Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção)

3 de julho de 2019*

«Reenvio prejudicial — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Dedução do imposto pago a montante — Custos de gestão de um fundo de dotação que faz investimentos com o objetivo de cobrir os custos do conjunto das operações efetuadas a jusante pelo sujeito passivo — Custos gerais»

No processo C-316/18,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pela Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Tribunal de Recurso (Inglaterra e País de Gales) (Secção Cível), Reino Unido], por Decisão de 26 de abril de 2018, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 14 de maio de 2018, no processo

**The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs**

contra

**The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção),

composto por: F. Biltgen, presidente de secção, C. G. Fernlund (relator) e L. S. Rossi, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação do The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, par S. Moore, A. Hitchmough, QC, B. Belgrano, barrister, e A. Brown, advocate,

– em representação do Governo do Reino Unido, por F. Shibli e R. Fadoju, na qualidade de agentes, assistidos por K. Beal, QC,

– em representação da Comissão Europeia, por R. Lyal e A. Armenia, na qualidade de agentes,

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

profere o presente

* Língua do processo: inglês.

## Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 168.º, alínea a), 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, a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no quadro de um litígio que opõe os Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Administração Fiscal e Aduaneira, Reino Unido) (a seguir «Administração Fiscal») à The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (a seguir «Universidade de Cambridge») a respeito da recusa desta Administração de conceder à Universidade de Cambridge a dedução de imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») referente às despesas incorridas no quadro de atividades de investimento que não relevam da Diretiva IVA, mas cujas receitas foram utilizadas para cobrir os custos do conjunto das atividades dessa Universidade.

### Quadro jurídico

#### *Direito da União*

*Sexta Diretiva*

3 A 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; a seguir «Sexta Diretiva»), previa, no seu artigo 17.º, n.º 2, alínea a):

«Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a) O [IVA] devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo;»

*Diretiva IVA*

4 O artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e c), da Diretiva IVA dispõe:

«1. Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

a) As entregas de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

[…]

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

5 O artigo 9.º, n.º 1, desta diretiva enuncia:

«Entende-se por "sujeito passivo" qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.

Entende-se por "atividade económica" qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência.»

6 O artigo 168.º, alínea a), da referida diretiva prevê:

«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;»

### *Direito do Reino Unido*

7 A Section 1(1) do Value Added Tax Act 1994 (Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado de 1994) dispõe:

«(1) O [IVA] é cobrado em conformidade com as disposições desta lei,

(a) Sobre as prestações de bens ou serviços efetuadas no Reino Unido (bem como sobre todas as prestações similares) […]»

8 Nos termos da Section 26 desta lei, o único imposto dedutível a montante é o que, nos termos das VAT Regulations 1995 (Regulamento de 1995 sobre o imposto sobre o valor acrescentado), incide sobre entregas tributáveis realizadas pelo sujeito passivo e não o que incide sobre entregas isentas. A Section 26(3) desta lei prevê que, quando um sujeito passivo efetue simultaneamente operações tributáveis e operações isentas, a Administração Fiscal tome medidas para assegurar a repartição justa e razoável do imposto a montante entre as operações tributáveis e as operações isentas.

## Litígio no processo principal e questões prejudiciais

9 A Universidade de Cambridge é um estabelecimento de ensino sem fins lucrativos que, além da sua atividade principal que consiste em prestar serviços de ensino, os quais estão isentos de IVA, realiza igualmente operações tributáveis no quadro de atividades de investigação com fins comerciais, de venda de publicações, da prestação de consultas, de restauração, de alojamento e de locação de instalações e de material. O IVA a montante relativo aos custos realizados para efetuar simultaneamente operações sujeitas a IVA e operações isentas é, em conformidade com um método especial de isenção parcial elaborado pela Administração Fiscal nos termos da lei nacional, repartido entre os esses dois tipos de operações.

10 As atividades da Universidade de Cambridge são financiadas por donativos e dotações que são entregues a um fundo e depois investidos. Esse fundo é gerido por um terceiro. Em março de 2009, esta universidade pediu à Administração Fiscal a dedução do IVA relativo às comissões pagas pela gestão do fundo, relativamente aos períodos de 1 de abril de 1973 a 1 de maio de 1997 e de 1 de maio de 2006 a 30 de janeiro de 2009, alegando que os rendimentos gerados pelo fundo tinham sido utilizados para financiar os custos de todas essas atividades.

11 A Administração Fiscal indeferiu esse pedido alegando que as comissões eram direta e exclusivamente imputáveis à atividade de investimento em causa, a qual não se encontra abrangida pela Diretiva IVA. A Administração Fiscal considerou que, de qualquer forma, as referidas comissões não constituem um elemento do preço da prestação a jusante dos bens ou serviços sujeitos a IVA, pois os rendimentos gerados por esse fundo financiam em parte a prestação desses bens e serviços.

12 A Universidade de Cambridge impugnou a decisão da Administração Fiscal no First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primeira Instância (Secção Tributária), Reino Unido]. Este tribunal, considerando que as comissões de gestão do fundo em causa constituíam despesas realizadas para a realização das atividades económicas da Universidade de Cambridge e que, a este título, fazem parte dos seus custos gerais, deu provimento ao recurso da Universidade de Cambridge. Este entendimento foi confirmado por decisão do Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunal Superior (Secção Tributária e da Chancelaria), Reino Unido], da qual a Administração Fiscal interpôs recurso para a Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Tribunal de Recurso (Inglaterra e País de Gales) (Secção Cível), Reino Unido].

13 O tribunal de reenvio salienta que a colocação dos donativos e dotações em causa num fundo não constitui em si mesma uma atividade económica, no sentido da jurisprudência do Tribunal de Justiça, e que, por isso, não se situa no campo de aplicação do IVA.

14 Aquele tribunal indica que as despesas relativas às comissões de gestão do fundo em questão só podem ser ligadas às atividades da Universidade de Cambridge se se puder considerar que os custos relativos à prestação da gestão feita a montante são imputáveis às atividades económicas para cujo apoio o fundo foi criado. Isso implica que seja ignorado o caráter não tributável da atividade de investimento exercida, em benefício de atividades económicas tributáveis realizadas pela Universidade de Cambridge.

15 Segundo o tribunal de reenvio, pareceria resultar da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, em alguns casos, as despesas efetivamente imputáveis diretamente a uma atividade não tributável podem, para efeitos de IVA, ser consideradas como estando ligadas à atividade económica tributável que será ulteriormente exercida.

16 Foi neste contexto que a Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Tribunal de Recurso (Inglaterra e País de Gales) (Secção Cível)] decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais seguintes:

«1. Deve ser feita alguma distinção entre operações isentas e operações não tributáveis para determinar se o IVA suportado a montante para realizar essas operações é dedutível?

2. Quando haja lugar ao pagamento de comissões de gestão apenas no âmbito de uma atividade de investimento não tributável, é ainda assim possível estabelecer a relação necessária entre esses custos e as atividades económicas que são financiadas com o rendimento de capital gerado pelos investimentos, de modo a permitir a dedução do IVA atendendo à natureza e ao âmbito da atividade económica a jusante que confere um direito à dedução do imposto? Em que medida há que considerar o fim a que o rendimento gerado se destina?

3. Deve ser feita alguma distinção entre o IVA suportado para obter capital para uma atividade comercial e o IVA que gera a sua própria fonte de rendimentos, distinta de qualquer fonte de rendimentos proveniente da atividade económica a jusante?»

**Quanto às questões prejudiciais**

17 A título liminar, importa indicar, por uma lado, que a Diretiva IVA, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2007, revogou a Sexta Diretiva, sem lhe fazer alterações de fundo. Uma vez que as disposições pertinentes da Diretiva IVA têm um alcance substancialmente igual às da Sexta Diretiva, a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa a esta última diretiva é igualmente aplicável à Diretiva IVA.

18 Por outro lado, resulta da decisão de reenvio que o litígio do processo principal diz respeito a um período no decurso do qual estiveram em vigor, inicialmente, a Sexta Diretiva e, depois, a Diretiva IVA. Assim, a interpretação do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA seguida no presente acórdão deve ser considerada aplicável igualmente ao artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva.

19 Feitos estes esclarecimentos, deve considerar-se que, com as suas questões, que devem ser apreciadas conjuntamente, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que um sujeito passivo que exerce quer atividades sujeitas a IVA quer atividades isentas desse imposto, que investe os donativos e as dotações que recebe num fundo e que utiliza os rendimentos gerados por esse fundo para cobrir os custos do conjunto dessas atividades, está autorizado a deduzir o IVA pago a montante relativo aos custos desse investimento a título de custos gerais.

20 Importa referir, em primeiro lugar, que, embora a Diretiva IVA atribua ao IVA um campo de aplicação muito amplo, só as atividades de caráter económico são abrangidas por este imposto. Com efeito, resulta do artigo 2.º desta diretiva, que define o campo de aplicação do IVA, que apenas as entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas a título oneroso estão sujeitas a este imposto (v., neste sentido, Acórdão de 5 de julho de 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, n.º 19 e jurisprudência aí referida).

21 No tocante a este requisito, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a possibilidade de qualificar uma entrega de bens ou uma prestação de serviços de operação efetuada a título oneroso pressupõe a existência de uma transação entre as partes que implica a estipulação de um preço ou contravalor e que essa entrega ou prestação de serviços só é efetuada «a título oneroso», no sentido do artigo 2.º da Diretiva IVA, se existir um nexo direto entre o bem fornecido ou o serviço prestado e o contravalor recebido (v., neste sentido, Acórdão de 5 de julho de 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, n.º 23 e jurisprudência aí referida).

22 Em segundo lugar, o regime de deduções instituído pela Diretiva IVA visa desonerar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago no quadro de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, assim, a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, independentemente dos respetivos fins ou resultados, desde que essas atividades estejam, em princípio, elas próprias sujeitas a IVA (Acórdão de 5 de julho de 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, n.º 25 e jurisprudência aí referida).

23 Todavia, resulta do artigo 168.º da Diretiva IVA que, para poder beneficiar do direito a dedução, é necessário, por um lado, que o interessado seja um «sujeito passivo», na aceção desta diretiva, e, por outro, que os bens ou os serviços invocados para fundamentar esse direito sejam utilizados a jusante pelo sujeito passivo para os fins das suas próprias operações tributadas e que, a montante, esses bens sejam entregues ou esses serviços sejam prestados por outro sujeito passivo (Acórdão de 5 de julho de 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, n.º 26 e jurisprudência aí referida).

24 Assim, as operações que não se incluem no campo de aplicação da Diretiva IVA ou as que estão isentas de IVA não dão, em princípio, direito a dedução (v., neste sentido, Acórdão de 14 de setembro de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, n.º 30 e jurisprudência aí referida).

25 Segundo jurisprudência constante, para que o direito a dedução do IVA pago a montante seja reconhecido ao sujeito passivo é necessário que exista uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito a dedução. O direito a dedução do IVA que incidiu sobre a aquisição de bens ou serviços a montante pressupõe que as despesas efetuadas com a sua aquisição façam parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito a dedução (Acórdão de 14 de setembro de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, n.º 28 e jurisprudência aí referida).

26 No entanto, foi também admitido um direito a dedução a favor do sujeito passivo, mesmo na falta de uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito a dedução, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das despesas gerais deste último e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens fornecidos ou dos serviços prestados pelo mesmo, desde que esses custos tenham uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo (Acórdão de 14 de setembro de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, n.º 29 e jurisprudência aí referida).

27 Daqui resulta que, em alguns casos, a existência de uma relação direta e imediata pressupõe que o preço dos bens ou das prestações a montante seja incorporado, respetivamente, no preço das operações determinadas a jusante ou no preço dos bens ou serviços fornecidos pelo sujeito passivo no âmbito das suas atividades económicas (Acórdão de 30 de maio de 2013, X, C 651/11, EU:C:2013:346, n.º 55 e jurisprudência aí referida).

28 No caso em apreço, a fim de responder à questão de saber se, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, é possível deduzir o IVA pago referente aos custos de investimento de donativos e dotações num fundo com o objetivo de gerar recursos destinados a cobrir os custos do conjunto das atividades de um estabelecimento de ensino como a Universidade de Cambridge, importa determinar previamente se o recebimento desses donativos e dessas dotações e o seu investimento num fundo constituem uma atividade económica no sentido da Diretiva IVA e, a esse título, cabem no campo de aplicação dessa diretiva.

29 A este respeito, importa constatar que, no quadro da angariação e do recebimento de donativos e dotações, a Universidade de Cambridge não age como sujeito passivo. Com efeito, para ser considerada sujeito passivo, a pessoa em causa deve exercer atividades económicas, ou seja, atividades realizadas a título oneroso. Ora, não sendo os donativos e as doações, entregues essencialmente por motivos subjetivos, com fins caritativos e de forma aleatória, contrapartida de qualquer atividade económica, a sua angariação e recebimento não cabe no campo de aplicação do IVA (v., neste sentido, Acórdão de 3 de março de 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, n.ºs 17 e 19). Daqui decorre, como resulta do n.º 24 do presente acórdão, que o IVA pago a montante e relativo a eventuais custos incorridos no quadro do recebimento de donativos e dotações, independentemente da razão pela qual esses donativos e doações foram recebidos, não é dedutível.

30 Uma atividade que consiste no investimento de donativos e dotações e os custos relativos a essa atividade de investimento devem ter o mesmo tratamento em matéria de IVA que a atividade não económica que é o seu recebimento e os eventuais custos a este ligados. Com efeito, tal atividade de investimento financeiro não apenas constitui para a Universidade de Cambridge, como para um investidor privado, um meio que permite gerar rendimentos a partir dos donativos e dotações recolhidos, como está também diretamente ligada ao seu recebimento e, portanto, não é mais que o prolongamento direto dessa atividade não económica. Assim, o IVA pago a montante relativo aos custos desse investimento não pode também ser dedutível.

31 O facto de os custos serem incorridos com a aquisição de uma prestação no quadro de uma atividade não económica não exclui, por si só, que aqueles deem direito a dedução no quadro da atividade económica do sujeito passivo, na medida em que sejam incorporados no preço das operações

concretas realizadas a jusante ou no preço dos bens ou serviços fornecidos pelo sujeito passivo no quadro dessa atividade económica (v., neste sentido, Acórdão de 26 de maio de 2005, Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320, n.º 36).

32 Contudo, neste caso, resulta dos autos remetidos ao Tribunal de Justiça que, por um lado, os custos de gestão dos donativos e das dotações investidos no fundo em causa não são incorporados no preço de uma operação determinada efetuada a jusante. Por outro lado, uma vez que resulta dos autos que a Universidade de Cambridge é um estabelecimento de ensino com fins não lucrativos e que os custos em questão são incorridos para gerar recursos que são utilizados para cobrir os custos do conjunto das operações realizadas a jusante por essa universidade, recursos que permitem, assim, diminuir os preços dos bens e serviços prestados pela universidade, esses custos não podem ser considerados como elementos constitutivos desses preços e, portanto, não fazem parte dos custos gerais da dita universidade. Uma vez que não existe, no caso concreto, uma relação direta e imediata entre os referidos custos e uma operação determinada a jusante, nem entre eles e o conjunto das atividades da Universidade de Cambridge, o IVA dos ditos custos não é, em todo o caso, dedutível.

33 Tendo em consideração o conjunto das considerações que precedem, há que responder às questões colocadas que o artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que um sujeito passivo que exerce quer atividades sujeitas a IVA quer atividades isentas desse imposto, que investe os donativos e as dotações que recebe colocando-os num fundo e que utiliza os rendimentos gerados por esse fundo para cobrir os custos do conjunto dessas atividades, não está autorizado a deduzir o IVA pago a montante relativo aos custos desse investimento a título de custos gerais.

## Quanto às despesas

34 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 (Oitava Secção) declara:

**O artigo 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que um sujeito passivo que exerce quer atividades sujeitas a IVA quer atividades isentas desse imposto, que investe os donativos e as dotações que recebe colocando-os num fundo e que utiliza os rendimentos gerados por esse fundo para cobrir os custos do conjunto dessas atividades, não está autorizado a deduzir o IVA pago a montante relativo aos custos desse investimento a título de custos gerais.**

Assinaturas