Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

8 de novembro de 2018*

«Reenvio prejudicial – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Venda prevista de participações de uma subfilial – Despesas relacionadas com serviços prestados para efeitos desta venda – Venda não concretizada – Pedido de dedução do imposto pago a montante – Âmbito de aplicação do IVA»

No processo C-502/17,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Vestre Landsret (Tribunal de Recurso da Região Oeste, Dinamarca), por decisão de 15 de agosto de 2017, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 18 de agosto de 2017, no processo

C&D Foods Acquisition ApS

contra

Skatteministeriet,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: J.-C. Bonichot, presidente da Primeira Secção, exercendo funções de presidente da Sexta Secção, A. Arabadjiev e C. G. Fernlund (relator), juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação de C&D Foods Acquisition ApS, por T. Frøbert e K. Bastian, advokater,

– em representação do Governo dinamarquês, por J. Nymann-Lindegren, na qualidade de agente, assistido por D. Auken, advokat,

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

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 6 de setembro de 2018,

profere o presente

* Língua do processo: dinamarquês.

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação 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 C&D Foods Acquisition ApS (a seguir «C&D Foods») ao Skatteministeriet (Ministério das Finanças, Dinamarca), a propósito da recusa deste último em lhe conceder a dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), pago a montante relativo aos serviços de consultoria a que esta sociedade recorreu no âmbito de uma venda prevista, não concretizada, das participações de uma subfilial à qual prestava serviços de gestão e de informática.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 prevê:

«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;

[…]»

4 O artigo 9.º, n.º 1, desta diretiva tem a seguinte redação:

«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.»

5 Nos termos do artigo 168.º da Diretiva 2006/112:

«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 dinamarquês

6 À data dos factos do processo principal, as disposições pertinentes da momsloven (Lei do IVA) constam do Regulamento n.º 966, de 14 de outubro de 2005, conforme alterado (a seguir «Lei do IVA»).

7 Nos termos do § 3, ponto 1, da Lei do IVA:

«São sujeitos passivos as pessoas singulares e coletivas que exercem uma atividade económica independente.»

8 O § 4, ponto 1, desta lei dispõe:

«Por "entrega de um bem" entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário.»

9 O § 13, ponto 1, n.º 11, da referida lei está redigido nos seguintes termos:

«Os seguintes bens e serviços são isentos de imposto:

11. As seguintes atividades financeiras:

[…]

e) as operações, incluindo a negociação, mas excetuando a guarda e a gestão, relativas aos valores mobiliários, com exclusão dos títulos representativos de mercadorias e dos outros documentos que conferem certos direitos, nomeadamente o direito de utilização sobre bens imóveis e participações e ações cuja posse confira, de facto ou de direito, direitos de propriedade ou de utilização de um bem imóvel ou de uma parte de um bem imóvel.»

10 O § 37, ponto 1, desta mesma lei prevê:

«As empresas registadas em aplicação dos §§ 47, 49, 51 ou 51 a podem, ao calcular o imposto devido a montante (v. § 56, ponto 3), deduzir o imposto na aceção desta lei para compras e outras operações relativas a bens e serviços utilizados exclusivamente para as entregas da empresa não isentas de imposto ao abrigo do § 13, incluindo entregas efetuadas no estrangeiro, sob reserva, todavia, do ponto 6.».

11 O órgão jurisdicional de reenvio expõe que, segundo a prática do SKAT (Autoridade Tributária e Aduaneira dinamarquesa), uma sociedade-mãe *holding* que interveio na gestão de uma filial não pode deduzir o IVA que incidiu sobre os custos de consultoria aquando da venda dos títulos representativos do capital dessa filial, mesmo em caso de venda da totalidade destes, uma vez que essa venda está isenta por aplicação do § 13, ponto 1, n.º 11, alínea e), da Lei do IVA.

12 Quando a aquisição anterior e a posse de títulos na filial constituiu uma atividade económica, o SKAT considera que a venda pela sociedade *holding* das participações detidas na filial constitui uma operação isenta. Por conseguinte, o IVA que incidiu a montante sobre os custos relacionados com a venda não é dedutível.

13 Um direito à dedução do IVA sobre os custos de consultoria no âmbito da venda de participações de uma filial pode, no entanto, ser concedido se esses custos forem suscetíveis de ser considerados como fazendo parte dos custos gerais da atividade económica do sujeito passivo. Exige-se para o efeito que as despesas efetuadas possam ser consideradas elementos constitutivos do preço das operações realizadas no âmbito da atividade económica desse sujeito passivo. Em contrapartida, na medida em que essas

despesas possam ser incorporadas no preço das ações alienadas, não é concedido nenhum direito a dedução. Segundo o SKAT, o direito à dedução depende de uma apreciação concreta para saber se as despesas efetuadas são suscetíveis de ser incorporadas no preço das ações alienadas ou se fazem exclusivamente parte dos elementos constitutivos do preço das operações inerentes ao conjunto da atividade económica do sujeito passivo.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

14 A C&D Foods, sociedade de direito dinamarquês, pertence ao grupo internacional Arovit (a seguir «grupo Arovit»). Era a sociedade-mãe da Arovit Holding A/S, igualmente uma sociedade de direito dinamarquês que detinha a Arovit Petfood, que por sua vez, detinha outras sociedades do grupo.

15 Antes de 1 de março de 2007, a atividade principal da C&D Foods era ser a sociedade-mãe da Arovit Holding. Nessa data, a C&D Foods celebrou um acordo administrativo com sua subfilial Arovit Petfood, relativo a prestações de serviços de gestão e de informática. Nos termos desse acordo, a primeira destas duas sociedades faturava mensalmente os seus serviços à segunda com base no montante dos seus custos salariais, acrescidos de uma margem de 10% e o IVA.

16 Em 13 de agosto de 2008, a instituição de crédito islandesa Kaupthing Bank adquiriu o grupo Arovit pelo montante de um euro devido ao incumprimento do antigo proprietário deste grupo do pagamento de um empréstimo que lhe tinha sido concedido. O Kaupthing Bank, tencionando vender todas as participações detidas na Arovit Petfood, para deixar de ser credor desse grupo, celebrou por conta da C&D Foods, no período compreendido entre dezembro de 2008 e de março de 2009, acordos de consultoria no âmbito deste projeto de venda (a seguir «prestações de serviços controvertidas»).

17 Tendo pago custos referentes a esse projeto, em 2009, a C&D Foods deduziu o IVA correspondente. Foi posto termo ao processo de venda no outono ou no final de 2009, dado que não foi encontrado nenhum potencial adquirente.

18 Por decisão de 26 de janeiro de 2012, a SKAT recusou a dedução do IVA referente às despesas relativas às prestações de serviços controvertidas. Tendo esta decisão sido confirmada pelo Landsskatteretten (Autoridade Administrativa Nacional da Dinamarca), entre outros, com fundamento no facto de essas despesas não apresentarem o nexo necessário com as operações sujeitas a IVA da C&D Foods.

19 A C&D Foods impugnou a decisão no Retten i Esbjerg (Tribunal da Comarca de Esbjerg, Dinamarca), que submeteu o processo ao Vestre Landsret (Tribunal de Recurso da Região Oeste, Dinamarca), atentos os princípios que, segundo ele, estavam em questão.

20 O Vestre Landsret (Tribunal de Recurso da Região Oeste) interroga-se sobre o direito de uma sociedade *holding* deduzir o IVA sobre os custos relativos a uma venda, prevista mas não concretizada, de participações de uma subfilial à qual essa sociedade *holding* presta serviços de gestão e de informática.

21 Foi nestas condições que o Vestre Landsret (Tribunal de Recurso da Região Oeste) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve o artigo 168.º da Diretiva 2006/112 ser interpretado no sentido de que uma sociedade *holding*, em circunstâncias como as do caso em apreço, tem direito a deduzir integralmente o IVA pago a montante pela prestação de serviços relacionados com a análise prévia ("*due diligence*") de uma prevista, mas não concretizada, alienação da participação numa filial à qual a sociedade presta serviços de gestão e de informática sujeitos a IVA?

2) É relevante, para efeitos da resposta à questão anterior, o facto de o preço dos serviços de gestão e de informática sujeitos a IVA que a sociedade *holding* presta no âmbito da sua atividade económica consistir num montante fixo correspondente à despesa da referida sociedade com remunerações de pessoal, acrescido de uma margem de 10%?

3) Independentemente da resposta às questões anteriores, pode existir direito à dedução se os custos de consultoria em causa no processo principal forem tratados como custos gerais e, nesse caso, em que condições?»

Quanto às questões prejudiciais

22 Importa salientar, antes de mais, que, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, as questões prejudiciais não se referem à questão de saber quem era o devedor das despesas relativas às prestações de serviços controvertidas, mas apenas à questão do direito à dedução do IVA relativo a essas despesas em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal.

23 A este respeito, importa recordar, como a advogada-geral salientou no n.º 16 das suas conclusões, que, nos termos do artigo 168.º da Diretiva 2006/112, o direito a dedução pressupõe que o sujeito passivo seja o destinatário dos bens ou dos serviços em causa.

24 No processo principal, resulta dos autos remetidos ao Tribunal de Justiça que o Kaupthing Bank solicitou, por conta da C&D Foods, serviços de consultoria para preparar a venda das participações detidas na Arovit Petfood. O produto desta venda prevista deveria ter permitido ao Kaupthing Bank deixar de ser credor do grupo Arovit.

25 Na medida em que resulta do pedido de decisão prejudicial que a C&D Foods era a destinatária de, pelo menos, algumas das prestações de serviços controvertidas em causa e que, além disso, o órgão jurisdicional de reenvio explicou a razão pela qual considerou necessário responder às questões submetidas, afigura-se que estas questões não são de natureza hipotética.

26 Em seguida, para responder às questões submetidas, há que determinar previamente se uma operação de venda de participações, como a que está em causa no processo principal, constitui uma atividade económica abrangida pelo âmbito de aplicação da Diretiva 2006/112.

27 Por conseguinte, há que considerar que, com as suas questões, que importa examinar conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 2.º, 9.º e 168.º da Diretiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que uma operação prevista de venda de participações, mas não concretizada, como a que está em causa no processo principal, está abrangida pelo âmbito de aplicação da Diretiva 2006/112 e, em caso afirmativo, determinar se essas disposições conferem a uma sociedade o direito de deduzir o IVA pago a montante referente a despesas efetuadas no âmbito de uma operação de venda de participações de uma subfilial à qual esta sociedade prestou serviços de gestão sujeitos a IVA, estando previsto afetar o produto desta venda ao reembolso de uma dívida e, se for caso disso, a extensão dessa dedução.

28 A título preliminar, importa indicar que a Diretiva 2006/112, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2007, revogou 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), sem lhe introduzir alterações substanciais. Uma vez que as disposições pertinentes da Diretiva 2006/112 têm um alcance substancialmente igual às da Sexta Diretiva 77/388, a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa a esta última diretiva é igualmente aplicável à Diretiva 2006/112.

29 Resulta do artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, que define o âmbito de aplicação do IVA, que, no território de um Estado-Membro, apenas estão sujeitas a este imposto as atividades que tenham caráter económico. Nos termos do artigo 9.º desta diretiva, por «sujeito passivo» entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, atividades económicas, independentemente do fim ou do resultado dessa atividade. Além disso, resulta desse artigo 9.º que o conceito de atividade económica inclui todas as atividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, nomeadamente as operações relativas à exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência (v., neste sentido, Acórdão de 29 de outubro de 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, n.º 27).

30 Decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que não tem a qualidade de sujeito passivo de IVA, na aceção do artigo 9.º da Diretiva 2006/112, nem o direito a dedução, nos termos do artigo 168.º desta diretiva, uma sociedade cujo objeto único é a aquisição de participações noutras empresas, sem que esta interfira direta ou indiretamente na gestão destas sociedades. Com efeito, a simples aquisição e a simples detenção de ações não constituem em si mesmas uma atividade económica na aceção da Diretiva 2006/112, que confira ao seu detentor a qualidade de sujeito passivo, dado que estas operações não implicam a exploração de um bem com vista à produção de receitas com um caráter de permanência, uma vez que a única retribuição destas operações é constituída por um eventual benefício na venda destas ações (v., neste sentido, Acórdão de 29 de outubro de 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, n.º 28 e jurisprudência aí referida, e de 17 de outubro de 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, n.º 16).

31 A este respeito, o Tribunal de Justiça esclareceu que apenas os pagamentos que constituem a contrapartida de uma operação ou de uma atividade económica entram no âmbito de aplicação do IVA e assim não acontece com os que resultam da simples propriedade de um bem, como é o caso dos dividendos e outros produtos de ações (Acórdãos de 29 de outubro de 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, n.º 29 e jurisprudência aí referida).

32 No entanto, a situação é diferente quando a participação financeira numa sociedade é acompanhada pela interferência direta ou indireta na gestão das sociedades em que se verificou a tomada de participação, sem prejuízo dos direitos que o detentor da participação tenha na qualidade de acionista ou de sócio, na medida em que tal interferência implique a realização de transações sujeitas ao IVA nos termos do artigo 2.º da Diretiva 2006/112, tais como o fornecimento de serviços administrativos, contabilísticos e informáticos (v., neste sentido, Acórdão de 29 de outubro de 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, n.º 30 e jurisprudência aí referida).

33 Por outro lado, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que as operações relativas às ações ou participações em sociedades são abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA quando efetuadas no quadro de uma atividade comercial de negociação de títulos, para efetuar uma interferência direta ou indireta na gestão das sociedades em que se verificou a tomada de participação ou quando constituem o prolongamento direto, permanente e necessário da atividade tributável (Acórdãos de 29 de outubro de 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, n.º 31 e jurisprudência aí referida).

34 No que respeita à questão de saber se as despesas relacionadas com uma operação de venda de participações são abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA, há que recordar que, no seu Acórdão de 29 de outubro de 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665), o Tribunal de Justiça foi levado a examinar esta questão, relativa às despesas efetuadas pela sociedade-mãe no âmbito de uma operação de transmissão de participações de uma filial e de uma sociedade controlada às quais esta primeira sociedade prestava, enquanto sociedade-mãe, serviços sujeitos a IVA.

35 O Tribunal de Justiça observou, no n.º 33 do Acórdão de 29 de outubro de 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665), que, nesse contexto, uma operação de transmissão, realizada com vista à reestruturação de um grupo de sociedades pela sociedade-mãe desse grupo, pode ser considerada uma operação de obtenção de receitas com caráter permanente de atividades que excedem o quadro da

simples venda de ações. O Tribunal de Justiça considerou, por conseguinte, que esta operação apresenta um nexo direto com a organização da atividade exercida pelo grupo em questão e constitui assim o prolongamento direto, permanente e necessário da atividade tributável do sujeito passivo e é, consequentemente, abrangida pelo âmbito de aplicação do IVA.

36 Além disso, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que é tendo em conta o seu conteúdo objetivo que deve ser estabelecida a existência de uma relação direta e imediata entre os bens ou as prestações de serviços utilizados e uma operação tributável realizada a jusante ou, excecionalmente, uma operação tributável realizada a montante (Acórdão de 21 de fevereiro de 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, n.º 24 e jurisprudência aí referida).

37 Neste contexto, o Tribunal de Justiça precisou que importa ter em conta a causa exclusiva da operação em causa, devendo esta ser considerada um critério de determinação do conteúdo objetivo. Uma vez demonstrado que uma operação não foi efetuada para corresponder às necessidades das atividades tributáveis de um sujeito passivo, esta operação não pode ser considerada como tendo uma relação direta e imediata com essas atividades na aceção da jurisprudência do Tribunal de Justiça, ainda que essa operação seja, tendo em conta o seu conteúdo objetivo, tributável a título de IVA (Acórdão de 21 de fevereiro de 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, n.º 29).

38 Daqui decorre que, para que uma operação de venda de participações seja abrangida pelo âmbito de aplicação do IVA, é necessário que essa operação tenha, em princípio, a sua causa exclusiva direta na atividade económica tributável da sociedade-mãe em causa ou que constitua o prolongamento direto, permanente e necessário desta atividade. É esse o caso quando a referida operação é efetuada com o objetivo de afetar as receitas desta venda diretamente à atividade económica tributável da sociedade-mãe em causa ou à atividade económica exercida pelo grupo do qual é a sociedade-mãe.

39 No caso em apreço, resulta dos autos remetidos ao Tribunal de Justiça que o objetivo da venda de participações em causa no processo principal era utilizar o produto dessa venda para pagar as dívidas ao Kaupthing Bank, o novo proprietário do grupo Arovit. Essa venda, tal como foi exposto no número anterior, não pode ser considerada uma operação que tenha a sua causa exclusiva direta na atividade económica tributável da C&D Foods nem como uma operação que constitui o prolongamento direto, permanente e necessário da atividade económica tributável desta sociedade. Nestas condições, esta venda não constitui uma operação que consista em auferir receitas com caráter permanente de atividades que ultrapassam o âmbito da simples venda de participações e não é abrangida, por conseguinte, pelo âmbito de aplicação do IVA. Daqui resulta que o IVA relativo às prestações de serviços controvertidas não é dedutível.

40 Esta conclusão não pode ser posta em causa pela mera circunstância de uma eventual venda das participações da Arovit Petfood ter levado à alienação das prestações de serviços de gestão e de informática efetuadas pela C&D Foods para essa primeira sociedade. Com efeito, resulta dos autos remetidos ao Tribunal de Justiça que o Kaupthing Bank tencionava, de qualquer modo, vender as participações da Arovit Petfood. Assim, verifica-se que as despesas relativas às prestações de serviços controvertidas teriam sido efetuadas, mesmo se a C&D Foods não tivesse prestado nenhum serviço de gestão e de informática à Arovit Petfood. Assim, uma eventual alienação das prestações de serviços em causa no processo principal não pode encontrar a sua causa exclusiva na atividade económica da C&D Foods.

41 Finalmente, há ainda que esclarecer que a referida conclusão também não é posta em causa pelo facto de a venda prevista não ter sido concretizada. Com efeito, neste contexto, o que importa é que se essa venda tivesse sido efetuada, as despesas relativas às prestações de serviços controvertidas não seriam, de qualquer modo, abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA e, por conseguinte, não teriam podido conferir direito a dedução.

42 Tendo em conta o conjunto das considerações precedentes, há que responder às questões submetidas que os artigos 2.º, 9.º e 168.º da Diretiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que uma operação prevista de venda de participações, mas não concretizada, como a que está em causa no processo principal, que não tem a sua causa exclusiva direta na atividade económica tributável da sociedade em questão ou que não constitui o prolongamento direto, permanente e necessário dessa atividade económica não é abrangida pelo campo de aplicação do IVA.

Quanto às despesas

43 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 (Sexta Secção) declara:

Os artigos 2.º, 9.º e 168.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que uma operação prevista de venda de participações, mas não concretizada, como a que está em causa no processo principal, que não tem a sua causa exclusiva direta na atividade económica tributável da sociedade em questão ou que não constitui o prolongamento direto, permanente e necessário dessa atividade económica não é abrangida pelo campo de aplicação do imposto sobre o valor acrescentado.

Assinaturas