Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
JULIANE KOKOTT
apresentadas em 23 de outubro de 2025[1]

Processo C-515/24

Randstad España SLU
contra
Administración General del Estado

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Tribunal Supremo (Supremo Tribunal, Espanha)]

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 176.º — Limitações nacionais do direito à dedução do IVA pago a montante sobre ofertas a clientes no âmbito da atividade empresarial — Cláusula de *standstill* do artigo 176.º, segundo parágrafo — Introdução, pela primeira vez, de uma limitação do direito à dedução em simultâneo com a adesão à União e a transposição da Diretiva IVA»

I. Introdução

1. No presente pedido de decisão prejudicial, o Tribunal de Justiça deve debruçar-se sobre o alcance de uma cláusula de *standstill*. Nos termos desta cláusula, os Estados-Membros podiam manter, até à entrada em vigor da Diretiva IVA[2] (nessa altura, ainda, a Sexta Diretiva[3]), as disposições existentes que excluíssem o direito à dedução. Para os Estados-Membros que aderiram mais tarde, esta cláusula aplica-se às regras de exclusão em vigor até à respetiva adesão.

2. No entanto, uma vez que a Espanha não cobrava IVA com direito à dedução à data da adesão, também não existiam regras de exclusão. Porém, como a dedução do imposto no caso das denominadas despesas de representação, que não têm caráter estritamente profissional, não se afigura obrigatória, a Espanha introduziu essa exclusão. Tal aconteceu através de uma lei promulgada pouco antes da adesão, que entrou, todavia, em vigor, como Lei do IVA, ao mesmo tempo da adesão, transpondo a diretiva.

3. Sem IVA com direito à dedução, a exclusão da dedução não faz sentido. Por conseguinte, ao contrário de outros Estados-Membros, a Espanha apenas podia, na realidade, aplicar esta exclusão com a entrada em vigor do novo sistema do IVA. Coloca-se agora a questão de saber se esta situação ainda está abrangida pela cláusula de *standstill* ou se os Estados-Membros, que não

[1] Língua original: alemão.

[2] Diretiva do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (JO 2006, L 347, p. 1).

[3] 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).

tinham um sistema de IVA com direito à dedução antes da adesão, podiam fazer uso da possibilidade de limitar o direito à dedução não em simultâneo com a introdução do novo sistema do IVA, mas apenas antes dessa introdução.

4. Assim, no caso em apreço, está em causa não só a interpretação da cláusula de *standstill* mas também a igualdade dos Estados-Membros na União [4]. Muitos Estados-Membros que dispunham de um modelo de dedução do imposto pago a montante limitaram a dedução no caso das denominadas despesas de representação (o que continuou em vigor), ao passo que todos aqueles Estados-Membros que não dispunham de um modelo de dedução do imposto pago a montante não podiam (naturalmente) aplicar essas regras e teriam assim de aceitar uma perda de receitas fiscais, se não introduzissem regras semelhantes no momento da adesão.

II. Quadro jurídico

A. Direito da União

Tratado relativo à Adesão do Reino de Espanha e da República Portuguesa à Comunidade Económica Europeia e à Comunidade Europeia da Energia Atómica [5] *(a seguir «Tratado de Adesão»)*

5. O artigo 395.º do Tratado de Adesão regula:

«Os novos Estados-Membros porão em vigor as medidas necessárias para darem cumprimento, a partir da adesão, ao disposto nas diretivas e decisões, na aceção do artigo 189.º do Tratado CEE e do artigo 161.º do Tratado CEEA, bem como nas recomendações e decisões, na aceção do artigo 14.º do Tratado CECA, a menos que seja fixado um prazo na lista constante do anexo XXXVI ou noutras disposições do presente Ato.»

Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado [6] *(a seguir «Diretiva IVA»)*

6. Na Diretiva IVA, o artigo 168.º, alínea a) estabelece os requisitos da dedução:

«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».

[4] À igualdade dos Estados-Membros é, por vezes, atribuída uma importância tão grande que dela decorre até mesmo o primado do direito da União [v., por exemplo, Lenaerts, K., *L'égalité des États membres devant les traités: la dimension transnationale du principe de primauté*, Revue du Droit de l'Union Européenne 4 (2020). V., em sentido semelhante, também Danwitz, T., *Der Vorrang des Rechts der Europäischen Union vor dem Recht der Mitgliedstaaten*, Festschrift Streinz, 2023, p. 41 (47)]. Embora tal seja bastante duvidoso (v. Kokott, J./Hummel, D., *Der Vorrang des Unionsrechts als Ausdruck des Gleichheitsprinzips*?, Europäische Grundrechte Zeitschrift, 2024, pp. 1 e segs.), esta questão pode ficar em aberto no caso em apreço.

[5] JO 1985, L 302, pp. 9 e segs.

[6] Diretiva do Conselho, de 28 de novembro de 2006 (JO 2006, L 347, p. 1), na versão aplicável nos anos controvertidos 2009 — 2011. Recentemente alterada a este respeito pela Diretiva do Conselho, de 7 de dezembro de 2010 (JO 2010, L 326, p. 1).

7. O artigo 16.º e o artigo 26.º, n.º 1, da Diretiva IVA regulam o tratamento das entregas e das prestações de serviços efetuadas a título gratuito e, neste sentido, fazem referência a operações tributáveis efetuadas a título oneroso. O artigo 16.º da Diretiva IVA, relativo à entrega de bens a título gratuito, tem a seguinte redação:

«É assimilada a entrega de bens efetuada a título oneroso a afetação, por um sujeito passivo, de bens da sua empresa ao seu uso próprio ou do seu pessoal, a transmissão desses bens a título gratuito ou, em geral, a sua afetação a fins alheios à empresa, quando esses bens ou os elementos que os constituem tenham conferido direito à dedução total ou parcial do IVA.

Todavia, não é assimilada a entrega de bens efetuada a título oneroso a afetação a ofertas de pequeno valor e a amostras efetuadas para os fins da empresa.»

8. O artigo 26.º, n.º 1, da Diretiva IVA, relativo às prestações de serviços a título gratuito, prevê:

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

a) A utilização de bens afetos à empresa para uso próprio do sujeito passivo ou do seu pessoal ou, em geral, para fins alheios à empresa, quando esses bens tenham conferido direito à dedução total ou parcial do IVA;

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.»

9. O artigo 176.º da Diretiva IVA prevê, no primeiro parágrafo, uma limitação do direito à dedução pelo Conselho e, no segundo parágrafo, uma cláusula de *standstill*:

«O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, determina quais as despesas que não conferem direito à dedução do IVA. Em qualquer caso, são excluídas do direito à dedução as despesas que não tenham caráter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação.

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 espanhol

10. A Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Lei n.º 30/1985, de 2 de agosto, relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, a seguir «LIVA») transpôs a Diretiva IVA pela primeira vez para o direito espanhol. O artigo 96.º, atualmente em vigor, que regula as exclusões e as limitações do direito à dedução, tem a seguinte redação:

«1. Não poderão ser objeto de dedução, em nenhuma proporção, as quantias pagas a montante pela aquisição, incluindo por autoconsumo, importação, locação, transformação, reparação, manutenção ou utilização dos seguintes bens e serviços, bem como dos bens e serviços acessórios ou complementares aos mesmos: […]

4. º Espetáculos e serviços com caráter recreativo.

5. º Bens ou serviços destinados a ofertas a clientes, trabalhadores ou terceiros.

Não são considerados como tal:

a) As amostras gratuitas e os objetos publicitários de pequeno valor definidos no artigo 7.º, pontos 2.º e 4.º, da presente lei.

b) Os bens exclusivamente destinados a serem objeto de entrega ou de cedência do uso, diretamente ou mediante transformação, a título oneroso, que, num momento posterior ao da sua aquisição sejam destinados a ofertas a clientes, a trabalhadores ou a terceiros.

6. º Serviços de transporte ou viagens, hotelaria e restauração, exceto se o seu montante for considerado como despesa fiscalmente dedutível para efeitos do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares ou do Imposto sobre as Sociedades.

2. São excetuadas do disposto no número anterior as quantias pagas a montante pelas operações aí referidas e que tenham por objeto os seguintes bens e serviços:

1. º Bens que, objetivamente considerados, tenham uma aplicação exclusivamente industrial, comercial, agrária, clínica ou científica.

2. º Bens exclusivamente destinados a serem objeto de entrega ou de cedência do uso a título oneroso, diretamente ou mediante transformação, por empresários ou profissionais que se dediquem habitualmente à realização dessas operações.

3. º Serviços recebidos para serem prestados, como tal, a título oneroso por empresários ou profissionais que se dediquem habitualmente à realização dessas operações.

3. As deduções estabelecidas no presente artigo e no artigo anterior também respeitarão as condições e requisitos previstos no capítulo I do título VIII da presente lei e, em particular, os que se referem à regra do *pro rata*.»

III. Matéria de facto

11. A exclusão da dedução do imposto no caso das denominadas despesas de representação no artigo 96.º, número um, pontos 4.º e 5.º, da LIVA foi introduzida (na versão anterior), segundo órgão jurisdicional de reenvio e as partes, pela primeira vez pela Lei n.º 30/1985 de 9 de agosto de 1985 (data de publicação) e entrou em vigor no dia em que o Reino da Espanha aderiu à União Europeia, isto é, em 1 de janeiro de 1986.

12. Antes de 1 de janeiro de 1986, não existia, em Espanha, um imposto sobre o consumo que fosse semelhante, na sua estrutura, ao IVA, existindo, antes, até essa data um conjunto de impostos que tributavam o consumo. Todavia, nenhum destes impostos foi objeto de regras especiais que regulassem o exercício do direito à dedução. Por conseguinte, no âmbito destes impostos, que foram aplicados em Espanha até 31 de dezembro de 1985, nunca se exerceu o direito à dedução do imposto. Daqui resulta que, até à data da entrada em vigor do Tratado de Adesão, a lei espanhola de 1985 também não previa nenhuma limitação relativamente a este direito.

13. A Randstad España, S. L. U. (a seguir «Randstad») é uma sociedade comercial e um sujeito passivo na aceção da legislação em matéria de IVA. Nos exercícios fiscais de 2009, 2010 e 2011, adquiriu (sujeitos a IVA) bilhetes para diversos eventos desportivos e outros eventos recreativos (por exemplo, para jogos de futebol do Real Madrid, C.F. e F.C. Barcelona, convites para o Paddock Club do Grande Prémio de Espanha de Fórmula 1 e convites para excursões a bordo do navio Clipper Stad Amsterdam). Estes bilhetes destinavam-se a ser oferecidos aos clientes. Embora essas despesas sejam dedutíveis como despesas de funcionamento em sede de imposto sobre as sociedades, a dedução do imposto pago a montante não é possível para efeitos de IVA nos termos do artigo 96.º, número um, pontos 4.º e 5.º, da LIVA.

14. Em 14 de julho de 2014, foram emitidos os atos de liquidação correspondentes. Em 31 de julho de 2014, a Randstad apresentou uma reclamação contra os atos de liquidação no Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunal Económico e Administrativo Central, Espanha, a seguir «TEAC»), que foi indeferida por Decisão de 22 de novembro de 2017.

15. A Randstad interpôs recurso desta decisão para a Secção de Contencioso Administrativo da Audiencia Nacional (Audiência Nacional, Espanha). A liquidação do imposto, a este respeito, foi confirmada por Acórdão de 17 de janeiro de 2022.

16. A Randstad interpôs recurso de cassação deste acórdão na Secção de Contencioso Administrativo do Tribunal Supremo (Supremo Tribunal, Espanha). Esta interroga-se sobre se a limitação do direito à dedução prevista no artigo 96.º, número um, pontos 4.º e 5.º, da LIVA se pode basear na denominada cláusula de *standstill* enunciada no artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA. Uma vez que a disposição que a precedeu só entrou em vigor no dia em que o Reino de Espanha aderiu à União Europeia, isto é, em 1 de janeiro de 1986, não existia, em rigor, nenhuma norma em vigor até ao dia da adesão que contemplasse essa limitação.

IV. Pedido de decisão prejudicial

17. Nestas condições, o Tribunal Supremo (Supremo Tribunal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões:

1. Está em conformidade com os artigos 168.º, alínea a), e 176.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA uma norma como a do artigo 96.º, número um, pontos 4.º e 5.º, da Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Lei n.º 37/1992, de 28 de dezembro, relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado), por força da qual não podem ser objeto de dedução, em nenhuma proporção, as quantias pagas a montante pela aquisição de bens e serviços como, por exemplo, os espetáculos desportivos, bem como de bens e serviços destinados a [ofertas] a clientes, trabalhadores ou terceiros, ainda que o contribuinte demonstre que as referidas despesas têm uma relação direta com a sua atividade empresarial ou profissional e foram realizadas com uma finalidade exclusivamente empresarial ou profissional e que os bens e serviços foram utilizados pelo sujeito passivo para a realização de operações tributáveis, mesmo que o seu montante seja uma despesa fiscalmente dedutível para efeitos dos impostos pessoais sobre o rendimento (imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas)?

2. Está em conformidade com o segundo parágrafo do artigo 176.º da Diretiva IVA uma norma como a do artigo 96.º, número um, pontos 4.º e 5.º, da Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido, que introduz uma condição limitativa do exercício do direito à dedução e que entrou em vigor no próprio dia em que o Reino de Espanha aderiu à União Europeia, em 1 de janeiro de 1986, sem que nenhuma norma em vigor até ao dia da adesão contemplasse essa limitação?

18. No processo no Tribunal de Justiça, apresentaram observações escritas a Randstad España, o Reino de Espanha e a Comissão Europeia. Em conformidade com o artigo 76.º, n.º 2, do Regulamento de Processo, o Tribunal de Justiça decidiu não realizar audiência.

V. Análise jurídica

A. Relação entre o direito à dedução e a tributação a posteriori das entregas a título gratuito (ofertas aos clientes)

19. Ambas as questões dizem respeito à admissibilidade da exclusão do direito à dedução pelo direito espanhol. Contudo, tal pressupõe a existência de um direito à dedução nos termos das regras gerais da Diretiva IVA. Em conformidade com o artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA, tal exige que os bilhetes sejam utilizados para os fins das operações tributadas da Randstad.

20. Segundo a matéria de facto exposta pelo órgão jurisdicional de reenvio, os bilhetes destinavam-se, no momento da sua aquisição, a ser oferecidos aos clientes. Partindo do princípio de que a entrega foi efetuada por motivos empresariais, por exemplo, para manter e cultivar as relações com os clientes e assim gerar mais volume de negócios, existe uma certa relação entre os custos dos bilhetes e a atividade económica da Randstad. Neste sentido, existiria, em princípio, um direito à dedução nos termos do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA.

21. No entanto, analisando as operações fictícias referidas no artigo 16.º e no artigo 26.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA, é claro que esta dedução é apenas temporária. Assim, por exemplo, o artigo 16.º, n.º 1, desta diretiva assimila a transmissão a título gratuito de um bem que tenha conferido direito a dedução a uma entrega efetuada a título oneroso, desencadeando assim a correspondente tributação do IVA.

22. Assim, as ofertas feitas a terceiros relativamente às quais foi exercido um direito à dedução devem, em princípio, ser tributadas *a posteriori* no momento da doação, salvo se as ofertas forem de pequeno valor (limiar *de minimis*). Tal reflete a necessidade de uma tributação *a posteriori* se a transmissão a título gratuito conduzir, de outro modo, a um consumo final não tributado do donatário. Ao tributar a transmissão a título gratuito, a dedução inicial é, em última análise, corrigida e evita-se um consumo final não tributado por parte do terceiro.

23. Em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, que é, em última análise, correta, a tributação *a posteriori* só não é necessária se a entrega «a título gratuito» estiver estreitamente relacionada com uma prestação principal a título oneroso, como o Tribunal de Justiça admitiu no caso da entrega «gratuita» de um *tablet* quando da subscrição de publicações periódicas através de uma assinatura[7]. No entanto, no caso em apreço, não parece existir essa relação com outra operação a título oneroso.

[7] Acórdão de 5 de outubro de 2023, Deco Proteste — Editores (C-505/22, EU:C:2023:731, n.ºs 25 e 26).

24. A este respeito, é certo que existe um direito à dedução do imposto no que se refere a ofertas relacionadas com a atividade empresarial. No entanto, este direito é apenas temporário. A transmissão a título gratuito é tributada *a posteriori* no momento da doação, nos termos dos artigos 16.º e 26.º, pelo que a dedução do imposto pago a montante é novamente corrigida, sem pôr em causa o princípio da neutralidade.

25. No entanto, a Diretiva IVA contém uma lacuna legislativa no que diz respeito aos serviços prestados a terceiros a título gratuito no âmbito da atividade empresarial. É certo que o artigo 26.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA abrange a prestação gratuita de um serviço ao seu próprio pessoal, mas não — contrariamente ao artigo 16.º da Diretiva IVA no que respeita às entregas de bens a título gratuito — a terceiros (por exemplo, a clientes).

26. Embora os bilhetes possam ser transferidos (e, portanto, oferecidos) como bens, não são, apesar disso, bens corpóreos, pelo que constituem prestações de serviços na aceção do artigo 24.º, n.º 1, da Diretiva IVA. Assim, não há, no caso em apreço, em conformidade com a redação da diretiva, uma tributação *a posteriori*. A consequência é um consumo final não tributado dos clientes do donatário caso estes usufruam da oferta (a consumam) também ou principalmente para o seu próprio entretenimento privado, o que se parece poder presumir quando se assiste a um concerto ou a um jogo de futebol.

27. É certo que não partilho da opinião da Espanha, segundo a qual a dedução do imposto já está excluída pelo facto de a relação direta com essas operações não tributáveis afastar a relação indireta com as operações tributáveis da Randstad [8]. No entanto, partilho do receio da Espanha de que uma dedução do imposto nestas situações conduza, em última análise, a um consumo final não tributado.

28. O artigo 176.º, primeiro parágrafo, segundo período, da Diretiva IVA, que parte do princípio de que o Conselho deve «em qualquer caso» excluir do direito à dedução do IVA as despesas que não tenham caráter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação, deixa claro que não é essa a intenção.

29. Estas últimas despesas incluem as despesas que, embora relacionadas com a atividade profissional, têm ao mesmo tempo um caráter representativo e são suscetíveis de favorecer a reputação social do sujeito passivo. Os exemplos típicos são as despesas relacionadas com idas ao teatro, atos sociais e ofertas aos clientes. O artigo 176.º, primeiro parágrafo, segundo período, parte assim do princípio de que essas despesas, que não têm caráter estritamente profissional e que, portanto, servem principalmente para o consumo privado, devem ser excluídas do direito à dedução.

30. Esta situação e a proximidade entre a utilização privada dos bilhetes, por um lado, e a oferta desses bilhetes por motivos empresariais, por outro, explicam por que razão — como a Comissão também salienta corretamente —, em muitas leis nacionais em matéria de imposto sobre o volume de negócios e de IVA, a dedução do imposto relativamente a essas «despesas recreativas» ou «despesas de representação» era e continua a ser permitida apenas de forma limitada. Por exemplo, a Umsatzsteuergesetz (Lei alemã do Imposto sobre o Volume de Negócios, a seguir «UStG») contém, no § 15, n.º 1a, UStG, uma exclusão da dedução do imposto no caso de ofertas

[8] O Tribunal de Justiça é bastante generoso a este respeito — v., por exemplo, Acórdãos de 16 de setembro de 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie (C-528/19, EU:C:2020:712, pp. 29 e segs.), e de 14 de setembro de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, pp. 33 e segs.).

a partir de um determinado valor. Também na legislação austríaca [no § 12, n.º 2, ponto 2, da Lei austríaca do Imposto sobre o Volume de Negócios (öUStG)] existem limitações à dedução das despesas de representação ou dos custos de representação.

31. Atendendo a estas considerações em matéria de IVA, é agora possível responder às duas questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio.

B. Questão 1: Interpretação do artigo 176.º, n.º 1, da Diretiva IVA

32. Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a interpretação do artigo 176.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA. No entanto, como a Comissão sublinha com razão nas suas observações escritas, esta questão não é nem explicada nem fundamentada de forma pormenorizada. Tendo em conta que o artigo 176.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA se dirige ao Conselho, a questão também é difícil de compreender. Uma vez que o Conselho não parece ter procedido a nenhuma determinação, o artigo 176.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA não se afigura pertinente no caso em apreço.

33. Não obstante, da redação clara do artigo 176.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA depreende-se não só uma habilitação mas também uma obrigação para o Conselho. Não se refere que o Conselho «pode», mas sim que «o Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão», determina quais as despesas que não conferem direito à dedução do IVA. A segunda frase explica que, *em qualquer caso*, as despesas sumptuárias, recreativas ou de representação são excluídas do direito à dedução.

34. Em especial, o segundo período revela que o legislador parte do princípio de que as despesas que não têm caráter estritamente profissional, porque dizem respeito a despesas recreativas (privadas), devem, em princípio, ser excluídas do direito à dedução. Daqui resulta também que, em todo o caso, essas exclusões não são contrárias à vontade do legislador da diretiva, ainda que, até à data, o Conselho não tenha cumprido — por qualquer motivo — a sua obrigação decorrente do artigo 176.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA.

35. Esta conclusão não é alterada pelas diferenças sublinhadas pelo órgão jurisdicional de reenvio relativamente ao tratamento desses custos no direito fiscal espanhol. A questão de saber se, para efeitos do imposto sobre o rendimento, os custos são dedutíveis ou não em Espanha como despesas de exploração ou despesas profissionais é irrelevante para o direito da União em matéria de IVA. O direito do imposto sobre o rendimento não é um direito harmonizado a nível da União, pelo que os Estados-Membros são livres de estabelecer de forma diferente as suas proibições de dedução. Não é assim possível retirar nenhuma conclusão do direito nacional em matéria de imposto sobre o rendimento para efeitos da interpretação do direito da União. Isto é tanto mais verdade quanto o direito do imposto sobre o rendimento também prossegue normalmente outros objetivos. Em regra, pretende tributar o rendimento auferido, ao passo que o IVA tributa o custo de um bem de consumo.

C. Questão 2: Interpretação do artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA

36. Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber como deve ser interpretado o artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA para determinar se a exclusão da dedução do IVA prevista na lei espanhola está abrangida pela cláusula de *standstill* prevista no direito da União. Nos termos desta disposição, até à adoção da decisão do Conselho nos termos do

artigo 176.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA (que ainda não aconteceu até à data), os Estados-Membros podem manter todas as exclusões da dedução do IVA previstas na respetiva legislação nacional à data da sua adesão.

37. Segundo a questão prejudicial, tanto a exclusão do direito à dedução prevista no artigo 96.º, número um, ponto 4.º, como a prevista no ponto 5.º da LIVA (na versão então aplicável) entraram em vigor no dia da adesão e, portanto, em simultâneo com o novo sistema de IVA. Assim, o artigo 96.º, número um, pontos 4.º e 5.º, da LIVA pode ser abrangido pelo artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA.

38. O ponto decisivo no presente caso é a perspetiva correta. Do ponto de vista da Randstad, a exclusão do direito à dedução só foi prevista com a introdução da Lei do IVA no momento da adesão. Nesta medida, não existe norma anterior correspondente que possa continuar a ser aplicada.

39. No entanto, antes da adesão, não existia em Espanha um sistema de IVA com dedução do imposto, pelo que — e esta parece ser a perspetiva da Comissão — a dedução do imposto estava, em geral, excluída. Assim, não se introduziu uma exclusão da dedução do imposto, tendo-se antes reduzido, com a introdução da dedução do imposto e com a norma do artigo 96.º, número um, pontos 4.º e 5.º, da LIVA, a exclusão existente a este respeito.

40. Em contrapartida, do ponto de vista da Espanha, a exclusão foi efetivamente introduzida *ex novo*, mas foi publicada antes da adesão e, portanto, já estava prevista no direito espanhol antes da adesão, embora só tenha entrado em vigor a partir da adesão.

41. À primeira vista, a tese da Randstad parece convincente. O artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA permite que a legislação anterior, contrária à Diretiva IVA, continue a ser aplicável até que o Conselho e a Comissão cumpram as respetivas obrigações. A exclusão do direito à dedução do imposto pago a montante introduzida com a entrada em vigor da lei de transposição não faz parte de uma legislação anterior e ainda em vigor. No entanto, numa análise mais aprofundada, a perspetiva da Comissão parece ser a correta, especialmente na situação do caso em apreço.

42. Assim, por um lado, a exclusão da dedução no caso das despesas recreativas e de representação corresponde à vontade do legislador da diretiva e, tendo em conta a satisfação privada do consumo estreitamente relacionada com essas despesas, tem também sentido em matéria de IVA.

43. Por outro lado, os Estados-Membros que não dispõem de um sistema anterior de IVA com exclusão da dedução não teriam nenhuma possibilidade de introduzir essa exclusão, uma vez que, sem um sistema de dedução, uma exclusão parcial do direito à dedução não é possível nem útil. Neste sentido, em bom rigor, no momento da adesão, a dedução do imposto não é limitada pela primeira vez, mas antes possível pela primeira vez, embora apenas dentro de certos limites. No entanto, se esses limites corresponderem à vontade do legislador da diretiva e forem compatíveis com os objetivos da mesma (tributação do consumo privado), a entrada em vigor concomitante com o novo sistema do IVA — como sustentam tanto a Comissão como a Espanha — está em conformidade com o espírito do artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA.

44. Em última análise, o artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA apenas esclarece, em minha opinião, que os Estados-Membros já não podem, após a adesão e a obrigação daí decorrente de transpor a Diretiva IVA, introduzir ou alargar individualmente (ou seja, sem o Conselho) uma exclusão da dedução não prevista na Diretiva IVA. As exclusões já previstas no momento da adesão marcam, a este respeito, o limite determinante. A entrada em vigor dessas exclusões ao mesmo tempo que a adesão é, portanto, irrelevante.

45. Tal é corroborado, por um lado, pela redação do segundo parágrafo, uma vez que este não refere que a exclusão do direito à dedução já deve estar em vigor, mas apenas que esta deve estar «prevista» [9]. Uma lei nacional que já tenha sido publicada antes da adesão e que contenha uma disposição correspondente já prevê, todavia, essa exclusão no momento da adesão.

46. Por outro lado, tendo em conta a igualdade entre os Estados-Membros, parece-me muito estranho que a Alemanha, por exemplo, possa manter a sua exclusão da dedução no caso das ofertas por motivos empresariais, porque já dispunha de um sistema de IVA com dedução do imposto no termo do prazo de transposição da diretiva, ao passo que um Estado-Membro que adere à União posteriormente não pode introduzir uma exclusão nem um segundo antes nem ao mesmo tempo.

47. Se a Espanha tivesse introduzido pela primeira vez e feito entrar em vigor (por um dia) o seu próprio sistema de IVA com dedução do imposto e uma exclusão correspondente um dia antes da adesão e, um dia depois, tivesse transposto a Diretiva IVA com a adesão, ninguém duvidaria da aplicabilidade da cláusula de *standstill* prevista no artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA. No entanto, a questão de saber se esta norma entrou em vigor no dia anterior, um segundo antes ou de forma concomitante, não pode ter incidência sobre as receitas fiscais de um Estado-Membro (e, presumivelmente, também nos recursos próprios da União [10]). O único elemento determinante é saber se, depois da adesão, a situação foi alterada *a posteriori*, contrariamente ao disposto na diretiva. Todavia, tal não aconteceu.

48. A este respeito, a jurisprudência atual do Tribunal de Justiça também milita a favor desta abordagem, que trata todos os Estados-Membros da mesma maneira. Com efeito, o Tribunal de Justiça já declarou que o artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA contém uma cláusula de *standstill* que prevê, para os Estados que aderem à União, a manutenção das exclusões nacionais ao direito à dedução do IVA que eram aplicáveis antes da data da respetiva adesão, até que o Conselho adote as disposições previstas no artigo 176.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA, o que o Conselho não fez até à data [11].

49. No entanto, esta competência não é absoluta, uma vez que o objetivo da cláusula de *standstill* não é permitir a um novo Estado-Membro alterar, por ocasião da sua adesão à União, a sua legislação nacional, cujo efeito consistiria em alargar o campo de aplicação das exclusões

[9] Também as outras versões linguísticas se referem apenas ao facto de a limitação dever estar prevista. V. FR («*prévu par leur législation nationale*») ou EN («*provided for under their national law*») [PT «previstas na respetiva legislação nacional»].

[10] Assim, relativamente ao artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, v. expressamente Acórdão de 2 de Maio de 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, n.º 32). No entanto, tal não é correto, uma vez que todas as despesas, que não são cobertas pelos recursos próprios tradicionais e pelos recursos próprios provenientes do IVA, são compensadas pelos recursos próprios baseados no rendimento nacional bruto (recursos próprios baseados no RNB). V., por exemplo, Proposta, de 24 de abril de 2019, de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e a Diretiva 2008/118/CE relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo no que respeita ao esforço de defesa no âmbito da União, COM(2019) 192 final, p. 10 — Versão PT.

[11] V., a título de exemplo: Acórdão de 2 de maio de 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, n.º 30). Em sentido semelhante, Acórdão de 15 de abril de 2010, X Holding (C-538/08 e C-33/09, EU:C:2010:192, n.º 38).

existentes, num sentido que se afaste dos objetivos da Diretiva IVA, o que seria contrário ao próprio espírito dessa cláusula [12]. O que decisivo é saber se a norma em causa alargou *a posteriori* o âmbito das exclusões já existentes [13].

50. Para o efeito, pode proceder-se a uma comparação das deduções antes e depois da adesão [14]. No presente caso, antes da adesão, não era possível deduzir o imposto pago sobre bens ou serviços destinados a ofertas a clientes. Após a adesão, também não é possível deduzir o imposto pago sobre essas ofertas. Por conseguinte, a exclusão do direito à dedução não foi alargada. Além disso, ao introduzir esta exclusão do direito à dedução, a Espanha também não se afastou dos objetivos da Diretiva IVA, o que seria contrário ao espírito da cláusula de *standstill*. Como acima exposto (v., a este respeito, n.os 28 e segs., *infra*), um consumo final desses bens de consumo não tributado contradiz, pelo contrário, os objetivos da Diretiva IVA [15].

51. A condição mais ampla estabelecida pelo Tribunal de Justiça, segundo a qual a legislação nacional em causa deve especificar com suficiente rigor a natureza e o objeto dos bens ou dos serviços para os quais fica excluído o direito a dedução do IVA, para garantir que a faculdade concedida aos Estados-Membros não seja utilizada para prever exclusões gerais desse regime [16], também está preenchida no caso em apreço. A exclusão do direito à dedução para a aquisição de bens ou serviços destinados a ofertas a clientes, trabalhadores ou terceiros é suficientemente concreta e não tem caráter geral.

52. O Acórdão AES-3C Maritza East 1 [17], referido pela Randstad, não se opõe a isso. Neste caso, as exclusões já existentes do direito à dedução foram alargadas no momento da adesão [18]. No entanto, em Espanha não existia nenhum direito à dedução, pelo que a exclusão até então inexistente também não foi alargada, tendo, pelo contrário, sido concedido pela primeira vez o direito à dedução, ainda que com limitações.

53. A alegação de que é necessária uma interpretação estrita [19] da cláusula de *standstill* também não é pertinente. Com efeito, o Tribunal de Justiça já declarou no passado que o artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA visa manter «todas as exclusões» previstas à data da adesão. A este respeito, o Tribunal de Justiça declarou explicitamente que a expressão «todas as exclusões» constante do artigo 17.º, n.º 6, segundo período, da Sexta Diretiva, e atualmente do artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, também inclui, atendendo à letra e à génese deste

[12] Acórdãos de 2 de maio de 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, n.º 31), e de 22 de dezembro de 2008, Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, n.os 37 e 39).

[13] Acórdão de 2 de maio de 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, n.os 32 e 33). V., neste sentido, Acórdãos de 18 de julho de 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, n.º 41 e jurisprudência referida); de 8 de janeiro de 2002, Metropol e Stadler (C-409/99, EU:C:2002:2, n.º 46); e de 22 de dezembro de 2008, Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, n.os 41 e segs.). Mais recentemente, também Despachos de 26 de fevereiro de 2020, PAGE International (C-630/19, não publicado, EU:C:2020:111, n.º 30), e de 17 de setembro de 2020, Super Bock Bebidas (C-837/19, não publicado, EU:C:2020:721, n.º 30).

[14] Neste sentido, também Acórdão de 2 de maio de 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, n.os 39 e 51).

[15] O critério de o Estado-Membro se aproximar, através da norma, dos objetivos da Diretiva IVA é especialmente enfatizado nos Acórdãos de 14 de junho de 2001, Comissão/França (C-345/99, EU:C:2001:334, n.º 22), e de 8 de janeiro de 2002, Metropol e Stadler (C-409/99, EU:C:2002:2, n.º 45).

[16] Acórdãos de 2 de maio de 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, n.º 40), de 15 de abril de 2010, X Holding (C-538/08 e C-33/09, EU:C:2010:192, n.º 44), e de 23 de abril de 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, n.os 28 e 29). Mais recentemente, uma vez mais, Despachos de 26 de fevereiro de 2020, PAGE International (C-630/19, não publicado, EU:C:2020:111, n.º 34), e de 17 de setembro de 2020, Super Bock Bebidas (C-837/19, não publicado, EU:C:2020:721, n.º 39).

[17] Acórdão de 18 de julho de 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488).

[18] Acórdão de 18 de julho de 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, n.º 48).

[19] Assim, também, Acórdãos de 23 de abril de 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, n.º 23), e de 22 de dezembro de 2008, Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, n.º 28).

artigo, as despesas que têm caráter estritamente profissional [20]. Por conseguinte, a cláusula de *standstill* prevista no artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA autoriza os Estados-Membros a excluir do direito à dedução do imposto pago a montante as categorias de despesas que têm caráter estritamente profissional, desde que estas sejam definidas de modo suficientemente preciso (a este respeito, n.º 51).

54. Esta jurisprudência não constitui uma interpretação estrita da cláusula de *standstill*. Além disso, uma interpretação estrita do artigo 176.º da Diretiva IVA só foi invocada para evitar a manutenção de uma exclusão *geral (generalizada)* da dedução por um Estado-Membro [21]. O artigo 176.º, n.º 2 permite apenas a manutenção em vigor dessas exclusões que se referem a despesas concretas [22]. No entanto, esta é a situação do caso em apreço (v., a este respeito, n.º 51).

55. Se a exclusão — como no caso em apreço — corresponder efetivamente à vontade do legislador da diretiva, segundo a qual as despesas sumptuárias, recreativas (jogos de futebol, concertos, etc.) e de representação devem, em qualquer caso, ser excluídas da dedução, o «dogma» questionável de uma interpretação estrita de uma cláusula de *standstill* não pode, em meu entender, ser aplicável, em caso algum, se a interpretação jurídica pretender concretizar a vontade do legislador.

VI. Conclusão

56. Por conseguinte, proponho ao Tribunal de Justiça que responda às questões prejudiciais submetidas pelo Tribunal Supremo (Supremo Tribunal, Espanha) do seguinte modo:

1. Sem a adoção de uma decisão unânime do Conselho, o artigo 176.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA não se opõe a nenhuma norma da legislação espanhola em matéria de imposto sobre o valor acrescentado. No entanto, o artigo 176.º, primeiro parágrafo, segundo período, desta diretiva mostra que a exclusão do direito à dedução das despesas recreativas e de representação não é contrária à vontade do legislador da diretiva, ainda que o Conselho e a Comissão, em conjunto, não tenham, até à data, cumprido a obrigação que lhes incumbe por força do artigo 176.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA. A questão de saber se o direito espanhol em matéria de imposto sobre o rendimento autoriza ou não a dedução dessas despesas não é determinante para o direito da União.

2. O artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que também impede todos os Estados-Membros de estabelecerem, após o termo do prazo de transposição, novas exclusões ou exclusões mais rigorosas do direito à dedução, enquanto o Conselho e a Comissão, em conjunto, não cumprirem a obrigação que lhes incumbe por força do artigo 176.º, primeiro parágrafo. Por conseguinte, o artigo 176.º, segundo parágrafo não se opõe a uma norma nacional que previu, pela primeira vez, uma exclusão do direito à dedução para despesas recreativas e de representação, que entrou em vigor em simultâneo com a adesão e a transposição da Diretiva IVA.

[20] Acórdãos de 2 de maio de 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, n.º 47), e de 5 de outubro de 1999, Royscot e o. (C-305/97, EU:C:1999:481, n.º 20).

[21] Acórdão de 23 de abril de 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, n.º 28).

[22] Acórdão de 2 de maio de 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, n.º 40). V., neste sentido, Acórdão de 15 de abril de 2010, X Holding (C-538/08 e C-33/09, EU:C:2010:192, n.º 44).