Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção)

24 de fevereiro de 2022*

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 2.º, n.º 1, alínea c) — Aplicabilidade *ratione temporis* — Prestações sujeitas a IVA — Prestações de serviços a título oneroso — Critérios — Relação intragrupo — Prestações que consistem em reparar ou substituir componentes de aerogeradores no período de garantia e em elaborar relatórios de não conformidade — Notas de débito emitidas pelo prestador sem menção do IVA — Dedução, pelo prestador, do IVA que incidiu sobre os bens e serviços que lhe foram faturados pelos seus subcontratados a título das mesmas prestações»

No processo C-605/20,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), por Decisão de 1 de julho de 2020, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 17 de novembro de 2020, no processo

Suzlon Wind Energy Portugal — Energia Eólica, Unipessoal, Lda.

contra

Autoridade Tributária e Aduaneira,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção),

composto por: J. Passer, presidente de secção, N. Wahl (relator) e M. L. Arastey Sahún, juízes,

advogado-geral: L. Medina,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação da Suzlon Wind Energy Portugal — Energia Eólica, Unipessoal, Lda., por L. Scolari e R. Reigada Pereira, advogados,

– em representação do Governo português, por L. Inez Fernandes, P. Barros da Costa e R. Campos Laires, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: português.

– em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e I. Melo Sampaio, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto, em substância, a interpretação do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), 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 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Suzlon Wind Energy Portugal — Energia Eólica, Unipessoal, Lda. (a seguir «Suzlon Wind Energy Portugal»), à Autoridade Tributária e Aduaneira (Portugal) a respeito da sujeição a imposto sobre o valor acrescentado (IVA) de prestações de serviços de reparação efetuadas durante o período de garantia de um bem em benefício de uma sociedade, com sede num Estado terceiro, que detém indiretamente a totalidade do capital da recorrente no processo principal.

Quadro jurídico

Direito da União

Sexta Diretiva 77/388/CEE

3 O artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), previa:

«Estão sujeitas ao [IVA]: [...] As entregas de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

Diretiva 2006/112

4 Nos termos do considerando 66 da Diretiva 2006/112:

«A obrigação de transpor a presente diretiva para o direito nacional deverá limitar-se às disposições que constituam alterações de fundo relativamente às diretivas anteriores. A obrigação de transpor as disposições inalteradas decorre das diretivas anteriores.»

5 O artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 dispõe:

«Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

[...]

c) As prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.»

6 Segundo o artigo 24.º, n.º 1, desta diretiva, entende-se por «prestação de serviços» qualquer operação que não constitua uma entrega de bens.

7 O artigo 28.º da referida diretiva enuncia:

«Quando um sujeito passivo participe numa prestação de serviços agindo em seu nome mas por conta de outrem, considera-se que recebeu e forneceu pessoalmente os serviços em questão.»

8 O artigo 411.º, n.º 1, da mesma diretiva está redigido do seguinte modo:

«São revogadas a Diretiva 67/227/CEE e a [Sexta Diretiva 77/388], sem prejuízo das obrigações dos Estados-Membros relativas aos prazos de transposição e de aplicação das referidas diretivas, constantes da parte B do anexo XI.»

9 Nos termos do artigo 413.º da Diretiva 2006/112:

«A presente diretiva entra em vigor em 1 de janeiro de 2007.»

Direito português

Código do IVA

10 O artigo 4.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, na sua versão resultante do Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de junho de 2008 (*Diário da República*, 1.ª série, n.º 118, de 20 de junho de 2008; a seguir «Código do IVA»), sob a epígrafe «Conceito de prestação de serviços»», prevê:

«1. São consideradas como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens.

2. Consideram-se ainda prestações de serviços a título oneroso:

[...]

c) A entrega de bens móveis produzidos ou montados sob encomenda com materiais que o dono da obra tenha fornecido para o efeito, quer o empreiteiro tenha fornecido, ou não, uma parte dos produtos utilizados.

[...]

4. Quando a prestação de serviços for efetuada por intervenção de um mandatário agindo em nome próprio, este é, sucessivamente, adquirente e prestador do serviço.»

Ofício-Circulado de 4 de maio de 1989

11 O Ofício-Circulado da Direção de Serviços do IVA n.º 49424, de 4 de maio de 1989 (a seguir «Ofício-Circulado de 4 de maio de 1989»), tem a seguinte redação:

«1. As reparações efetuadas, no decurso do chamado período de garantia, só se consideram [...] operações não sujeitas a imposto, enquanto efetuadas a título gratuito, na medida em que sempre se entendeu que el[a]s se encontram tacitamente incluídas no preço de venda do bem abrangido pela garantia, não sendo, consequentemente, assimiladas a operações efetuadas a título oneroso, como o seriam, noutras circunstâncias, face ao disposto no art.° 3.° n.º 3 alínea f) e art.° 4.° n.º 2 da alínea b) do CIVA.

No entanto, quando as referidas prestações de serviços (com ou sem aplicação de materiais) são objeto de faturação, está-se, inequivocamente, na presença de operações efetuadas a título oneroso e, consequentemente, tributáveis nos termos normais do Código do IVA.

2. Nestes termos, sempre que haja faturação das referidas reparações, isto é, um débito a terceiros (seja ao cliente, seja ao concessionário, seja ao fabricante), haverá liquidação de imposto, o mesmo acontecendo se, em vez de um débito efetuado pelo reparador ou concessionário, há um crédito comunicado pelo concessionário ou fabricante.

[...]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

12 A Suzlon Wind Energy Portugal é uma sociedade que opera na área da indústria energética, em particular no setor da energia eólica. Tem por atividade o fabrico, a montagem, a exploração, a comercialização, a instalação, o desenvolvimento, a maquinação, a operação e manutenção e a prestação de serviços. Está registada em Portugal como sujeito passivo de IVA. Essa sociedade é uma subsidiária a 100 % da Suzlon Wind Energy A/S, com sede na Dinamarca (a seguir «Suzlon Wind Energy Dinamarca»).

13 Em 17 de junho de 2006, a Suzlon Energy Limited, sociedade de direito indiano (a seguir «Suzlon Energy Índia»), celebrou com a Suzlon Wind Energy Dinamarca, cujo capital detinha integralmente, um Acordo de Termos e Condições de Vendas (*Terms and Conditions of Sales Agreement*) de aerogeradores e equipamento auxiliário (a seguir «acordo de 2006»).

14 O acordo de 2006 regulava as condições de fornecimento de projetos de aerogeradores e equipamento auxiliário entre o fornecedor, a Suzlon Energy Índia, e o comprador, a Suzlon Wind Energy Dinamarca, bem como entre esta última e as suas subsidiárias, em conformidade com a cláusula 1 desse acordo. Segundo a cláusula 11 do referido acordo, o fornecedor assegurava a garantia relativa a todas as peças em relação a defeitos de produção por dois anos a partir da data da operação comercial. O fornecedor garantia assim o pagamento das peças, reparações e transporte das peças defeituosas, ficando os custos com mão de obra relativos à substituição destas a cargo do comprador. Em relação a peças fabricadas por terceiros, o fornecedor devia

transmitir os contratos de fornecimento ao comprador para que este último contactasse por si próprio os referidos fornecedores com o objetivo de acionar a garantia aplicável, recaindo, neste caso, sobre o comprador os custos relacionados.

15 Em 2007 e em 2008, a Suzlon Wind Energy Portugal adquiriu diretamente à Suzlon Energy Índia um conjunto de 21 aerogeradores, equipados com três pás cada um, destinados a parques eólicos situados em Portugal, num valor total de 3 879 000 euros. Esses parques pertencem a empresas terceiras.

16 A partir de setembro de 2007, surgiram fissuras em certas pás no período da garantia, exigindo a sua reparação ou substituição.

17 Em 25 de janeiro de 2008, a Suzlon Wind Energy Portugal e a Suzlon Energy Índia celebraram um contrato de prestação de serviços (*Services Agreement*, a seguir «contrato de 2008») para a reparação ou a substituição das 63 pás defeituosas. Esse contrato precisa que a Suzlon Wind Energy Portugal tinha capacidade para criar uma unidade de reparação de aerogeradores e equipamentos auxiliários em Portugal e que as pás de substituição seriam transportadas da Índia para Portugal.

18 Nos termos do referido contrato, a Suzlon Energy Índia obrigava-se a prestar apoio logístico à Suzlon Wind Energy Portugal e a assisti-la na reparação ou substituição das pás. Esta última devia disponibilizar à Suzlon Energy Índia instalações de reparação e prestar serviços associados ao armazenamento e manuseamento das pás. Devia igualmente adquirir, em nome da Suzlon Energy Índia, todos os equipamentos e materiais necessários à reparação (*retrofitting*) das pás defeituosas, e organizar o transporte interno das pás de substituição. Por último, a Suzlon Wind Energy Portugal devia, a expensas suas, prestar à Suzlon Energy Índia qualquer informação ou auxílio razoavelmente exigido por esta.

19 O contrato de 2008 qualificava o vínculo entre a Suzlon Energy Índia e a Suzlon Wind Energy Portugal de relação entre cliente e prestador de serviços, agindo a Suzlon Energy Índia por sua própria conta e não no interesse da Suzlon Wind Energy Portugal.

20 Entre setembro de 2007 e março de 2009, a Suzlon Wind Energy Portugal procedeu à substituição ou reparação das pás defeituosas, bem como de diversos componentes dos aerogeradores, para o que adquiriu o material necessário e subcontratou certos serviços de terceiros, que emitiram as faturas correspondentes às vendas e prestações em causa. Deduziu o IVA que incidiu sobre todas essas operações, o que consta da sua contabilidade.

21 Em 27 de fevereiro de 2009, a Suzlon Wind Energy Portugal emitiu a nota de débito n.º 39/2008, cuja destinatária era a Suzlon Energy Índia, no montante de 2 909 643 euros. Para uma parte desse montante, a saber, 2 232 373 euros, essa nota indicava «Relatório de Não Conformidade até final de março [de 2008]/Lista detalhada de [Relatórios de Não Conformidade] em anexo».

22 Em 31 de março de 2009, a Suzlon Wind Energy Portugal emitiu uma segunda nota de débito, com o número 44/2008, cuja destinatária era igualmente a Suzlon Energy Índia, no montante de 3 263 454,84 euros e que continha a menção «Reparação de pás em Portugal até março de 2009/a) Custos com *Technical Change Instruction* (TCI) — Custos com instruções de alterações técnicas (Não relacionados com o projeto)».

23 No mesmo dia, emitiu uma terceira nota de débito, cuja destinatária era a mesma e com o número 50/2008, que ascendia a 1 913 533,68 euros. Esta última nota de débito continha a menção «Relatório de Não Conformidade de abril de [20]08 até final de março de [20]09/Lista detalhada de [Relatórios de Não Conformidade] em anexo».

24 Nenhuma dessas três notas de débito (a seguir, conjuntamente, «notas de débito controvertidas») incluía o IVA nem mencionava o motivo de isenção. Além disso, o IVA não foi liquidado.

25 Em 31 de maio de 2012, no âmbito de uma ação inspetiva do IVA relativa ao ano de 2009, os Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa (Portugal) notificaram a Suzlon Wind Energy Portugal de uma liquidação adicional de IVA correspondente, na quase totalidade, ao IVA omitido nas notas de débito controvertidas. O aviso de liquidação que se seguiu a esse aviso ascendia a 1 666 710,02 euros, incluindo juros de mora. Segundo os elementos constantes do relatório dos Serviços de Inspeção Tributária, se as operações subjacentes às notas de débito controvertidas tivessem sido sujeitas a IVA, o montante deste último teria ascendido a 1 481 872,31 euros.

26 A Suzlon Wind Energy Portugal impugnou judicialmente esse aviso de liquidação. Por Sentença de 30 de junho de 2017, o Tribunal Tributário de Lisboa (Portugal) julgou essa ação improcedente.

27 A Suzlon Wind Energy Portugal interpôs recurso dessa sentença para o órgão jurisdicional de reenvio. Sustenta que a mera repercussão sobre o fornecedor, no caso em apreço a Suzlon Energy Índia, dentro do período de garantia, do montante das despesas que suportou por ocasião da reparação ou substituição dos bens que tinha adquirido não visa a obtenção de receitas. As notas de débito controvertidas não são a contraprestação de uma qualquer prestação do fornecedor, mas o reembolso dos custos que suportou para efetuar uma tarefa que estava a cargo deste último, uma vez que decorria da sua obrigação de garantia do produto vendido. Não se trata de prestações de serviços a título oneroso, mas de simples fluxos monetários que, não gerando nenhum valor acrescentado, não estão, assim, sujeitos a IVA.

28 A Autoridade Tributária e Aduaneira entende, por seu turno, que as operações objeto das notas de débito controvertidas correspondem ao fornecimento efetivo pela Suzlon Wind Energy Portugal de um serviço efetuado em Portugal, em aplicação do contrato de 2008, no âmbito do qual esta última contabilizou a totalidade dos bens entregues e prestações fornecidas pelos seus subcontratados e deduziu o IVA correspondente. Sustenta, portanto, que esses serviços deveriam ter sido sujeitos a IVA à taxa normal. Essa Autoridade salienta, nomeadamente, que resulta dos termos das notas de débito controvertidas que estas visam relatórios de não conformidade efetuados ao longo do projeto. Além disso, considera que o Ofício-Circulado de 4 de maio de 1989, relativo aos serviços prestados pelo cliente ao fornecedor dentro do período de garantia, aplicável no caso em apreço, prevê que, para serviços como os visados pelas notas de débito controvertidas, deve ser liquidado IVA.

29 Foi nestas circunstâncias que o Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) É conforme com o direito [da União] a interpretação segundo a qual as reparações efetuadas no decurso do chamado período de garantia só se consideram operações não sujeitas a imposto quando efetuadas a título gratuito e na medida em que elas se encontrem tacitamente incluídas no preço de venda do bem abrangido pela garantia, devendo

considerar-se sujeitas a imposto as prestações de serviços no período de garantia (com ou sem aplicação de materiais) que sejam objeto de faturação, por não poderem deixar de qualificar-se como prestações de serviços a título oneroso?

2) A emissão de uma nota de débito a um fornecedor de componentes de aerogeradores para reembolso de despesas efetuadas pelo adquirente desses bens durante o período da respetiva garantia, com a substituição de componentes (novas importações de bens do fornecedor que foram tributadas em IVA e que originaram o direito à dedução) e com o respetivo arranjo (através da aquisição de serviços a terceiros com liquidação de IVA), no âmbito da prestação a terceiros de serviços de instalação de um parque eólico, por esse adquirente (que se encontra numa relação de grupo com o vendedor, sedeado em país terceiro), deve qualificar-se como uma mera operação de redébito de despesas e, como tal, isenta de IVA, ou antes como uma prestação de serviços a título oneroso que deve dar lugar à liquidação de imposto?»

Quanto à admissibilidade do pedido de decisão prejudicial

30 Sem alegar formalmente que o pedido de decisão prejudicial é inadmissível, o Governo português manifesta dúvidas quanto à conformidade deste com as disposições do artigo 94.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça.

31 A este respeito, há que recordar que, de acordo com jurisprudência constante, atualmente refletida no artigo 94.º do mesmo Regulamento de Processo, a necessidade de obter uma interpretação do direito da União que seja útil ao juiz nacional exige que este defina o quadro factual e regulamentar em que se inserem as questões que submete ou que, pelo menos, explique as hipóteses factuais em que essas questões assentam. Além disso, a decisão de reenvio deve indicar as razões precisas que levaram o juiz nacional a interrogar-se sobre a interpretação do direito da União e a considerar necessário submeter questões prejudiciais ao Tribunal de Justiça (Acórdão de 30 de abril de 2020, Blue Air — Airline Management Solutions, C-584/18, EU:C:2020:324, n.º 43 e jurisprudência aí referida).

32 No caso em apreço, embora seja verdade que as questões prejudiciais, reproduzidas no n.º 29 do presente acórdão, não mencionam nenhuma disposição específica do direito da União nem do direito português, importa, todavia, salientar desde já que, no pedido de decisão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio se refere à Sexta Diretiva 77/388 e refere «existirem dúvidas sobre a interpretação do artigo 2.º [dessa] diretiva». Acresce que o órgão jurisdicional de reenvio precisa que não encontrou resposta inequívoca ou clara nas outras disposições da referida diretiva e no Código do IVA. Esse órgão jurisdicional também refere a doutrina da Administração Tributária portuguesa relativa às reparações de bens durante o período de garantia, exposta no Ofício-Circulado de 4 de maio de 1989 e que pode assim ser qualificada de prática nacional (v., neste sentido, Acórdão de 24 de outubro de 2013, Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687, n.º 39).

33 Por conseguinte, o órgão jurisdicional de reenvio definiu de forma sumária, mas compreensível, o quadro jurídico do litígio no processo principal.

34 Além disso, resulta de forma suficientemente clara do pedido de decisão prejudicial que o Supremo Tribunal Administrativo se interroga, a propósito das operações sobre as quais incidem as notas de débito controvertidas, sobre o conceito de «prestação de serviços efetuada a título oneroso», a fim de determinar se as operações em causa devem ser sujeitas a IVA.

35 Ora, importa recordar que as questões relativas ao direito da União gozam de uma presunção de pertinência e que o Tribunal de Justiça só pode recusar pronunciar-se sobre uma questão prejudicial submetida por um órgão jurisdicional nacional se for manifesto que a interpretação do direito da União solicitada não tem nenhuma relação com a realidade ou com o objeto do litígio no processo principal, quando o problema for hipotético ou ainda quando o Tribunal não dispuser dos elementos de facto e de direito necessários para dar uma resposta útil às questões que lhe são submetidas (Acórdão de 26 de outubro de 2017, BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, n.º 16 e jurisprudência aí referida).

36 No presente processo, as indicações fornecidas pelo órgão jurisdicional de reenvio quanto à pertinência das questões submetidas para decidir o litígio no processo principal permitem apreciar o seu alcance e fornecer uma resposta útil ao referido órgão jurisdicional.

37 Além disso, na medida em que a Comissão Europeia alega que a primeira questão prejudicial é composta por duas partes e que a segunda parte, que diz respeito à questão de saber se o contravalor em causa pode ser considerado tacitamente incluído no preço de venda do produto quando o serviço de reparação é prestado gratuitamente, é inadmissível porque diz respeito a serviços que não são objeto do presente processo, basta observar que esta argumentação resulta de uma leitura errada da primeira questão prejudicial. Com efeito, resulta da sua formulação que, no âmbito desta questão, as operações «efetuadas a título gratuito e [...] tacitamente incluídas no preço de venda do bem abrangido pela garantia» representam apenas uma hipótese de interpretação da Sexta Diretiva 77/388 que o órgão jurisdicional de reenvio pede ao Tribunal de Justiça que verifique e da qual resultaria, *a contrario*, que as operações em causa no processo principal são tributáveis a título de IVA.

38 Por conseguinte, há que julgar admissível o pedido de decisão prejudicial.

Quanto ao mérito

Quanto à aplicabilidade ratione temporis *da Diretiva 2006/112*

39 O órgão jurisdicional de reenvio manifesta dúvidas quanto à interpretação do artigo 2.º da Sexta Diretiva 77/388, diretiva que considera ser aplicável, na sua versão «em vigor à data dos factos», ao litígio que lhe foi submetido.

40 Todavia, importa salientar que, segundo esse órgão jurisdicional, a liquidação adicional de IVA no processo principal tem origem nas notas de débito controvertidas, contabilizadas em 2009, que omitem o IVA, que, por conseguinte, não foi liquidado nessa data. Os factos pertinentes são, portanto, posteriores a 1 de janeiro de 2007, data em que a Diretiva 2006/112 entrou em vigor e substituiu a Sexta Diretiva 77/388, como resulta dos artigos 411.° e 413.° da Diretiva 2006/112 (Acórdão de 12 de maio de 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, n.º 24).

41 A este respeito, pode salientar-se que, nos termos do considerando 66 dessa diretiva, «[a] obrigação de [a] transpor […] para o direito nacional deverá limitar-se às disposições que constituem alterações de fundo relativamente às diretivas anteriores» e que «[a] obrigação de transpor as disposições inalteradas decorre das diretivas anteriores» (Acórdão de 4 de outubro de 2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, n.º 29).

42 Ora, resulta do quadro que figura no anexo XII da Diretiva 2006/112 que as disposições do artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Diretiva 77/388, segundo as quais estavam sujeitas a IVA as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, correspondem às do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112.

43 Inexistindo alterações de fundo relativamente à Sexta Diretiva 77/388, deve considerar-se que o artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 já tinha sido transposto para o direito português aquando da entrada em vigor dessa diretiva, em 1 de janeiro de 2007 (v., por analogia, Acórdão de 4 de outubro de 2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, n.º 30). A Sexta Diretiva 77/388 devia, com efeito, ser transposta para o direito português o mais tardar em 1 de janeiro de 1989, em aplicação das disposições conjugadas do artigo 395.º e do anexo XXXVI, II, *in fine*, do Tratado relativo à adesão do Reino de Espanha e da República Portuguesa à Comunidade Económica Europeia e à Comunidade Europeia da Energia Atómica (JO 1985, L 302, p. 9).

44 Daqui decorre que, na medida em que o litígio no processo principal tem por objeto um aviso de liquidação de IVA relativo ao ano de 2009, o artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 é aplicável *ratione temporis* ao litígio no processo principal (v., por analogia, Acórdão de 4 de outubro de 2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, n.º 31). Por conseguinte, é a interpretação dessa disposição que é pertinente para o exame das referidas questões prejudiciais (v., neste sentido, Acórdão de 12 de maio de 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, n.º 26).

Quanto às questões prejudiciais

45 Com as suas duas questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que as operações que deram origem ao registo contabilístico de notas de débito por parte de um sujeito passivo de IVA e à dedução do IVA que incidiu, a montante, no fornecimento dos bens e serviços que permitiram as referidas operações constituem prestações de serviços efetuadas a título oneroso na aceção dessa disposição, quando, por um lado, se trata de bens no período de garantia e, por outro, são apresentadas por esse sujeito passivo como não tendo gerado nenhum benefício a seu favor.

46 A este respeito, importa recordar que a sujeição a IVA, por força do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112, está sujeita, como resulta da própria redação dessa disposição, à verificação de cinco critérios, a saber, que a operação em causa constitua uma prestação de serviços, que seja efetuada a título oneroso, que ocorra no território de um Estado-Membro, que seja efetuada por um sujeito passivo e que este aja nessa qualidade.

47 Em primeiro lugar, resulta do pedido de decisão prejudicial que a Suzlon Wind Energy Portugal é sujeito passivo de IVA em Portugal e que as operações em causa foram efetuadas no território desse Estado-Membro, pelo que dois dos critérios mencionados no número anterior já estão preenchidos.

48 Em segundo lugar, importa referir que o critério relativo ao facto de o sujeito passivo agir nesta qualidade, critério que importa examinar, permite determinar se este último realizou efetivamente as operações em causa na sua qualidade de sujeito passivo, dito de outra forma se, por um lado, não as efetuou a título privado (Acórdão de 4 de outubro de 1995, Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, n.ºs 16 a 18), mas no âmbito da sua atividade tributável (Acórdão de 12 de janeiro de 2006, Optigen e o., C-354/03, C-355/03 e C-484/03, EU:C:2006:16, n.º 42), e, por

outro, se é ele o verdadeiro autor jurídico dessas operações. No caso em apreço, isso implica verificar, a propósito das operações objeto das notas de débito controvertidas, se a Suzlon Wind Energy Portugal agiu em nome próprio como sujeito passivo de IVA, ou em nome e por conta da Suzlon Energy Índia.

49 A este respeito, caberá ao órgão jurisdicional de reenvio examinar o quadro contratual e contabilístico em que as notas de débito controvertidas ocorreram, nomeadamente para determinar a eventual existência de contas de passagem na aceção do artigo 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva 2006/112 (v., neste sentido, Acórdão de 1 de junho de 2006, De Danske Bilimportører, C-98/05, EU:C:2006:363, n.º 25).

50 Do ponto de vista contratual, há que salientar que resulta do pedido de decisão prejudicial que o acordo de 2006 regula a garantia de conformidade e de funcionamento dos bens entregues, entre o fornecedor, a Suzlon Energy Índia, e o comprador, a Suzlon Wind Energy Dinamarca, abrangendo este acordo também as sucursais desta última, como a Suzlon Wind Energy Portugal. No caso em apreço, observa-se, sem prejuízo das verificações que incumbem ao órgão jurisdicional de reenvio, que, ao importar diretamente os bens defeituosos da Suzlon Energy Índia, a Suzlon Wind Energy Portugal gozava da garantia prevista no acordo de 2006.

51 Importa igualmente sublinhar que, sem prejuízo de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, a garantia oferecida pela Suzlon Wind Energy Portugal aos seus clientes não está em causa. Também não resulta dos autos de que o Tribunal de Justiça dispõe que exista no caso em apreço uma garantia direta por parte da Suzlon Energy Índia em benefício dos clientes finais.

52 Os trechos do contrato de 2008, reproduzidos no pedido de decisão prejudicial, são explícitos quanto ao facto de os serviços de reparação e substituição que constituem o seu objeto serem prestados por um prestador de serviços, a Suzlon Wind Energy Portugal, em benefício de um cliente, a Suzlon Energy Índia.

53 Do ponto de vista contabilístico, importa sublinhar que um sujeito passivo de IVA deve poder justificar a realidade e o conteúdo das operações registadas na sua contabilidade. A este respeito, o título das referidas operações pode ser tomado em consideração pelas autoridades tributárias nacionais, entre todas as outras circunstâncias pertinentes, para determinar a natureza tributável de uma operação. No caso em apreço, o pedido de decisão prejudicial menciona a redação das notas de débito controvertidas, da qual resulta que a Suzlon Wind Energy Portugal efetuou uma série de «Relatórios de Não Conformidade» e de «reparações» dos equipamentos em causa a favor da Suzlon Energy Índia.

54 A Suzlon Wind Energy Portugal referiu igualmente ter optado por assumir o encargo das reparações ou substituições pertinentes no território português. O órgão jurisdicional de reenvio precisa que, para fazer essas reparações ou substituições, recorreu a fornecedores de bens e prestadores de serviços. Todas as faturas emitidas a esse título não o eram em nome da Suzlon Energy Índia, mas sim da Suzlon Wind Energy Portugal. Esta última deduziu o montante do IVA relativo às referidas faturas, o qual deve, portanto, ser considerado o IVA pago a montante pelas operações contabilizadas através das notas de débito controvertidas.

55 Além disso, parece demonstrado, o que caberá ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, que os montantes respeitantes aos trabalhos de reparação e substituição não foram contabilizados pela Suzlon Wind Energy Portugal em contas de passagem, como deve ser o caso com vista a uma reafetação imediata dos referidos montantes.

56 Por conseguinte, à luz das indicações fornecidas pelo órgão jurisdicional de reenvio e sem prejuízo das verificações que lhe incumbem, há que considerar que um sujeito passivo de IVA que agiu como a Suzlon Wind Energy Portugal parece ter feito deve ser considerado um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

57 Em terceiro lugar, a operação em causa deve constituir uma prestação de serviços.

58 Nos termos do artigo 24.º da Diretiva 2006/112, entende-se por prestação de serviços qualquer operação que não constitua uma entrega de bens. Para qualificar a operação em causa, há que tomar em consideração todas as circunstâncias em que a operação em questão se desenrola (Acórdão de 17 de janeiro de 2013, BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, n.º 32). Neste contexto, as estipulações contratuais pertinentes constituem um elemento a tomar em consideração quando se trata de identificar o prestador e o destinatário numa operação de «prestação de serviços», na aceção da referida diretiva (Acórdão de 2 de maio de 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, n.º 28 e jurisprudência aí referida).

59 A este respeito, resulta dos autos de que o Tribunal de Justiça dispõe que o contrato de 2008, intitulado «contrato de prestação de serviços», e as notas de débito controvertidas relativas aos relatórios de não conformidade e de reparações evidenciam que a Suzlon Wind Energy Portugal parece ser um prestador de serviços que tem como cliente a Suzlon Energy Índia.

60 Há que acrescentar que operações como as que estão em causa no processo principal não podem equivaler a uma transferência de material defeituoso para o fornecedor para reparação ou substituição, uma vez que, no caso em apreço, foi o comprador dos bens em questão que foi encarregado pelo fornecedor de efetuar um certo número de serviços destinados a executar a garantia desse fornecedor.

61 Em quarto lugar, a prestação de serviços deve ser efetuada a título oneroso.

62 Antes de mais, importa recordar que uma prestação de serviços só é efetuada a título oneroso, na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112, se entre o prestador de serviços e o beneficiário existir uma relação jurídica no âmbito da qual são realizadas prestações recíprocas, sendo a retribuição recebida pelo prestador de serviços o contravalor efetivo de um serviço individualizável prestado ao beneficiário. Tal verifica-se caso exista um nexo direto entre o serviço prestado e o contravalor recebido (Acórdão de 16 de setembro de 2021, Balgarska natsionalna televizia, C-21/20, EU:C:2021:743, n.º 31 e jurisprudência aí referida).

63 Sem prejuízo da apreciação destes diferentes elementos pelo órgão jurisdicional de reenvio, é possível referir que, pela simples leitura do pedido de decisão prejudicial, em primeiro lugar, a relação jurídica na origem das notas de débito controvertidas é constituída pelo contrato de 2008, em segundo lugar, a retribuição do prestador de serviços parece corresponder a essas notas de débito e, em terceiro lugar, os serviços prestados pela Suzlon Wind Energy Portugal à Suzlon Energy Índia, a saber, nomeadamente, a assistência prestada na reparação ou substituição das pás defeituosas, correspondem à definição de «serviço individualizável prestado ao beneficiário».

64 Em seguida, a circunstância de o contravalor dessa prestação de serviços ter tomado a forma de notas de débito não obsta a que esse contravalor seja considerado uma retribuição na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112. Com efeito, o Tribunal de Justiça já teve oportunidade de recordar que, para efeitos da determinação do caráter oneroso de uma

prestação de serviços, é irrelevante que essa remuneração não tenha a forma de pagamento ou de pagamento de despesas específicas (Acórdão de 22 de outubro de 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, n.º 29 e jurisprudência aí referida).

65 Por último, no que respeita à circunstância, admitindo-a demonstrada, de a Suzlon Wind Energy Portugal ter repercutido o custo da substituição ou reparação das pás defeituosas, sem margem ou suplemento, importa recordar que o facto de uma operação económica ser levada a cabo a um preço superior ou inferior ao preço de custo é irrelevante para a qualificar de «operação a título oneroso», pressupondo este último conceito unicamente a existência de um nexo direto entre a entrega de bens ou a prestação de serviços e a contraprestação realmente recebida pelo sujeito passivo (Acórdão de 12 de maio de 2016, Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, n.º 26).

66 Decorre do exposto que operações como as descritas pelo órgão jurisdicional de reenvio preenchem os critérios de uma prestação de serviços efetuada a título oneroso estabelecidos no artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112.

67 Importa acrescentar que a existência de uma garantia relativa aos bens entregues só teria incidência na qualificação de prestação de serviços efetuada a título oneroso se viesse a afetar um dos critérios mencionados nessa disposição. Seria esse o caso, por exemplo, se o prestador de serviços tivesse agido em nome e por conta de outrem, limitando-se a fazer transitar os montantes relativos aos bens adquiridos e aos trabalhos de substituição ou reparação em causa em contas de passagem na aceção do artigo 79.º, primeiro parágrafo, alínea c), da Diretiva 2006/112, não deduzindo o IVA a montante e mencionando nas encomendas e faturas o nome da sociedade por conta da qual os referidos bens eram adquiridos e os trabalhos efetuados.

68 Em todo o caso, uma situação em que foram elaborados relatórios de não conformidade dos bens no período de garantia durante vários meses e foram efetuadas reparações dos referidos bens difere daquelas em que os bens defeituosos no período de garantia foram pura e simplesmente substituídos.

69 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder ao órgão jurisdicional de reenvio que o artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que as operações que se inserem num quadro contratual que identifica um prestador de serviços, o adquirente destes últimos e a natureza das prestações em causa, devidamente contabilizadas pelo sujeito passivo, com um título que confirma a sua natureza de serviços e que deram lugar a uma retribuição recebida pelo prestador que constitui o contravalor efetivo dos referidos serviços sob a forma de notas de débito, constituem uma prestação de serviços efetuada a título oneroso na aceção dessa disposição, não obstante, por um lado, a eventual inexistência de lucro do sujeito passivo e, por outro, a existência de uma garantia relativa aos bens objeto das referidas prestações.

Quanto às despesas

70 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 2.º, n.º 1, alínea c), 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 as operações que se inserem num quadro contratual que identifica um prestador de serviços, o adquirente destes últimos e a natureza das prestações em causa, devidamente contabilizadas pelo sujeito passivo, com um título que confirma a sua natureza de serviços e que deram lugar a uma retribuição recebida pelo prestador que constitui o contravalor efetivo dos referidos serviços sob a forma de notas de débito, constituem uma prestação de serviços efetuada a título oneroso na aceção dessa disposição, não obstante, por um lado, a eventual inexistência de lucro do sujeito passivo e, por outro, a existência de uma garantia relativa aos bens objeto das referidas prestações.

Passer Wahl Arastey Sahún

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 24 de fevereiro de 2022.

O Secretário
A. Calot Escobar

O Presidente da Sétima Secção
J. Passer