

Processo C-118/11

Eon Aset Menidjmnt OOD

contra

Direktor na Direktsia «Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Administrativen sad Varna)

«IVA ? Diretiva 2006/112/CE ? Artigos 168.º e 176.º ? Direito a dedução ? Requisito relativo à utilização dos bens e dos serviços para efeitos de operações tributáveis ? Constituição do direito a dedução ? Contrato de locação de veículo automóvel ? Contrato de locação financeira ? Veículo utilizado pela entidade patronal para o transporte a título gratuito de um assalariado entre o seu domicílio e o seu local de trabalho»

Sumário do acórdão

1. *Disposições fiscais ? Harmonização das legislações ? Impostos sobre o volume de negócios ? Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado ? Operações tributáveis ? Aquisição de um bem de investimento ? Conceito*

[Diretiva 2006/112 do Conselho, artigo 14.º, n.os 1 e 2, alínea b)]

2. *Disposições fiscais ? Harmonização das legislações ? Impostos sobre o volume de negócios ? Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado ? Dedução do imposto pago a montante*

[Diretiva 2006/112 do Conselho, artigo 168.º, alínea a)]

3. *Disposições fiscais ? Harmonização das legislações ? Impostos sobre o volume de negócios ? Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado ? Dedução do imposto pago a montante*

(Diretiva 2006/112 do Conselho, artigos 168.º e 176.º)

1. Na hipótese de um contrato de locação financeira relativo a um veículo automóvel prever quer a transferência de propriedade do referido veículo para o locatário no termo desse contrato quer que o locatário dispõe dos atributos essenciais da propriedade do referido veículo, designadamente que é transferida para ele a maior parte das vantagens e dos riscos inerentes à propriedade legal deste e que o montante total atualizado das prestações é praticamente idêntico ao valor venal do bem, a operação deve ser equiparada à aquisição de um bem de investimento.

(cf. n.º 40)

2. O artigo 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que se considera que um veículo automóvel alugado é utilizado para efeitos das operações tributadas do sujeito passivo caso exista uma relação direta e imediata entre a utilização deste veículo e a atividade económica do sujeito passivo. É no termo do período a que se refere cada um dos pagamentos que se constitui

o direito a dedução e que se deve ter em conta a existência dessa relação.

Além disso, considera-se que um veículo automóvel alugado nos termos de um contrato de locação financeira e qualificado de bem de investimento é utilizado para efeitos das operações tributadas se o sujeito passivo, agindo nessa qualidade, adquirir este bem e o afetar na totalidade ao património da sua empresa, sendo integral e imediata a dedução do imposto sobre o valor acrescentado devido a montante e qualquer utilização do referido bem para fins privados do sujeito passivo ou do seu pessoal ou para fins alheios à sua empresa equiparada a uma prestação de serviços efetuada a título oneroso. É a aquisição do bem pelo sujeito passivo, agindo nessa qualidade, que determina a aplicação do sistema do imposto sobre o valor acrescentado e, portanto, do mecanismo de dedução. A utilização que é feita do bem ou que para o bem é pretendida apenas determina a extensão do direito inicial a dedução a que o sujeito passivo tem direito. A questão de saber se o sujeito passivo adquiriu o bem agindo nessa qualidade, isto é para os fins da sua atividade económica na aceção do artigo 9.º da diretiva, é uma questão de facto que deve ser apreciada tendo em conta todos os dados do caso em apreço, de entre os quais figuram a natureza do bem visado e o período decorrido entre a sua aquisição e a sua utilização para os fins das atividades económicas do sujeito passivo.

(cf. n.os 57, 58, 64, disp. 1)

3. Os artigos 168.º e 176.º da Diretiva 2006/112, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, não se opõem a uma legislação nacional que prevê a exclusão do direito a dedução de bens e serviços que se destinam a ser entregues a título gratuito ou a atividades alheias à atividade económica do sujeito passivo, desde que os bens qualificados de bens de investimento não sejam afetados ao património da empresa.

(cf. n.º 74, disp. 2)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

16 de fevereiro de 2012 (*)

«IVA ? Diretiva 2006/112/CE ? Artigos 168.º e 176.º ? Direito a dedução ? Requisito relativo à utilização dos bens e dos serviços para efeitos de operações tributáveis ? Constituição do direito a dedução ? Contrato de locação de veículo automóvel ? Contrato de locação financeira ? Veículo utilizado pela entidade patronal para o transporte a título gratuito de um assalariado entre o seu domicílio e o seu local de trabalho»

No processo C-118/11,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Administrativen sad Varna (Bulgária), por decisão de 24 de fevereiro de 2011, entrado no Tribunal de Justiça em 7 de março de 2011, no processo

Eon Aset Menidjmont OOD

contra

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: J. N. Cunha Rodrigues (relator), presidente de secção, U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev e C. G. Fernlund, juízes,

advogado-geral: V. Trstenjak,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

¾ em representação do Governo búlgaro, por T. Ivanov e D. Drambozova, na qualidade de agentes,

¾ em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e D. Roussanov, 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 a interpretação dos artigos 168.º, 173.º e 176.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1, a seguir «diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Eon Aset Menidjmnt OOD (a seguir «Eon Aset») ao Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Diretor da direção «Impugnação e gestão da execução», para a cidade de Varna, da administração central da agência das receitas públicas), relativo ao aviso de liquidação retificativo que sujeita a Eon Aset ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») por lhe ter sido recusado o benefício do direito a um crédito fiscal.

Quadro jurídico

Direito da União

3 Nos termos do artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da diretiva IVA:

«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».

4 O artigo 14.º, n.º 1, desta diretiva dispõe:

«Entende-se por 'entrega de bens' a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.»

5 Em conformidade com o artigo 14.º, n.º 2, alínea b), da referida diretiva, considera-se entrega de bens «[a] entrega material de um bem nos termos de um contrato que preveja a sua locação por período determinado ou a sua venda a prestações e que estipule que, em circunstâncias normais, a propriedade é transmitida, o mais tardar, no momento do pagamento da última prestação».

6 O artigo 24.º, n.º 1, da mesma diretiva prevê:

«Entende-se por 'prestação de serviços' qualquer operação que não constitua uma entrega de bens.»

7 Segundo o artigo 26.º da diretiva IVA:

«1. 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.

2. Os Estados-Membros podem derrogar o disposto no n.º 1, desde que tal derrogação não conduza a distorções de concorrência».

8 O artigo 63.º desta diretiva enuncia que «[o] facto gerador do imposto ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços».

9 O artigo 64.º, n.º 1, da referida diretiva precisa:

«Quando deem origem a pagamentos por conta ou a pagamentos sucessivos, as entregas de bens, que não sejam as que têm por objeto a locação de um bem durante um período determinado ou a venda a prestações de um bem, referidas na alínea b) do n.º 2 do artigo 14.º, e as prestações de serviços, consideram-se efetuadas no termo do prazo a que se referem esses pagamentos».

10 Nos termos do artigo 167.º da diretiva IVA, «[o] direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível».

11 Segundo o artigo 168.º desta diretiva:

«Quando os bens e os serviços sejam utilizados para efeitos 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;

[...]»

12 O artigo 173.º, n.º 1, da referida diretiva enuncia:

«No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo para efetuar tanto operações com direito à dedução, referidas nos artigos 168.º, 169.º e 170.º, como operações sem direito à dedução, a dedução só é admitida relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.

O pro rata de dedução é determinado, em conformidade com os artigos 174.º e 175.º, para o conjunto das operações efetuadas pelo sujeito passivo.»

13 O artigo 176.º da diretiva IVA dispõe:

«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.»

Direito nacional

14 Segundo o artigo 6.º, n.º 3, ponto 1, da Lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV n.º 63, de 4 de agosto de 2006, a seguir «ZDDS»), entende-se por entrega de bens efetuada a título oneroso «a separação ou a colocação à disposição de uma mercadoria para uso pessoal do sujeito passivo, do proprietário, dos seus empregados ou dos seus assalariados, ou ainda de terceiros, desde que, aquando do fabrico, da importação ou da aquisição dessa mercadoria, o crédito fiscal tenha sido total ou parcialmente deduzido».

15 O artigo 9.º, n.º 3, ponto 1, do ZDDS equipara a uma prestação de serviços efetuada a título oneroso o «serviço prestado a um sujeito passivo pessoa singular para fins pessoais, a um proprietário, aos seus assalariados ou empregados, ou ainda a terceiros, desde que, aquando da prestação do serviço, tenha sido utilizada uma mercadoria da qual o crédito fiscal foi total ou parcialmente deduzido aquando do seu fabrico, da sua importação ou da sua aquisição».

16 Em derrogação do disposto no referido artigo 9.º, n.º 3, o artigo 9.º, n.º 4, ponto 1, do ZDDS dispõe que não constitui uma prestação de serviços efetuada a título oneroso «a colocação à disposição a título gratuito pela entidade patronal de um serviço de transporte de ida e volta entre o domicílio e o local de trabalho dos seus empregados ou assalariados, incluindo dos que disponham de um contrato de gestão, quando este serviço é prestado para responder às necessidades da atividade económica do sujeito passivo».

17 O artigo 69.º, n.º 1, do ZDDS prevê:

«Sempre que os bens e serviços sejam utilizados para efeitos das entregas tributáveis efetuadas pelo sujeito passivo registado, este pode deduzir:

1. o imposto aplicável aos bens ou serviços que o fornecedor, quando este último também for um sujeito passivo registado em conformidade com a presente lei, lhe tiver fornecido ou lhe deva fornecer;

[...]»

18 Nos termos do artigo 70.º, n.º 1, do ZDDS:

«Mesmo que sejam preenchidos os requisitos enunciados no artigo 69.º ou no artigo 74.º, não existe qualquer direito de dedução de um crédito fiscal se:

[...]

2. os bens ou serviços se destinarem a ser objeto de uma entrega a título gratuito ou a atividades alheias à atividade económica do sujeito passivo;

[...]»

19 Nos termos do artigo 70.º, n.º 3, do ZDDS:

«O n.º 1, ponto 2, não é aplicável ao:

[...]

2. serviço de transporte de ida e volta entre o domicílio e o local de trabalho dos empregados ou assalariados, incluindo dos que disponham de um contrato de gestão, prestado a título gratuito pela entidade patronal para responder às necessidades da sua atividade económica;

[[...]]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

20 A Eon Aset é uma sociedade estabelecida na Bulgária, que exerce a sua atividade económica em vários domínios.

21 Por ocasião de uma inspeção fiscal relativa ao período compreendido entre 1 de julho de 2008 e 31 de outubro de 2009, as autoridades competentes verificaram que a Eon Aset tinha celebrado, por um lado, um contrato de locação de um veículo automóvel com uma sociedade para o período compreendido entre 1 de outubro de 2008 e 1 de março de 2009 e, por outro, um contrato de locação financeira de outro veículo automóvel por um período de 48 meses, com outra sociedade.

22 A Eon Aset tinha procedido à dedução do IVA que figurava em todas as faturas emitidas durante o período fiscal correspondente à receção destas.

23 As referidas autoridades consideraram que, na falta de provas nesse sentido, se deveria considerar que os veículos não tinham sido utilizados para a atividade económica da Eon Aset.

24 Ao abrigo do artigo 70.º, n.º 1, ponto 2, do ZDDS, foi recusado à Eon Aset o direito a dedução do IVA correspondente.

25 A Eon Aset interpôs recurso administrativo para o Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite do aviso de liquidação retificativo que lhe foi emitido.

26 Tendo este confirmado parcialmente o referido aviso de liquidação, a Eon Aset interpôs recurso no Administrativen sad Varna (Tribunal Administrativo de Varna).

27 Em apoio do seu recurso, a Eon Aset defende que os veículos automóveis em causa no processo principal foram utilizados para assegurar o transporte do seu gerente entre o domicílio e o local de trabalho deste. A Eon Aset considera, invocando o artigo 70.º, n.º 3, ponto 2, do ZDDS, que a exclusão do direito a dedução prevista no artigo 70.º, n.º 1, ponto 2, do ZDDS não abrange o transporte de membros do pessoal, assegurado a título gratuito pela entidade patronal, entre o domicílio e o local de trabalho daqueles.

28 A Eon Aset contesta igualmente a compatibilidade do artigo 70.º, n.º 1, ponto 2, do ZDDS com o direito da União.

29 Nestas condições, o Administrativen sad Varna decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Em que sentido deve ser interpretado o requisito a que se refere a expressão ‘sejam utilizados’ enunciada no artigo 168.º da [diretiva IVA], e, tratando-se do nascimento do direito de deduzir o imposto repercutido, quando deve esse requisito estar preenchido: no período fiscal da aquisição do bem ou do serviço, ou basta que possa ser satisfeito num período fiscal posterior?

2) Tendo em conta os artigos 168.º e 176.º da [diretiva IVA], uma disposição como a contida no artigo 70.º, n.º 1, ponto 2, [do ZDDS], que permite a exclusão inicial de bens e serviços definidos como sendo ‘destinados a entregas a título gratuito ou a atividades alheias à atividade económica do sujeito passivo’ do sistema de dedução do IVA, é admissível?

3) Em caso de resposta afirmativa à segunda questão, deve o artigo 176.º da [diretiva IVA] ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro que, para invocar a possibilidade que lhe é concedida de excluir do direito a dedução do IVA certos bens e serviços, se baseia nas categorias de despesas, definidas do seguinte modo: bens ou serviços destinados a entregas a título gratuito ou a atividades alheias à atividade económica do sujeito passivo, excetuando os casos previstos no artigo 70.º, n.º 3, [do ZDDS], preencheu o requisito de indicar uma categoria de bens e de serviços suficientemente definidos, ou seja, de os definir por referência à sua natureza?

4) Em função da resposta à terceira questão, em que sentido deve ser entendida, à luz dos artigos 168.º e 173.º da [diretiva IVA], a afetação (a utilização atual ou futura) de bens ou serviços adquiridos por um sujeito passivo: como um requisito prévio do nascimento do direito a dedução do IVA ou como uma base que justifica a correção do montante do imposto a deduzir?

5) Se a afetação (utilização) for de considerar como uma base que permite corrigir o montante do imposto a deduzir, como deve ser interpretado o artigo 173.º da [diretiva IVA], que prevê a possibilidade de efetuar correções em hipóteses em que os bens ou serviços servem inicialmente para uma atividade não tributável ou já não são utilizados posteriormente à sua aquisição, sendo postos à disposição da empresa e incluídos na atividade tributável do sujeito passivo num período posterior à aquisição?

6) Caso o artigo 173.º da [diretiva IVA] seja de interpretar no sentido de que a correção

prevista se aplica igualmente aos casos em que os bens ou serviços, após a sua aquisição, são inicialmente utilizados para uma atividade não tributável, ou aos casos em que não são de todo utilizados mas são posteriormente afetados a uma atividade tributável do sujeito passivo, há que considerar que, tendo em conta a limitação introduzida nos termos do artigo 70.º, n.º 1, ponto 2, [do ZDDS], e o facto de que, nos termos do artigo 79.º, n.º 1, ponto 2, da referida lei, a possibilidade de efetuar correções se limita às hipóteses em que bens cuja utilização inicial satisfaça as exigências de dedução do imposto sejam posteriormente utilizados de uma maneira que já não satisfaz estas exigências de dedução do imposto, o Estado?Membro respeitou a sua obrigação de definir o direito do conjunto dos sujeitos passivos de deduzir o imposto repercutido da maneira mais fiável e equitativa?

7) Em função das respostas às questões precedentes, deve considerar-se que, em conformidade com o regime de limitação do direito a dedução do IVA e de correção do montante do IVA a deduzir, instituído pelo [ZDDS], em condições análogas às do processo principal, e tendo em conta o artigo 168.º da [diretiva IVA], um sujeito passivo registado em IVA está habilitado a deduzir o IVA repercutido em relação a bens ou serviços que lhe tenham sido fornecidos por outro sujeito passivo, no decurso do período em que foram fornecidos e em que o imposto se tornou exigível?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira, quarta e sétima questões

30 Na primeira, quarta e sétima questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, no essencial, saber em que condições o artigo 168.º, alínea a), da diretiva IVA permite que um sujeito passivo deduza o IVA pago, por um lado, nos termos de um contrato de locação de um veículo automóvel e, por outro, pela locação de um veículo automóvel por força de um contrato de locação financeira, e em que momento devem ser preenchidos estes requisitos tendo em conta a constituição do direito a dedução.

Considerações preliminares

31 Com base no artigo 168.º da diretiva IVA, o sujeito passivo beneficia do direito a dedução do IVA na medida em que os bens e serviços sejam utilizados para as necessidades das suas operações tributadas. Por conseguinte, é necessário qualificar previamente as atividades em causa no litígio no processo principal tendo em conta o conceito de operação tributável.

32 Em conformidade com o artigo 24.º, n.º 1, da diretiva IVA, «[e]ntende-se por ‘prestação de serviços’ qualquer operação que não constitua uma entrega de bens», exigindo o conceito de entrega de bens, nos termos do artigo 14.º, n.º 1, desta diretiva, a «transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário».

33 A locação de um veículo automóvel, dado que não consiste numa entrega de bens, deve ser, em princípio, qualificada de prestação de serviços, na aceção do artigo 24.º, n.º 1, da referida diretiva (v., neste sentido, acórdãos de 11 de setembro de 2003, *Cookies World*, C-155/01, Colet., p. I-8785, n.º 45, e de 21 de fevereiro de 2008, *Part Service*, C-425/06, Colet., p. I-897, n.º 61).

34 A locação de um veículo automóvel nos termos de um contrato de locação financeira pode, porém, apresentar características semelhantes à aquisição de um bem de investimento.

35 Como salientou o Tribunal de Justiça, no contexto de uma disposição que permite que os Estados-Membros excluam os bens de investimento do regime das deduções do IVA durante um

período transitório, o conceito de bem de investimento abrange os bens que, utilizados para efeitos de uma atividade económica, se distinguem pelo seu carácter duradouro e pelo seu valor, os quais implicam que os seus custos de aquisição não sejam normalmente contabilizados como despesas correntes, mas sim amortizados ao longo de vários exercícios (v., neste sentido, acórdãos de 1 de fevereiro de 1977, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, 51/76, Recueil, p. 113, n.º 12, Colet., p. 55, e de 6 de março de 2008, *Nordania Finans e BG Factoring*, C-98/07, Colet., p. I-1281, n.os 27 e 28).

36 Além disso, entende-se por entrega de bens, segundo o artigo 14.º, n.º 2, alínea b), da diretiva IVA, a entrega material de um bem nos termos de um contrato que preveja a sua locação por período determinado e que estipule que, em circunstâncias normais, a propriedade é transmitida, o mais tardar, no momento do pagamento da última prestação.

37 Na hipótese de um contrato de locação financeira, não há necessariamente aquisição do bem, dado que esse contrato pode prever a possibilidade de o locatário não adquirir o referido bem no termo do período de locação.

38 Todavia, como resulta da norma internacional de contabilidade IAS 17 relativa aos contratos de locação, retomada pelo Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de novembro de 2008, que adota determinadas normas internacionais de contabilidade nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho (JO L 320, p. 1), deve distinguir-se o contrato de locação simples do contrato de locação-financejamento, sendo este último caracterizado pela transferência para o locatário da maior parte das vantagens e dos riscos inerentes à propriedade legal. O facto de estar prevista uma transferência de propriedade no termo do contrato ou de o montante atualizado das prestações ser praticamente idêntico ao valor venal do bem constituem, individual ou conjuntamente, critérios que permitem determinar se um contrato pode ser qualificado de contrato de locação-financejamento.

39 Como já foi esclarecido pelo Tribunal de Justiça, o conceito de entrega de um bem não se refere à transferência da propriedade nas formas previstas pelo direito nacional aplicável, mas inclui qualquer operação de transferência de um bem corpóreo por uma parte que confira à outra parte o poder de dispor dele, de facto, como se fosse o proprietário desse bem (v. acórdãos de 8 de fevereiro de 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Colet., p. I-285, n.º 7, e de 6 de fevereiro de 2003, *Auto Lease Holland*, C-185/01, Colet., p. I-1317, n.º 32).

40 Assim, na hipótese de o contrato de locação financeira relativo a um veículo automóvel prever quer a transferência de propriedade do referido veículo para o locatário no termo desse contrato quer que o locatário dispõe dos atributos essenciais da propriedade do referido veículo, designadamente que é transferida para ele a maior parte das vantagens e dos riscos inerentes à propriedade legal deste e que o montante total atualizado das prestações é praticamente idêntico ao valor venal do bem, a operação deve ser equiparada à aquisição de um bem de investimento.

41 Compete ao órgão jurisdicional nacional determinar, tendo em conta as circunstâncias do caso em apreço, se os critérios enunciados no número precedente do presente acórdão se encontram preenchidos.

Quanto aos requisitos do direito a dedução

42 Resulta do artigo 168.º, alínea a), da diretiva IVA que um sujeito passivo pode deduzir o IVA devido a montante para os bens ou serviços na medida em que estes últimos sejam utilizados para a sua atividade económica.

43 A este respeito, há que salientar que o regime de deduções estabelecido na referida

diretiva visa liberar completamente o empresário do peso do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA procura garantir a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, sejam quais forem os fins ou os resultados dessas atividades, desde que as referidas atividades sejam, em princípio, elas próprias, sujeitas ao IVA (v., nomeadamente, acórdão de 12 de fevereiro de 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, Colet., p. I-839, n.º 27).

44 Quando os bens ou os serviços adquiridos por um sujeito passivo são utilizados para operações isentas ou não estão abrangidos pelo âmbito de aplicação do IVA, não pode haver cobrança do imposto a jusante nem dedução deste a montante (v. acórdãos de 30 de março de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Colet., p. I-3039, n.º 24, e Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, já referido, n.º 28).

45 O critério relativo à utilização do bem ou do serviço para efeitos de operações que fazem parte da atividade económica da empresa difere consoante se trate da aquisição de um serviço ou de um bem de investimento.

46 No que diz respeito a uma operação que consiste na aquisição de um serviço como a locação de um veículo automóvel, a existência de uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante que conferem direito a dedução é, em princípio, necessária para que seja reconhecido ao sujeito passivo o direito a dedução do IVA pago a montante e para determinar a extensão de tal direito (acórdão de 29 de outubro de 2009, SKF, C-29/08, Colet., p. I-10413, n.º 57 e jurisprudência referida).

47 É igualmente admitido o direito a dedução em favor do sujeito passivo, mesmo que não exista uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante que conferem direito a dedução, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das suas despesas gerais e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens que fornece ou dos serviços por ele prestados. Esses custos têm, com efeito, uma relação direta e imediata com toda a atividade económica do sujeito passivo (acórdão SKF, já referido, n.º 58 e jurisprudência referida).

48 Num e no outro caso mencionados no n.os 46 e 47 do presente acórdão, a existência de uma relação direta e imediata pressupõe que o custo das prestações a montante é incorporado, respetivamente, no preço das operações particulares a jusante ou no preço dos bens ou serviços fornecidos pelo sujeito passivo no âmbito das suas atividades económicas (acórdão SKF, já referido, n.º 60).

49 Embora incumba ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar se existe uma relação direta e imediata entre a locação do veículo automóvel em causa no processo principal e a atividade económica da Eon Aset, cabe ao Tribunal de Justiça fornecer a esse órgão jurisdicional indicações úteis tendo em conta o direito da União.

50 No caso em apreço, a Eon Aset defendeu no órgão jurisdicional de reenvio que os veículos automóveis alugados nos termos do contrato de locação ou do contrato de locação financeira em causa no processo principal foram utilizados a fim de assegurar o transporte do seu gerente entre o domicílio e o local de trabalho deste.

51 O Tribunal de Justiça já decidiu que a circunstância de a deslocação do domicílio para o local de trabalho constituir uma condição necessária da presença no trabalho e, por conseguinte, do seu cumprimento, não é um elemento determinante para considerar que o transporte do assalariado entre o seu domicílio e o seu local de trabalho não satisfaz necessidades privadas do assalariado na aceção do artigo 26.º, n.º 1, da diretiva IVA. Com efeito, seria contrário ao objetivo

desta disposição considerar que esse nexo indireto, por si só, suficiente para excluir a equiparação da deslocação a uma prestação a título oneroso (v., neste sentido, acórdão de 16 de outubro de 1997, Fillibeck, C?258/95, Colet., p. I?5577, n.º 27).

52 Em contrapartida, em circunstâncias especiais, as exigências da empresa podem aconselhar que a entidade patronal assegure ela própria o transporte dos assalariados entre o seu domicílio e o local de trabalho, de modo que a organização do transporte pela entidade patronal é efetuada para fins que não são alheios à empresa (v., neste sentido, acórdão Fillibeck, já referido, n.os 29 e 30).

53 No que diz respeito à locação de um veículo automóvel nos termos de um contrato de locação financeira que possa ser equiparada a uma operação que consiste na aquisição de um bem de investimento destinado em parte a uso privado e em parte a uso profissional, o sujeito passivo tem a possibilidade de optar. Pode, para efeitos do IVA, afetar esse bem, na totalidade, ao património da sua empresa, ou conservá-lo inteiramente no seu património privado, excluindo-o assim por completo do sistema do IVA, ou ainda integrá-lo na sua empresa apenas na parte correspondente à utilização profissional efetiva (v., neste sentido, acórdãos 4 de outubro de 1995, Armbricht, C?291/92, Colet., p. I?2775, n.º 20, e de 14 de julho de 2005, Charles e Charles?Tijmens, C?434/03, Colet., p. I?7037, n.º 23 e jurisprudência referida).

54 Caso o sujeito passivo opte por tratar o bem de investimento utilizado simultaneamente para fins profissionais e privados como um bem da empresa, o IVA devido a montante sobre a aquisição deste bem é, em princípio, integral e imediatamente deduzido. Nestas condições, quando um bem afeto à empresa confere o direito a uma dedução total ou parcial do IVA pago a montante, a sua utilização para as necessidades privadas do sujeito passivo ou do seu pessoal ou para fins alheios à sua empresa, é equiparada a uma prestação de serviços efetuada a título oneroso, nos termos do artigo 26.º, n.º 1, da diretiva IVA (v., neste sentido, acórdãos já referidos Charles e Charles?Tijmens, n.os 24 e 25 e jurisprudência referida, e Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, n.º 37).

55 Se o sujeito passivo decidir conservar um bem de investimento inteiramente no seu património privado, apesar de o utilizar ao mesmo tempo para fins profissionais e privados, nenhuma parte do IVA devido ou pago a montante sobre a aquisição do bem é dedutível (acórdão de 8 de março de 2001, Bakcsi, C?415/98, Colet., p. I?1831, n.º 27). Neste caso, a utilização deste bem para as necessidades da empresa não pode ser sujeita ao IVA (v., neste sentido, acórdão Bakcsi, já referido, n.º 31).

56 Por fim, se o sujeito passivo optar por afetar o bem ao património profissional da sua empresa apenas na parte relativa à sua utilização profissional efetiva, a parte do bem subtraída a este património profissional não integra os bens da empresa e, por conseguinte, não é abrangida pelo âmbito de aplicação do sistema do IVA (v., neste sentido, acórdão Armbricht, já referido, n.º 28).

57 Precise-se igualmente que é a aquisição do bem pelo sujeito passivo, agindo nessa qualidade, que determina a aplicação do sistema do IVA e, portanto, do mecanismo de dedução. A utilização que é feita do bem ou que para o bem é pretendida apenas determina a extensão do direito inicial a dedução a que o sujeito passivo tem direito (v., neste sentido, acórdão de 11 de julho de 1991, Lennartz, C?97/90, Colet., p. I?3795, n.º 15).

58 A questão de saber se o sujeito passivo adquiriu o bem agindo nessa qualidade, isto é para os fins da sua atividade económica na aceção do artigo 9.º da diretiva IVA, é uma questão de facto que deve ser apreciada tendo em conta todos os dados do caso em apreço, de entre os quais figuram a natureza do bem visado e o período decorrido entre a sua aquisição e a sua

utilização para os fins das atividades económicas do sujeito passivo (v., neste sentido, acórdão Bakcsi, já referido, n.º 29).

59 Compete ao órgão jurisdicional de reenvio, sendo caso disso, apreciar se o veículo automóvel alugado nos termos de um contrato de locação financeira foi afeto ao património da empresa e determinar a extensão do direito a dedução de que esta pode beneficiar na hipótese em que este bem apenas tenha sido parcialmente afeto ao seu património profissional.

Quanto à constituição do direito a dedução

60 Nos termos do artigo 167.º da diretiva IVA, o direito a dedução do IVA surge no momento em que o imposto se torna exigível.

61 Esta disposição deve ser interpretada à luz do artigo 63.º desta diretiva, segundo o qual o imposto se torna exigível no momento em que é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços.

62 Nos termos do artigo 64.º da referida diretiva, quando a locação de um veículo automóvel se caracteriza por uma prestação de serviços que dá origem a pagamentos sucessivos, é no termo do prazo a que se refere cada um desses pagamentos que se constitui o direito a dedução e que se deve ter em conta a existência de uma relação direta e imediata entre o veículo alugado e a atividade económica do sujeito passivo.

63 Se se tratar de um bem de investimento, o sujeito passivo que afeta, na totalidade, este bem ao património da sua empresa dispõe de um direito a dedução imediata do IVA (v., neste sentido, acórdão Charles e Charles/Tijmens, já referido, n.º 24 e jurisprudência referida).

64 Resulta das considerações anteriores que o artigo 168.º, alínea a), da diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que:

¾ se considera que um veículo automóvel alugado é utilizado para efeitos das operações tributadas do sujeito passivo caso exista uma relação direta e imediata entre a utilização deste veículo e a atividade económica do sujeito passivo e que é no termo do período a que se refere cada um dos pagamentos que se constitui o direito a dedução e que se deve ter em conta a existência dessa relação;

¾ se considera que um veículo automóvel alugado nos termos de um contrato de locação financeira e qualificado de bem de investimento é utilizado para efeitos das operações tributadas se o sujeito passivo, agindo nessa qualidade, adquirir esse bem e o afetar na totalidade ao património da sua empresa, sendo integral e imediata a dedução do IVA devido a montante e qualquer utilização do referido bem para fins privados do sujeito passivo ou do seu pessoal ou para fins alheios à sua empresa equiparada a uma prestação de serviços efetuada a título oneroso.

Quanto à segunda e terceira questões

65 Com a sua segunda e terceira questões, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 70.º, n.º 1, ponto 2, do ZDDS, na medida em que permite a exclusão do direito a dedução de bens e serviços que se destinam a ser entregues a título gratuito ou a atividades alheias à atividade económica do sujeito passivo, é compatível com os artigos 168.º e 176.º da diretiva IVA.

66 Importa lembrar a título preliminar, que não compete ao Tribunal de Justiça, no contexto de um processo de reenvio prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, pronunciar-se sobre a

interpretação de disposições legislativas ou regulamentares nacionais nem sobre a conformidade de tais disposições com o direito da União. Pode, no entanto, fornecer ao órgão jurisdicional nacional os elementos de interpretação de direito da União que lhe permitam resolver o problema jurídico submetido à sua apreciação (v., nomeadamente, acórdãos de 21 de setembro de 2000, *Borawitz*, C-124/99, Colet., p. I-7293, n.º 17, e de 21 de outubro de 2010, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, Colet., p. I-10385, n.º 32).

67 Nestas condições, deve considerar-se que, com as referidas questões, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se os artigos 168.º e 176.º da diretiva IVA se opõem a uma legislação nacional que prevê a exclusão do direito a dedução de bens e serviços que se destinam a ser entregues a título gratuito ou a atividades alheias à atividade económica do sujeito passivo.

68 A este respeito, há que salientar que o direito a dedução faz parte integrante do mecanismo que regula o IVA, que esse direito não pode, em princípio, ser limitado e que se exerce em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações tributáveis efetuadas a montante (v. acórdãos de 6 de julho de 1995, *BP Soupergaz*, C-62/93, Colet., p. I-1883, n.º 18, e de 13 de março de 2008, *Securenta*, C-437/06, Colet., p. I-1597, n.º 24).

69 Resulta do artigo 168.º, alínea a), da diretiva IVA e da jurisprudência mencionada nos números 43 e seguintes do presente acórdão que a existência de um direito a dedução pressupõe que o sujeito passivo, agindo nessa qualidade, adquira um bem ou um serviço e o utiliza para os fins da sua atividade económica.

70 A legislação nacional em causa no processo principal exclui qualquer direito a dedução quando os bens ou serviços se destinam a ser entregues a título gratuito ou a atividades alheias à atividade económica do sujeito passivo.

71 Esta legislação tem por efeito excluir o direito a dedução do TVA quando os requisitos necessários à existência deste direito não estiverem preenchidos.

72 Por conseguinte, o artigo 70.º, n.º 1, do ZDDS não limita o direito a dedução na aceção do artigo 176.º da diretiva IVA.

73 Contudo, deve ser precisado que os Estados-Membros não podem recusar aos sujeitos passivos, que optaram por tratar como bens da empresa os bens de investimento utilizados simultaneamente para fins profissionais e para fins privados, a dedução integral e imediata do IVA devido a montante sobre a aquisição desses bens, à qual têm direito em conformidade com a jurisprudência constante recordada no n.º 63 do presente acórdão (v., neste sentido, acórdão *Charles e Charles-Tijmens*, já referido, n.º 28).

74 Consequentemente, há que responder à segunda e terceira questões que os artigos 168.º e 176.º da diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma legislação nacional que prevê a exclusão do direito a dedução de bens e serviços que se destinam a ser entregues a título gratuito ou a atividades alheias à atividade económica do sujeito passivo, desde que os bens qualificados de bens de investimento não sejam afetos ao património da empresa.

Quando à quinta e sexta questões

Quanto à admissibilidade

75 O Governo búlgaro e a Comissão alegam que não é necessário responder à quinta e à sexta questões, dado que estas têm por objeto uma hipótese que não tem qualquer relação com o

litígio no processo principal.

76 A esse propósito, há que recordar que, no âmbito de um processo previsto no artigo 267.º TFUE, baseado numa nítida separação de funções entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça, qualquer apreciação dos factos da causa é da competência do juiz nacional. Do mesmo modo, cabe unicamente ao juiz nacional, que é chamado a conhecer do litígio e deve assumir a responsabilidade da decisão jurisdicional a proferir, apreciar, tendo em conta as particularidades do processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para estar em condições de proferir a sua decisão como a pertinência das questões que submete ao Tribunal de Justiça. Em consequência, desde que as questões submetidas incidam sobre a interpretação do direito da União, o Tribunal de Justiça é, em princípio, obrigado a pronunciar-se (v., nomeadamente, acórdãos de 15 de dezembro de 1995, *Bosman*, C-415/93, Colet., p. I-4921, n.º 59, e de 14 de fevereiro de 2008, *Varec*, C-450/06, Colet., p. I-581, n.º 23 e jurisprudência referida).

77 Todavia, o Tribunal de Justiça também já decidiu no sentido de que, em circunstâncias excecionais, para verificar a sua própria competência, lhe cabe examinar em que condições o juiz nacional o chamou a pronunciar-se. A recusa de se pronunciar sobre uma questão prejudicial submetida por um órgão jurisdicional nacional só é possível quando resultar de forma manifesta que a interpretação solicitada do direito da União não tem qualquer relação com a realidade ou com o objeto da lide principal, quando o problema for de natureza hipotética ou ainda quando o Tribunal de Justiça não dispuser dos elementos de facto e de direito necessários para responder utilmente às questões que lhe são submetidas (v., nomeadamente, acórdãos já referidos *Bosman*, n.º 61, e *Varec*, n.º 24 e jurisprudência referida).

78 É o que acontece no caso em apreço. Com efeito, não resulta da decisão de reenvio que os bens adquiridos tenham sido utilizados em atividades desprovidas de carácter económico antes de serem afetados a uma atividade económica ou que nunca tenham sido utilizados. Por conseguinte, a hipótese visada nestas questões não tem qualquer relação com o objeto do litígio no processo principal.

79 Por conseguinte, a quinta e sexta questões devem ser julgadas inadmissíveis.

Quanto às despesas

80 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 (Segunda Secção) declara:

1) O 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, deve ser interpretado no sentido de que:

$\frac{3}{4}$ se considera que um veículo automóvel alugado é utilizado para efeitos das operações tributadas do sujeito passivo caso exista uma relação direta e imediata entre a utilização deste veículo e a atividade económica do sujeito passivo e que é no termo do período a que se refere cada um dos pagamentos que se constitui o direito a dedução e que se deve ter em conta a existência dessa relação;

$\frac{3}{4}$ se considera que um veículo automóvel alugado nos termos de um contrato de locação financeira e qualificado de bem de investimento é utilizado para efeitos das operações tributadas se o sujeito passivo, agindo nessa qualidade, adquirir este bem e o

afetar na totalidade ao património da sua empresa, sendo integral e imediata a dedução do imposto sobre o valor acrescentado devido a montante e qualquer utilização do referido bem para fins privados do sujeito passivo ou do seu pessoal ou para fins alheios à sua empresa equiparada a uma prestação de serviços efetuada a título oneroso.

2) Os artigos 168.º e 176.º da Diretiva 2006/112 não se opõem a uma legislação nacional que prevê a exclusão do direito a dedução de bens e serviços que se destinam a ser entregues a título gratuito ou a atividades alheias à atividade económica do sujeito passivo, desde que os bens qualificados de bens de investimento não sejam afetos ao património da empresa.

Assinaturas

* Língua do processo: búlgaro.