

Edição provisória

**ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção)**

29 de setembro de 2022 (\*)

«Reenvio prejudicial – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 203.º – Contrato de locação financeira – Pessoa responsável pelo pagamento do IVA – Possibilidade de equiparar um contrato escrito a uma fatura»

No processo C-235/21,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Vrhovno sodišče (Supremo Tribunal, Eslovénia), por Decisão de 17 de março de 2021, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 12 de abril de 2021, no processo

**Raiffeisen Leasing**, trgovina in leasing d.o.o.

contra

**Republika Slovenija**,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção),

composto por: J. Passer, presidente de secção, F. Biltgen e M. L. Arastey Sahún (relatora), juízes,

advogado-geral: A. Rantos,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d.o.o., por A. Cankar, odvetnik,
- em representação da Republika Slovenija, por A. Vran, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão Europeia, por A. Armenia, U. Babovič e A. Kraner, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 12 de maio de 2022,

profere o presente

**Acórdão**

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 203.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1).

2 Esse pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Raiffeisen Leasing,

trgovina in leasing d.o.o. (a seguir «Raiffeisen Leasing») à Republika Slovenija (República da Eslovénia), representada pelo Ministrstvo za finance (Ministério das Finanças, Eslovénia), a respeito do pagamento do imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

## **Quadro jurídico**

### ***Direito da União***

3 O título IV, com a epígrafe «Operações tributáveis», da Diretiva 2006/112 inclui o capítulo 1, com a epígrafe «Entregas de bens».

4 O artigo 14.º dessa diretiva, constante desse capítulo 1, prevê:

«1. Entende-se por “entrega de bens” a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.

2. Para além da operação referida no n.º 1, são consideradas entregas de bens as seguintes operações:

[...]

b) A entrega material de um bem nos termos de um contrato que preveja a sua locação por período determinado ou a sua venda a prestações e que estipule que, em circunstâncias normais, a propriedade é transmitida, o mais tardar, no momento do pagamento da última prestação;

[...]»

5 O título XI, com a epígrafe «Obrigações dos sujeitos passivos e de determinadas pessoas que não sejam sujeitos passivos», da referida diretiva inclui o capítulo 1, intitulado «Obrigação de pagamento», cuja secção 1 tem por epígrafe «Devedores do imposto perante o Fisco».

6 O artigo 203.º da mesma diretiva, constante dessa secção, dispõe:

«O IVA é devido por todas as pessoas que mencionem esse imposto numa fatura.»

7 Do capítulo 3, com a epígrafe «Faturação», que faz parte do referido título XI da Diretiva 2006/112, constam a secção 2, com a epígrafe «Noção de fatura», que inclui os artigos 218.º e 219.º, a secção 3, com a epígrafe «Emissão das faturas», que inclui os artigos 220.º a 225.º, e a secção 4, com a epígrafe «Conteúdo das faturas», que inclui os artigos 226.º a 231.º

8 O artigo 218.º dessa diretiva prevê:

«Para efeitos da presente diretiva, os Estados-Membros aceitam como fatura qualquer documento ou mensagem em papel ou em formato eletrónico que satisfaça as condições determinadas no presente capítulo.»

9 O artigo 219.º da mesma diretiva tem a seguinte redação:

«É assimilado a fatura qualquer documento ou mensagem que altere a fatura inicial e a ela faça referência específica e inequívoca.»

10 O artigo 220.º da mesma diretiva dispõe:

«Os sujeitos passivos devem assegurar que seja emitida uma fatura, por eles próprios, pelos adquirentes ou destinatários ou, em seu nome e por sua conta, por terceiros, nos seguintes casos:

1) Relativamente às entregas de bens ou às prestações de serviços que efetuem a outros sujeitos passivos ou a pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos;

[...]»

11 Nos termos do artigo 226.º da Diretiva 2006/112:

«Sem prejuízo das disposições específicas previstas na presente diretiva, as únicas menções que devem obrigatoriamente figurar, para efeitos do IVA, nas faturas emitidas em aplicação do disposto nos artigos 220.º e 221.º são as seguintes:

[...]

9) A taxa do IVA aplicável;

10) O montante do IVA a pagar, salvo em caso de aplicação de um regime especial para o qual a presente diretiva exclua esse tipo de menção;

[...]»

12 O artigo 227.º dessa diretiva dispõe:

«Os Estados-Membros podem exigir que os sujeitos passivos estabelecidos no seu território e que aí efetuem entregas de bens ou prestações de serviços indiquem o número de identificação para efeitos do IVA do adquirente ou destinatário, referido no artigo 214.º, nos casos não referidos no ponto 4) do artigo 226.º»

13 O artigo 229.º da referida diretiva tem a seguinte redação:

«Os Estados-Membros não exigem que as faturas sejam assinadas.»

### ***Direito esloveno***

«Para exercer o direito à dedução do IVA, o sujeito passivo deve satisfazer as seguintes condições:

a) relativamente às deduções ao abrigo do artigo 63.º, n.º 1, alínea a), da presente lei no que respeita ao fornecimento de bens ou prestação de serviços, o sujeito passivo deve possuir uma fatura emitida em conformidade com os artigos 80.º a 84.º da presente lei;

[...]»

14 O artigo 76.º dessa lei prevê:

«1. O IVA é devido por:

[...]

9) todas as pessoas que mencionem o IVA na fatura.»

15 O artigo 81.º, n.º 8, da referida lei dispõe:

«Para efeitos da presente lei, consideram-se faturas todos os documentos em papel ou formato

eletrónico que satisfaçam as condições dos artigos 80.º a 84.º da presente lei.»

16 O artigo 82.º da mesma lei enumera os dados que o sujeito passivo deve indicar na fatura, enquanto o artigo 83.º dessa lei enumera os dados que o sujeito passivo deve indicar na fatura simplificada.

### **Litígio no processo principal e questões prejudiciais**

17 A RED d.o.o. era proprietária de um terreno e de uma casa de habitação em Rožna dolina, no município de Liubliana (Eslovénia). Essa sociedade pretendia construir novos imóveis nesse local. Em 19 de novembro de 2007, celebrou um contrato de venda e posterior locação financeira (*sale and lease back*) com a Raiffeisen Leasing. Nos termos desse contrato, a Raiffeisen Leasing assumiu a obrigação de comprar o terreno por um preço e a RED assumiu a obrigação de pagar à Raiffeisen Leasing as prestações mensais da locação financeira até ao reembolso integral do valor do terreno e dos imóveis a construir, a saber, um montante de 1 294 786,56 euros (a seguir «contrato de locação financeira»). O montante do IVA de 110 056,86 euros figurava nesse contrato.

18 A Raiffeisen Leasing não emitiu fatura à RED ao abrigo do contrato de locação financeira, não declarou nem pagou o IVA. A RED invocou, com fundamento no contrato de locação financeira, o direito à dedução do IVA, sustentando que esse contrato constituía uma fatura.

19 Em 22 de novembro de 2007, as partes no contrato de locação financeira celebraram um contrato de compra e venda do terreno (a seguir «contrato de compra e venda»), no qual foi fixado um preço de venda que incluía o IVA. A RED emitiu uma fatura à Raiffeisen Leasing, na qual o IVA foi tido em conta.

20 Em novembro de 2007, a Raiffeisen Leasing invocou o direito à dedução do IVA ao abrigo do contrato de compra e venda.

21 Uma vez que a RED não cumpriu no prazo fixado as suas obrigações previstas no contrato de locação financeira, as partes resolveram esse contrato em 21 de outubro de 2011. Em seguida, a Raiffeisen Leasing vendeu o terreno a um terceiro por um preço que incluía o IVA.

22 Em 25 de julho de 2014, a Autoridade Tributária eslovena adotou uma decisão que indeferiu o pedido da RED de dedução do IVA ao abrigo do referido contrato. A referida decisão da Autoridade Tributária afastou o risco de perda de receitas fiscais e, por conseguinte, a Raiffeisen Leasing obteve o direito de reduzir, através de regularização, o IVA devido. Todavia, a Autoridade Tributária constatou que essa sociedade não tinha pagado o IVA devido relativamente ao período compreendido entre 3 de janeiro de 2008 e 25 de julho de 2014. Por conseguinte, essa autoridade exigiu da Raiffeisen Leasing o pagamento de juros sobre a dívida fiscal no montante de 50 571,88 euros.

23 No que respeita à operação objeto do contrato de compra e venda, a Autoridade Tributária constatou que estava isenta de IVA.

24 No entanto, uma vez que as partes no contrato de compra e venda não apresentaram uma declaração de imposto que permitisse uma tributação opcional da operação em causa, a Autoridade Tributária considerou que o direito de dedução não podia ser invocado independentemente do facto de ter sido emitida uma fatura que expunha o IVA que não era devido.

25 Consequentemente, foi exigido à Raiffeisen Leasing o pagamento de um IVA adicional no valor de 44 200 euros, acrescido de juros no valor de 11 841,97 euros.

26 Na opinião da Autoridade Tributária, o facto de o terreno ter sido posteriormente vendido pela Raiffeisen Leasing não é pertinente, uma vez que essa venda foi objeto da aplicação do IVA.

27 Depois de ter esgotado as vias de recurso administrativas, a Raiffeisen Leasing recorreu para o Upravno sodišče (Tribunal Administrativo, Eslovénia), que negou provimento ao seu recurso. Em seguida, interpôs recurso de revisão no órgão jurisdicional de reenvio, o Vrhovno sodišče (Supremo Tribunal, Eslovénia).

28 Este último órgão jurisdicional recorda que, como resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, a obrigação de pagar o IVA em consequência da emissão de uma fatura que mencione o IVA pode nascer mesmo que a fatura não contenha certos dados cuja menção é exigida pela Diretiva 2006/112, nomeadamente no caso de o lugar de prestação do serviço prestado não ser indicado (v., neste sentido, Acórdão de 18 de junho de 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, n.os 26 e 27).

29 Dito isto, o órgão jurisdicional de reenvio sustenta que um contrato, enquanto ato abrangido pelo direito das obrigações, se pode distinguir de uma fatura e constituir apenas o fundamento jurídico da operação sujeita a IVA, devendo a fatura ser emitida no momento em que ocorre o facto gerador da obrigação de pagar o IVA.

30 Por conseguinte, esse órgão jurisdicional pretende saber se um contrato pode ser considerado uma fatura, na aceção do artigo 203.º da Diretiva 2006/112, unicamente quando resultar objetivamente da vontade, claramente expressa pelas partes, de o equiparar a uma fatura ligada a uma operação determinada, podendo assim esse contrato razoavelmente fazer surgir no adquirente a convicção de que pode, com base neste, deduzir o IVA a montante.

31 Nestas circunstâncias, o Vrhovno sodišče (Supremo Tribunal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Pode um contrato escrito ser considerado uma fatura, na aceção do artigo 203.º da Diretiva [2006/112], unicamente se incluir todas as menções indicadas para uma fatura no capítulo 3 (“Faturação”) [do título XI] d[essa diretiva]?

Em caso de resposta negativa à questão anterior,

2) quais são as menções ou circunstâncias com base nas quais, em qualquer caso, um contrato escrito pode ser considerado (também) uma fatura geradora da obrigação de pagamento do IVA, na aceção do artigo 203.º da Diretiva [2006/112]?

Mais concretamente,

3) pode um contrato escrito, celebrado por dois sujeitos passivos de IVA e que tem por objeto uma entrega de bens ou uma prestação de serviços, ser considerado uma fatura, na aceção do artigo 203.º da Diretiva [2006/112], quando dele resulte uma vontade expressa e objetivamente determinável do vendedor ou do prestador de serviços, na qualidade de parte contratante, de emitir uma fatura relativa a uma operação específica que possa levar o adquirente a presumir razoavelmente que, com base na mesma, pode deduzir o IVA pago a montante?»

### **Quanto às questões prejudiciais**

32 Com as suas questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 203.º da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que um contrato de locação financeira, cuja celebração não foi seguida da emissão de uma fatura pelas partes, pode ser considerado uma fatura, na aceção dessa disposição e, em caso afirmativo, quais os elementos que esse contrato deve obrigatoriamente conter para que possa ser considerado uma fatura.

33 Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, em substância, se é pertinente, a este respeito, examinar se o referido contrato evidencia objetivamente a vontade do vendedor ou do prestador de serviços de que é, como uma fatura, suscetível de criar no comprador a convicção de que poderá, com base no mesmo contrato, deduzir o IVA a montante.

34 A este respeito, o Tribunal de Justiça declarou, por um lado, que o IVA mencionado numa fatura pelo emitente dessa fatura é por ele devido, inclusive na ausência de uma operação tributável [Acórdão de 18 de março de 2021, P (Cartões de combustível), C?48/20, EU:C:2021:215, n.º 26 e jurisprudência referida].

35 O artigo 203.º da Diretiva 2006/112 visa eliminar o risco de perda de receitas fiscais que pode resultar do direito à dedução previsto por esta diretiva [Acórdão de 18 de março de 2021, P (Cartões de combustível), C?48/20, EU:C:2021:215, n.º 27 e jurisprudência referida].

36 No que respeita ao artigo 226.º da Diretiva 2006/112, a finalidade das menções que devem obrigatoriamente constar da fatura consiste em permitir às Administrações Fiscais a realização de controlos do pagamento do imposto devido e, se for caso disso, da existência do direito a dedução do IVA (Acórdão de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:690, n.º 27).

37 Por outro lado, o princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução deste imposto pago a montante seja concedida se as condições materiais estiverem satisfeitas, mesmo que os sujeitos passivos tenham omitido certas condições formais. Por conseguinte, quando a Administração Tributária dispõe dos dados necessários para saber que as condições materiais foram satisfeitas, não pode impor condições suplementares ao direito do sujeito passivo de dedução do imposto que possam ter por efeito eliminar esse direito (Acórdão de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:690, n.º 42 e jurisprudência referida).

38 Por conseguinte, o Tribunal de Justiça declarou que a Administração Tributária não pode recusar o direito a dedução do IVA pelo simples facto de uma fatura não preencher as condições exigidas pelo artigo 226.º, pontos 6 e 7, da Diretiva 2006/112 se dispuser de todos os dados para verificar se as condições substantivas relativas a esse direito estão preenchidas (Acórdão de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:690, n.º 43).

39 É certo que a relação entre, por um lado, a existência e a regularidade de uma fatura e, por outro, o direito à dedução do IVA não é automática, no sentido de que, em primeiro lugar, esse direito está, em princípio, ligado à realização efetiva da entrega de bens ou da prestação de serviços em causa e, em segundo lugar, o exercício do direito à dedução não se estende a um imposto que é devido exclusivamente por estar mencionado numa fatura (v., neste sentido, Despacho de 4 de julho de 2013, Menidzherski biznes reshenia, C?572/11, não publicado, EU:C:2013:456, n.os 19 e 20).

40 No entanto, na medida em que, como resulta da jurisprudência referida no n.º 36 do

presente acórdão e como salientou, em substância, o advogado?geral nos n.os 41 e 45 das suas conclusões, o objetivo do artigo 203.º da Diretiva 2006/112 é eliminar o risco de perda de receitas fiscais, esse risco pode ser evitado no caso de a Administração Tributária dispor dos dados necessários para determinar se as condições materiais do direito à dedução do IVA estão satisfeitas, independentemente da questão de saber se o IVA foi indicado num documento que contém o título «Fatura» ou noutro documento, como um contrato celebrado pelas partes.

41 Por conseguinte, para poder ser reconhecido como fatura, na aceção do artigo 203.º dessa diretiva, um documento deve, por um lado, mencionar o IVA e, por outro, conter as informações previstas nas disposições da secção 4 do capítulo 3, título XI, da referida diretiva, intitulada «Conteúdo das faturas», que são necessárias para que a Administração Tributária possa determinar se as condições materiais do direito à dedução do IVA estão satisfeitas.

42 A este respeito, não é pertinente examinar se, admitindo que o documento em questão seja um contrato, este evidencia objetivamente a vontade das partes nesse contrato de que se trata de uma fatura que pode criar num cocontratante a convicção de que poderá, com base nesse contrato, deduzir o IVA a montante.

43 Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar, no contexto do conjunto das circunstâncias pertinentes em causa no processo principal e, em especial, do conjunto das disposições do contrato de locação financeira, se este último contém efetivamente as informações necessárias no caso em apreço para que a Administração Tributária possa determinar se as condições materiais do direito à dedução do IVA estão satisfeitas.

44 No que respeita à circunstância de, no processo principal, o contrato de locação financeira indicar certamente o montante do IVA, mas não a taxa desse imposto, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se essa taxa podia, no entanto, ser deduzida desse contrato.

45 Tendo em conta todas as considerações precedentes, há que responder às questões submetidas que o artigo 203.º da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que um contrato de locação financeira, cuja celebração não foi seguida da emissão de uma fatura pelas partes, pode ser considerado uma fatura, na aceção dessa disposição, no caso de esse contrato conter todas as informações necessárias para que a Administração Tributária de um Estado-Membro possa determinar se as condições materiais do direito à dedução do IVA estão satisfeitas no caso em apreço, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

### **Quanto às despesas**

46 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Sétima Secção) declara:

**O artigo 203.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado,**

**deve ser interpretado no sentido de que:**

**um contrato de locação financeira, cuja celebração não foi seguida da emissão de uma fatura pelas partes, pode ser considerado uma fatura, na aceção dessa disposição, no caso de esse contrato conter todas as informações necessárias para que a Administração Tributária de um Estado**

**?Membro possa determinar se as condições materiais do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado estão satisfeitas no caso em apreço, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.**

Assinaturas

\* Língua do processo: esloveno.