Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
JULIANE KOKOTT
apresentadas em 6 de abril de 2017 [1]

Processo C-132/16

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» - Sofia
contra
«Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments» EOOD

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Varhoven administrativen sad (Supremo Tribunal Administrativo da República da Bulgária)]

«Pedido de decisão prejudicial — Legislação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado — Dedução do imposto pago a montante — Prestação de serviços a título gratuito em benefício de infraestruturas municipais — Relação com a atividade económica do sujeito passivo — Afetação económica *ou* relação causal — Contabilização dos custos como despesas gerais

I. Introdução

1. Quão estreita ou ampla, do ponto de vista do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser a relação entre as despesas sujeitas a IVA, suportadas por um empresário para gerar receitas, e as suas operações tributáveis, para que seja possível deduzir o imposto pago a montante? É suficiente que as despesas tenham sido úteis ou necessárias para a empresa? O simples facto de as despesas terem sido *causadas* por receitas futuras é suficiente, ou as despesas devem ser direta e *imediatamente afetas* às receitas sujeitas a IVA?

2. Por exemplo, é suficiente a reabilitação, por parte de uma empresa, das infraestruturas municipais de águas residuais, a fim de obter licenças de construção para os seus futuros edifícios, destinados a arrendamento sujeito a imposto? Ou os custos de reabilitação devem ser direta e imediatamente afetos a certas operações da empresa? Neste último caso, a dedução, pela empresa, do imposto que pagou a montante sobre os custos de reabilitação depende da qualificação da prestação efetuada ao município. Com efeito, a empresa presta o serviço de reabilitação direta e imediatamente ao município, na sua função de gestor de águas residuais.

3. Estas são as questões de princípio sobre as quais o Tribunal de Justiça se deve debruçar no presente processo prejudicial. A resposta a estas questões deve ter igualmente em consideração o acórdão proferido recentemente pelo Tribunal de Justiça no processo Sveda [2]. Este suscitou incertezas nos Estados-Membros quanto ao alcance da dedução do imposto pago a montante. O presente processo dá agora ao Tribunal de Justiça a oportunidade de esclarecer as afirmações nele proferidas.

1 Língua original: alemão.

2 Acórdão de 22 de outubro de 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712).

II. Quadro jurídico

A. Direito da União

4. A Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado[3] (a seguir «Diretiva IVA») estabelece o quadro jurídico, em termos de direito da União, do caso em apreço. O artigo 26.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA dispõe o seguinte a este respeito:

«1. São assimiladas a prestações de serviços efetuadas a título oneroso as seguintes operações:

a) […]

b) A prestação de serviços a título gratuito efetuada pelo sujeito passivo, para uso próprio ou do seu pessoal ou, em geral, para fins alheios à empresa.»

5. O artigo 168.º da Diretiva IVA versa sobre a dedução do imposto pago a montante:

«Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

a) O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo; […]»

6. O artigo 176.º, n.º 2, da Diretiva IVA contém uma disposição transitória:

«Até à entrada em vigor das disposições referidas no primeiro parágrafo, os Estados-Membros podem manter todas as exclusões previstas na respetiva legislação nacional [em 1 de janeiro de 1979] ou, no que respeita aos Estados-Membros que tenham aderido à Comunidade após essa data, na data da respetiva adesão.»

B. Direito nacional

7. O artigo 69.º da Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Lei búlgara do imposto sobre o valor acrescentado, a seguir «ZDDS») dispõe o seguinte:

«1. Quando os bens e serviços sejam utilizados para os fins das entregas ou operações tributáveis, efetuadas por um sujeito passivo registado, este pode deduzir:

1) O IVA sobre os bens ou serviços que o fornecedor ou prestador de serviços, quando este seja também um sujeito passivo registado em conformidade com a presente lei, lhe tenha fornecido ou prestado ou lhe deva fornecer ou prestar.»

8. O artigo 70.º da ZDDS prevê:

«1. Mesmo que se verifiquem os pressupostos do artigo 69.º ou do artigo 74.º, não há direito a dedução do IVA quando: […]

3 JO 2006, L 347, p. 1.

2) Os bens ou serviços se destinam a entregas ou prestações a título gratuito ou a outras atividades que não a atividade económica do sujeito passivo; […]»

III. Litígio no processo principal

9. A «Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments» EOOD (a seguir «Iberdrola») é proprietária de terrenos, nos quais se pretende construir uma estância de férias, que se destina a arrendamento sujeito a imposto. Para ligar a estância à estação municipal de bombagem de águas residuais existente, esta estação deve ser objeto de uma reabilitação profunda. Sem esta reabilitação, não será possível recolher, também, as águas residuais dos edifícios projetados pela Iberdrola. A Iberdrola e o município celebraram então um contrato, nos termos do qual a Iberdrola se comprometia a efetuar, por sua conta, a reabilitação das infraestruturas municipais de águas residuais. A reabilitação foi então realizada por uma empresa de construção por conta da Iberdrola.

10. Uma vez terminada a reabilitação da estação municipal de bombagem de águas residuais, os edifícios da estância de férias foram construídos e puderam ser ligados à referida estação de bombagem. A Iberdrola procedeu à dedução do imposto que pagou a montante sobre os custos incorridos com a reabilitação. Todavia, as autoridades nacionais recusaram-lhe a dedução, com fundamento no artigo 70.º, n.º 1, ponto 2, da ZDDS. A Iberdrola impugnou esta decisão no tribunal administrativo de primeira instância.

11. O Tribunal Administrativo de Primeira Instância entendeu que a Iberdrola, ao reabilitar a estação de bombagem, prestou ao município um serviço a título gratuito. No entanto, esta reabilitação foi útil à atividade económica da Iberdrola (arrendamento da estância de férias). Com efeito, só após a reabilitação da estação de bombagem municipal é que a estância de férias pôde ser utilizada em conformidade com a finalidade a que se destinava.

12. O Tribunal Administrativo considerou que, para a dedução do IVA pago a montante faturado à empresa de construção, é necessário que as despesas incorridas para esse fim devam fazer parte das despesas gerais da Iberdrola e ser um elemento constitutivo do preço das operações efetuadas pela mesma. O relatório de peritagem solicitado pelo tribunal administrativo de primeira instância concluiu que as despesas foram contabilizadas como despesas para a realização do projeto da estância de férias. Assim sendo, está provado que estas despesas estão incluídas nas despesas de construção dos edifícios situados nos terrenos pertencentes à Iberdrola e estão relacionadas com a atividade económica da empresa.

13. Por conseguinte, o Tribunal Administrativo de Primeira Instância anulou o aviso de liquidação de imposto e o aviso de alteração da liquidação do imposto. Dessa anulação foi interposto recurso no Varhoven administrativen sad (Supremo Tribunal Administrativo da República da Bulgária). Este decidiu suspender a instância e dar início a um processo de reenvio prejudicial.

IV. Processo no Tribunal de Justiça

14. O Supremo Tribunal Administrativo da República da Bulgária, que deve decidir do litígio, submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões:

«1) Os artigos 26.º, n.º 1, alínea b), 168.º, alínea a) e 176.º da Diretiva [2006/112] opõem-se a uma disposição de direito interno, como o artigo 70.º, n.º 1, ponto 2, [da ZDDS], que restringe o direito à dedução do IVA pago a montante por uma prestação de serviços de construção ou melhoramento de um bem imóvel propriedade de um terceiro, utilizados tanto pelo destinatário

da prestação como pelo terceiro, apenas pelo facto de o terceiro obter o resultado desses serviços a título gratuito, sem que seja tido em conta o facto de os serviços virem a ser utilizados no âmbito da atividade económica do sujeito passivo destinatário?

2) Os artigos 26.º, n.º 1, alínea b), 168.º, alínea a), e 176.º da Diretiva [2006/112], opõem-se a uma prática fiscal que consiste em recusar o reconhecimento do direito à dedução do IVA pago a montante pela prestação de serviços, [se] as despesas correspondentes a esses serviços [tiverem sido] contabilizadas nas despesas gerais do sujeito passivo, [por] terem sido realizadas para construir ou melhorar um bem imobiliário de que outra pessoa é proprietária, sem que seja tido em conta o facto de esse bem imobiliário também vir a ser utilizado pelo destinatário da prestação dos serviços de construção no âmbito da sua atividade económica?»

15. No processo no Tribunal de Justiça, a Iberdrola, a República da Bulgária e a Comissão Europeia apresentaram observações escritas a respeito destas questões. Para além destas partes, na audiência de 24 de novembro de 2016, participou igualmente ainda a administração fiscal búlgara.

V. Apreciação jurídica

A. Quanto à aplicabilidade da denominada cláusula de «standstill» do artigo 176.º da Diretiva IVA

16. Importa começar por esclarecer se a possibilidade dada pelo artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, de manter exclusões nacionais antigas ao direito de dedução do imposto pago a montante, exclui *per se* a violação da Diretiva IVA pelo artigo 70.º da ZDDS. Este último foi adotado precisamente aquando da adesão da República da Bulgária [4].

17. Todavia, a denominada cláusula de «standstill» prevista no artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA não permite a um novo Estado-Membro modificar a sua legislação interna, por ocasião da sua adesão à União, num sentido que afaste essa legislação dos objetivos dessa diretiva. Uma modificação desse tipo seria contrária ao próprio espírito dessa cláusula [5]. No processo principal, cabe, pois, ao órgão jurisdicional de reenvio, que tem competência exclusiva para interpretar o seu direito nacional, apreciar se, com a adoção do artigo 70.º da ZDDS, se manteve uma restrição já existente ou se se verificou uma alteração da situação jurídica [6]. Uma vez que, com base na matéria de facto comunicada, não existem quaisquer indícios de que se verifique a primeira hipótese, parte-se seguidamente do princípio de que o artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA não é aplicável no caso em apreço.

B. Quanto às questões prejudiciais

18. As duas questões apresentadas pelo órgão jurisdicional de reenvio referem-se, no essencial, à mesma problemática. Está em causa a questão de saber se a Diretiva IVA impõe um direito à dedução do IVA pago a montante, mesmo quando a prestação a montante (no caso em apreço, a reabilitação), embora relacionada com a prestação a jusante tributável (no caso em apreço, o arrendamento), foi realizada diretamente, mas a título gratuito, a favor de um terceiro (no caso em apreço, um município). Este problema coloca-se, em particular, quando o município utiliza a prestação para os seus próprios fins, nomeadamente para a gestão municipal das águas residuais.

4 V. acórdão de 18 de julho de 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, n.º 5).

5 V. acórdão de 18 de julho de 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, n.º 43).

6 Neste sentido, desde logo, acórdão de 18 de julho de 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, n.º 47).

19. Através da sua primeira questão, o tribunal administrativo pretende saber se a Diretiva IVA se opõe, nesse aspeto, ao direito interno. Através da segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se a Diretiva IVA se opõe, nesse sentido, a uma prática fiscal que, no caso em apreço, tem adicionalmente em conta o modo de «contabilização» das operações. No entanto, em termos de conteúdo, as duas questões estão tão estreitamente ligadas que podem ser respondidas conjuntamente.

20. Nestas circunstâncias, há que começar por abordar a irrelevância da «contabilização» em termos concretos (v., a este respeito, o ponto 1, *infra*), para, em seguida, examinar os requisitos da dedução (v., a este respeito, o ponto 2, *infra*). No que diz respeito a estes requisitos, demonstrar-se-á, em primeiro lugar, o *primado da afetação direta* das prestações a montante às prestações a jusante, face a uma relação causal ampla (v., a este respeito, os pontos 2.a e 2.b). Este primado já foi aplicado na jurisprudência do Tribunal de Justiça (v., a este respeito, o ponto 2.c, *infra*). Uma análise mais aprofundada (v., a este respeito, o ponto 2.d) revela que o acórdão Sveda [7] não se opõe a este primado. Por último, debruçar-me-ei sobre a interação, decisiva no caso em apreço, entre a tributação de prestações de serviços efetuadas a título gratuito (artigo 26.º da Diretiva IVA) e a dedução do imposto pago a montante (artigo 168.º da Diretiva IVA) (v., a este respeito, o ponto 2.e).

1. Irrelevância do modo de contabilização

21. Em primeiro lugar, importa assinalar que, em resultado da sua própria sistemática, a legislação em matéria de IVA não pode depender — contrariamente ao que foi sustentado pela Iberdrola na audiência e pela Comissão nas suas observações escritas — do modo como o sujeito passivo contabiliza determinadas operações.

22. A legislação da União em matéria de IVA — e nisto distingue-se dos típicos impostos sobre o rendimento — não tributa as variações patrimoniais (isto é, as mais-valias), mas sim e exclusivamente as atividades. Isto resulta da redação dos artigos 2.º («operações»), 9.º («atividade económica»), 13.º («efetuar atividades») e 168.º da Diretiva IVA («bens […] sejam utilizados»). Consequentemente, a legislação em matéria de IVA não contém no seu conjunto qualquer obrigação de estabelecer um inventário patrimonial (balanço de situação). A dívida de IVA tão-pouco se calcula a partir da comparação de diversos patrimónios em momentos distintos (designada por comparação de ativos líquidos), mas sim a partir da despesa realizada por terceiros para uma entrega ou uma prestação de serviços.

23. Porém, sendo a comparação de ativos irrelevante para efeitos da legislação em matéria de IVA, o modo de contabilização das operações tão-pouco pode permitir retirar qualquer conclusão quanto à existência de um direito neste domínio (no caso em apreço, de um direito de dedução do imposto pago a montante). Por outro lado, a vinculação a uma contabilização individual deixaria, na prática, a apreciação para efeitos da legislação em matéria de IVA ao livre arbítrio do sujeito passivo, o que não está correto. Por esse motivo, os artigos 167.º e segs. da Diretiva IVA não estabelecem qualquer relação com o tratamento contabilístico escolhido pelo sujeito passivo. Em particular, as formalidades exigidas pelo artigo 178.º da Diretiva IVA para a dedução do imposto pago a montante não remetem para normas contabilísticas. Consequentemente, a resposta à questão a decidir no caso em apreço deve ser dissociada do modo de contabilização das operações pelo sujeito passivo ao abrigo do direito contabilístico nacional relevante.

7 Acórdão de 22 de outubro de 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712).

24. Além disso, a interpretação feita pelo Tribunal de Justiça do artigo 26.º da Diretiva IVA mostra precisamente que devem poder existir custos destinados aos fins da empresa, que representam (em particular igualmente de um ponto de vista contabilístico) despesas gerais do sujeito passivo, mas que, não obstante, não conferem qualquer direito à dedução do imposto pago a montante. Trata-se a este respeito dos custos incorridos para fins ditos não económicos, mas não alheios à empresa [8] (v., para mais detalhe a este respeito, os pontos 48 e segs., *infra*).

2. Requisitos da dedução do imposto pago a montante

25. Contrariamente ao alegado pela Iberdrola e a Comissão, uma relação simplesmente causal entre as prestações a montante e as prestações económicas a jusante não é suficiente para uma dedução ao abrigo do artigo 168.º da Diretiva IVA. O mesmo vale, em todo o caso, quando a operação a montante pode ser diretamente afeta a uma operação a jusante isenta ou não tributável. Neste caso, a *afetação* económica prevalece sobre uma relação *causal* económica. A posição contrária, defendida pela Iberdrola e a Comissão, baseia-se numa confusão inadmissível entre as legislações em matéria de imposto sobre o rendimento e em matéria de IVA.

a) Redação do artigo 168.º da Diretiva IVA

26. O primado desta afetação face a uma simples causalidade resulta, desde logo, da redação do artigo 168.º da Diretiva IVA. Este dispõe que «quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas», o sujeito passivo tem direito a deduzir o imposto pago a montante. A Diretiva IVA não afirma que a aquisição de prestações a montante pela empresa deve apresentar uma relação causal. Pelo contrário, o que é necessário é que exista uma determinada *utilização* por parte da empresa.

27. Isto distingue a legislação em matéria de IVA, designadamente, da do imposto sobre o rendimento dos Estados-Membros. No direito do imposto sobre o rendimento, que tributa a entrada de receitas ou a realização de mais-valias, para se poder deduzir os custos à matéria coletável para efeitos de imposto (a denominada «dedução dos custos de exploração») é perfeitamente lícito atender ao princípio da causalidade, para obter uma tributação homogénea segundo a respetiva capacidade contributiva. Neste caso, a causalidade das despesas — isto é, o simples facto de terem sido causadas — poder ser suficiente para a obtenção de receitas.

28. No entanto, a legislação em matéria de IVA procura assegurar a correta tributação do consumidor. Portanto, ao contrário do que a Comissão sustenta, o conceito de «utilização» é mais restrito do que o conceito de «causalidade». O entendimento da Comissão implicaria, em muitas ocasiões, um consumo final não tributado. Esta situação é contrária à conceção do IVA como um imposto geral sobre o consumo, que, em princípio, abrange todos os bens e serviços.

29. Verificar-se-ia o risco de um consumo final não tributado, por exemplo, se se impusesse a reabilitação de parques infantis municipais como condição para a concessão de licenças de construção de novos edifícios residenciais no município. Neste caso, o destinatário e o «utilizador» das prestações de renovação seriam o município, no âmbito das suas funções de poder público. Permitir ao investidor a dedução do imposto pago a montante com base numa abordagem puramente causal diminuiria as receitas provenientes do IVA e permitiria ao destinatário (neste exemplo, o município) beneficiar de um consumo final não tributado, o que seria incompatível com o sistema do IVA. Na verdade, esta última hipótese não se verificaria se o próprio município adjudicasse a reabilitação.

8 V., a este respeito, a jurisprudência do Tribunal de Justiça proferida nos acórdãos de 16 de fevereiro de 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, n.os 44 e 70); de 12 de fevereiro de 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, n.º 28); e de 30 de março de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, n.º 24).

b) Sentido e finalidade da dedução

30. Além disso, a dedução do imposto pago a montante previsto pela legislação em matéria de IVA desempenha uma função diferente da dedução dos custos de exploração no direito do imposto sobre o rendimento. A dedução do imposto pago a montante permite evitar, no contexto de um imposto que incide sobre todas as fases da comercialização e da produção, uma tributação repetida (acumulação de impostos). A dedução garante que o IVA é suportado unicamente pelo consumidor final [9] e que o sujeito passivo (a empresa) não é onerado com o mesmo (princípio da neutralidade). Em todas as fases da cadeia, o sujeito passivo atua unicamente como cobrador de impostos por conta do Estado [10].

31. Para que o sujeito passivo possa cumprir a sua função de cobrador de impostos, devem, em princípio [11], realizar-se operações sujeitas a imposto. É o que resulta, designadamente, do artigo 168.º da Diretiva IVA («para os fins das suas operações tributadas»). Por conseguinte, é determinante saber se a prestação a montante se produz no âmbito de uma entrega de bens ou prestação de serviços ao consumidor sujeita a imposto, isenta ou não tributável. A dedução do imposto pago a montante está, assim, ligada à cobrança dos impostos imediatamente a jusante [12]. Porém, esta ligação não pode resultar de uma relação causal difusa, existindo antes unicamente na medida em que a prestação a montante seja afeta a determinadas prestações a jusante. Todavia, esta ligação não existe quando as operações a montante são diretamente utilizadas para operações isentas ou não tributáveis.

c) Jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à relação entre a prestação a montante e a prestação a jusante realizada pela empresa

32. Consequentemente, segundo jurisprudência assente [13], uma prestação a montante só será utilizada para os fins das operações tributadas, quando existe uma relação direta e imediata entre a utilização e a atividade económica do sujeito passivo.

33. De acordo com a jurisprudência recente do Tribunal do Justiça, o critério relativo à utilização do bem ou do serviço para efeitos de operações que fazem parte da atividade económica da empresa difere consoante se trate da aquisição de um serviço ou de um bem de investimento [14].

34. No que diz respeito a uma operação que consiste na aquisição de um serviço, como a reabilitação de um edifício pertencente a um terceiro, a existência de uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante que conferem direito a dedução é, em princípio, necessária para que seja reconhecido ao sujeito passivo o direito a dedução do IVA pago a montante e para determinar a extensão de tal direito [15].

9 Acórdãos de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, n.º 19), e de 7 de novembro de 2013, Tulică e Plavoşin (C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, n.º 34); bem como despacho de 9 de dezembro de 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, não publicado, EU:C:2011:825, n.º 21).

10 Acórdãos de 20 de outubro de 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, n.º 25), e de 21 de fevereiro de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, n.º 21).

11 O artigo 169.º da Diretiva IVA contém exceções para as operações geralmente transfronteiriças, a fim de evitar desvantagens no plano concorrencial para as empresas exportadoras.

12 Neste sentido, expressamente, acórdão de 30 de março de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, n.º 24).

13 V., a título de mero exemplo: acórdãos de 16 de fevereiro de 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, n.ºs 44 e segs.); de 12 de fevereiro de 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, n.º 28); de 30 de março de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, n.º 24); de 22 de outubro de 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, n.º 27); e de 29 de outubro de 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, n.º 57).

14 Acórdão de 16 de fevereiro de 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, n.º 45).

15 Acórdãos de 16 de fevereiro de 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, n.º 46), e de 29 de outubro de 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, n.º 57 e jurisprudência aí referida).

35. O Tribunal de Justiça admite, porém, uma exceção a este princípio. Mesmo que *não exista* uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante, o sujeito passivo beneficia do direito a dedução, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das suas despesas gerais e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens que fornece ou dos serviços que presta. Esses custos têm, com efeito, uma relação direta e imediata com toda a atividade económica do sujeito passivo [16].

36. Esta jurisprudência baseia-se no facto de, nestes casos, o sujeito passivo atuar como «consumidor» das prestações, cujos custos suporta. Deste modo, na falta de outros critérios, a redução do IVA deve calcular-se em função de toda a sua atividade económica. Porém, se existir uma relação direta com uma determinada prestação a jusante, a tomada em consideração desta prestação a jusante constitui então o método mais preciso de determinação do direito à dedução. O método mais preciso tem prioridade face a uma consideração global do volume de negócios total.

37. Por conseguinte, *verificando-se* uma relação direta e imediata com uma operação a jusante, que, na falta de atividade económica, não está compreendida no âmbito de aplicação do imposto, não existe qualquer direito a dedução do imposto pago a montante. O Tribunal de Justiça decidiu neste sentido em diversas ocasiões [17]. O mesmo sucede quando o empresário adquire uma prestação para reforçar, indiretamente, toda a sua atividade económica que confere direito à dedução. Com efeito, o objetivo final prosseguido pelo sujeito passivo é irrelevante [18]. Assim, a motivação económica do sujeito passivo não pode, por si só, ser suficiente.

38. A este respeito, o Tribunal de Justiça esclareceu igualmente que o simples facto de uma prestação de serviços constituir uma «condição necessária» para a atividade económica do sujeito passivo, não exclui que esta prestação seja realizada para satisfazer necessidades privadas de um terceiro. Um «nexo indireto» não pode, por si só, conduzir à equiparação de uma prestação de serviços a título gratuito a uma prestação a título oneroso [19], que conferiria um direito à dedução.

39. Deste modo, a jurisprudência do Tribunal de Justiça confirma que uma simples relação causal entre as operações a jusante tributáveis e a operação a montante não é, em princípio, por si só, suficiente para conferir um direito à dedução.

40. Consequentemente, e contrariamente à opinião da Comissão, não é determinante saber se, no presente processo, a reabilitação da infraestrutura municipal era uma condição necessária para a realização do projeto imobiliário. Tão-pouco é relevante o objetivo subjacente (isto é, o motivo) a esta reabilitação de infraestruturas de outrem.

16 Acórdãos de 16 de fevereiro de 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, n.º 47); de 6 de setembro de 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, n.º 37); de 8 de fevereiro de 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, n.º 24); e de 29 de outubro de 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, n.º 58 e jurisprudência aí referida).

17 Acórdãos de 13 de março de 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, n.º 30), e de 29 de outubro de 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, n.º 59 e jurisprudência aí referida).

18 Acórdãos de 6 de abril de 1995, BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, n.º 19); de 8 de junho de 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, n.º 20); de 6 de setembro de 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, n.º 38); e de 22 de fevereiro de 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110, n.º 25).

19 Neste sentido, expressamente, acórdão de 16 de fevereiro de 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, n.º 51); v., neste sentido, acórdão de 16 de outubro de 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, n.º 27).

41. Pelo contrário, determinante é saber quem — o sujeito passivo ou um terceiro — utiliza efetivamente a prestação a montante e se com ela há lugar a um consumo final não tributado. No caso em apreço, apenas o município utiliza diretamente a prestação de serviços de construção para a gestão das águas residuais [20]. O município mantém e explora a infraestrutura agora reabilitada [21].

42. Qualquer outra abordagem contrariaria o princípio da neutralidade: a reabilitação da infraestrutura municipal por intermédio de um investidor interessado em construir não estaria sujeita a IVA, ao passo que a reabilitação realizada pelo próprio município por meio de receitas fiscais estaria sujeita a IVA. O elemento determinante não pode, portanto, ser a motivação do investidor, mas sim unicamente a classificação, para efeitos de IVA, da prestação a jusante fornecida ao município (v., a este respeito, os pontos 48 e segs., *infra*).

d) Distinção relativamente à decisão do Tribunal de Justiça no processo Sveda

43. Uma análise mais aprofundada mostra que esta conclusão tão-pouco é contrariada pelo acórdão Sveda [22], proferido pelo Tribunal de Justiça no ano de 2015. É certo que, neste último caso, tratava-se igualmente da construção de uma infraestrutura, sob a forma de um percurso pedestre, que devia ser colocada à disposição de terceiros a título gratuito. No seu acórdão, o Tribunal de Justiça admitiu a existência de uma relação direta com a atividade económica futura do sujeito passivo [23].

44. No entanto, em concordância com a opinião do Governo búlgaro e contrariamente ao que a Iberdrola sustentou na audiência, os dois casos não são comparáveis. Por um lado, no acórdão Sveda, não é claro se o sujeito passivo colocou efetivamente o percurso pedestre à disposição de terceiros a título gratuito, uma vez que *para tal* ele recebeu uma subvenção pública. O Tribunal de Justiça não aprofundou esta última questão.

45. Por outro lado, o sujeito passivo utilizou, ele próprio, o percurso pedestre para realizar a sua própria atividade económica de compra e venda. O presente caso distingue-se do processo Sveda, devido à intervenção de um terceiro independente, o município, que com as prestações de serviços recebidas prossegue os seus próprios fins de abastecimento de água. A utilização consentida do trilho para a própria atividade empresarial (como no acórdão Sveda) não constitui uma prestação autónoma a favor de um terceiro, sendo antes apenas parte das operações de venda sujeitas a imposto [24].

46. No entanto, a reabilitação a título gratuito da infraestrutura de um terceiro não constitui uma prestação acessória e não autónoma face aos serviços de arrendamento sujeitos a imposto projetados. Uma prestação pode ser considerada acessória e não autónoma, quando não constitua para a clientela um fim em si mesmo, mas apenas um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal [25]. Porém, não se pode, de modo algum, afirmar que a reabilitação de instalações de terceiros em benefício do município ou a gestão das águas residuais pelo município são meramente acessórias relativamente aos serviços de arrendamento prestados pela Iberdrola aos seus clientes.

20 Este aspeto diferencia claramente este caso do exemplo, invocado pela Comissão na audiência, de uma empresa de táxis que instala equipamentos no táxi colocado à sua disposição (por um terceiro). Neste último caso, a empresa de táxis utiliza os equipamentos, pelo que só esta empresa beneficia do direito a dedução no que diz respeito a esses equipamentos. Em geral, a empresa pode, em princípio, desinstalar os equipamentos aquando da restituição do veículo, se não for reembolsada do seu valor. Esta não é, todavia, a situação do caso em apreço.

21 Por conseguinte, existe, na Alemanha, uma jurisprudência assente, segundo a qual a construção de infraestruturas em benefício da comunidade (ou do Estado) não gera, em última análise, qualquer direito a dedução por parte do investidor, ainda que só assim este possa realizar o seu projeto de construção sujeito a imposto. V., a este respeito, BFH, acórdãos de 13 de janeiro de 2011 — V R 12/08, BStBl. II 2012, 61, de 20 de dezembro de 2005 — V R 14/04, BStBl. II 2012, 424, e de 9 de novembro de 2006 — V R 9/04, BStBl. II 2007, 285.

22 Acórdão de 22 de outubro de 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712).

23 Acórdão de 22 de outubro de 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, n.º 35).

24 Por este motivo, a reabilitação de um parque de estacionamento destinado à clientela de uma empresa indiscutivelmente dá direito à dedução, ainda que os clientes utilizem manifestamente este parque de forma gratuita.

25 V. acórdãos de 27 de setembro de 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, n.º 17 e jurisprudência aí referida), e de 16 de abril de 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, n.º 31).

47. No presente caso (ao contrário do que sucede no processo Sveda), a Iberdrola não utiliza a infraestrutura no âmbito das suas operações de arrendamento, as quais são independentes da gestão das águas residuais feita pelo município. A disponibilidade de uma infraestrutura municipal suficiente é apenas um mero requisito para a construção de uma estância de férias, que será depois utilizada para as operações de arrendamento. Por conseguinte, diversamente do processo Sveda, não se pode afirmar a inexistência de uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante (aquisição das prestações de reabilitação) e uma operação a jusante (fornecimento de prestações de reabilitação ao município).

e) Interação com o artigo 26.º da Diretiva IVA

48. Por conseguinte, resta afetar a prestação da reabilitação diretamente à prestação fornecida ao município. Assim, a única questão relevante é a questão de saber se esta prestação foi efetuada a título oneroso e se está sujeita a imposto nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, ou se foi efetuada a título gratuito, mas é, não obstante, tributável (e está sujeita a imposto) nos termos do artigo 26.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA. Só então é que a Iberdrola poderá deduzir o imposto pago a montante. Em contrapartida, exclui-se a dedução dos custos incorridos para atividades não sujeitas a IVA [26].

49. Compete ao órgão jurisdicional nacional apreciar a questão de saber se, no presente caso, se verifica efetivamente uma prestação de serviços a título gratuito, o que este parece aceitar. Contudo, a matéria de facto exposta suscita certas dúvidas a este respeito. Se um investidor só puder realizar o seu projeto de construção após a reabilitação, autorizada contratualmente pelo município, de instalações municipais, então, com esta autorização, o município parece proporcionar ao investidor uma vantagem de um valor, pelo menos, equivalente aos custos da reabilitação realizada.

50. Nesta matéria, pode partir-se do princípio de que uma empresa raramente oferece alguma coisa a um terceiro se não obtiver desse terceiro uma vantagem correspondente. No caso em apreço, a vantagem será a possibilidade de obter a licença de construção. Deste ponto de vista, existirá uma prestação *a título oneroso* que, embora confira um direito à dedução, implicará igualmente uma obrigação fiscal de igual montante relativamente à reabilitação a título oneroso.

51. No entanto, se se tratar efetivamente de uma prestação de serviços *a título gratuito*, importa decidir se esta está sujeita a imposto nos termos do artigo 26.º da Diretiva IVA. É certo que a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à denominada «livre afetação» [27] proporciona possibilidades de dedução integral, apesar da utilização parcial dos bens para fins privados. Contudo, é, em primeiro lugar, duvidoso que esta jurisprudência se aplique igualmente a prestações de serviços [28]. Em segundo lugar, é, além disso, pouco claro se, no caso de pessoas coletivas, se pode de algum modo ter em consideração uma utilização para «fins privados» [29]. De qualquer maneira, tal utilização não está em causa no caso em apreço.

26 Acórdãos de 16 de fevereiro de 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, n.ºs 44 e 70); de 12 de fevereiro de 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, n.º 28); e de 30 de março de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, n.º 24).

27 Acórdão de 11 de julho de 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, n.º 17), confirmado no acórdão de 4 de outubro de 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, n.º 20).

28 Existem dúvidas a este respeito, uma vez que as prestações de serviços não podem ser «afetas» a qualquer empresa e — ao contrário dos bens — consomem-se, em princípio, imediatamente, pelo que não existe qualquer justificação para uma recuperação do imposto escalonada no tempo (crédito mediante a dedução).

29 O Tribunal de Justiça fala a este respeito de fins alheios à empresa. V. acórdãos de 16 de fevereiro de 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, n.º 74 parte final); de 23 de abril de 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, n.º 39); e de 11 de julho de 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, n.º 26).

52. Uma vez que, no presente caso, a reabilitação a título gratuito não é realizada para fins alheios à empresa, o artigo 26.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA tão-pouco impõe a obrigação de pagar o IVA. Consequentemente, os custos incorridos com a reabilitação não estão diretamente relacionados com operações tributáveis, mas sim com operações não tributáveis (a reabilitação a título gratuito em benefício do município). A dedução do imposto pago a montante está, por este motivo, igualmente excluída.

VI. Proposta de decisão

53. Por conseguinte, proponho que se responda, em conjunto, às duas questões prejudiciais submetidas pelo Varhoven administrativen sad (Supremo Tribunal Administrativo da República da Bulgária) nos termos seguintes:

Os artigos 26.º, n.º 1, alínea b), 168.º, alínea a), e 176.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que não permitem a dedução do imposto pago a montante sobre prestações de serviços efetuadas diretamente e a título gratuito a um terceiro para os próprios fins deste, ainda que tenham uma motivação empresarial. Isto aplica-se independentemente do tipo de contabilização escolhido pelo sujeito passivo em conformidade com a legislação nacional. Portanto, as referidas disposições não se opõem a uma disposição de direito interno como o artigo 70.º, n.º 1, ponto 2, da ZDDS, nem a uma prática fiscal nacional correspondente.