

DESPACHO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção)

17 de setembro de 2020 (*)

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Dedução do imposto pago a montante — Sexta Diretiva 77/388/CEE — Artigo 17.º, n.º 6 — Diretiva 2006/112/CE — Artigos 168.º e 176.º — Exclusão do direito a dedução — Aquisição de serviços de alojamento, de alimentação, de bebidas, de aluguer de viaturas, de carburante e de portagem — Cláusula de standstill — Adesão à União Europeia»

No processo C-837/19,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Portugal), por Decisão de 8 de novembro de 2019, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 19 de novembro de 2019, no processo

Super Bock Bebidas SA

contra

Autoridade Tributária e Aduaneira,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção),

composto por: L. S. Rossi (relatora), presidente de secção, J. Malenovský e F. Biltgen, juízes,

advogado-geral: G. Hogan,

secretário: A. Calot Escobar,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de decidir por despacho fundamentado, em conformidade com o artigo 99.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça,

profere o presente

Despacho

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Diretiva»), bem como do artigo 168.º, alínea a), e do artigo 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 2006, L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Super Bock Bebidas SA à Autoridade Tributária e Aduaneira a propósito da dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pago sobre despesas de alojamento, alimentação, bebidas, aluguer de viaturas, combustível e portagens, em que incorreu a Super Bock Bebidas no exercício da sua atividade profissional.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 17.º, n.os 2 e 6, da Sexta Diretiva, revogada e substituída pela Diretiva IVA, previa:

«2. 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 no território do país em relação a bens que lhe sejam ou venham a ser entregues e em relação a serviços que lhe sejam ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;

[...]

6. O mais tardar antes de decorrido o prazo de quatro anos a contar da data da entrada em vigor da presente diretiva, o Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, determinará quais as despesas que não conferem direito à dedução do [IVA]. Serão excluídas do direito à dedução, em qualquer caso, as despesas que não tenham caráter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação.

Até à entrada em vigor das disposições acima referidas, os Estados-Membros podem manter todas as exclusões previstas na legislação nacional respetiva no momento da entrada em vigor da presente diretiva.»

4 O artigo 168.º da Diretiva IVA dispõe:

«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;

[...]»

5 O artigo 176.º desta diretiva tem a seguinte redação:

«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 português

6 O Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro de 1984 (*Diário da República*, I série, n.º 297, 1.º suplemento, de 26 de dezembro de 1984), entrou em vigor em 1 de janeiro de 1986, em conformidade com o

artigo 10.º deste decreto-lei, conforme alterado pela Lei n.º 42/85, de 22 de agosto de 1985. Na sua versão conforme alterada pela Lei n.º 57/2005, de 13 de dezembro de 2005, aplicável aos factos do processo principal (a seguir «Código do IVA»), prevê, no seu artigo 19.º, n.º 1, alínea a), o direito a dedução do IVA devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos.

7 Nos termos do artigo 20.º, n.º 1, deste código:

«Só pode deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações seguintes:

a) Transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas;

[...]

8 Nos termos do artigo 21.º do referido código:

«1. Exclui-se, todavia, do direito à dedução o imposto contido nas seguintes despesas:

[...]

c) Despesas de transportes e viagens de negócios do sujeito passivo do imposto e do seu pessoal, incluindo as portagens;

d) Despesas respeitantes a alojamento, alimentação, bebidas e tabacos e despesas de receção, incluindo as relativas ao acolhimento de pessoas estranhas à empresa e as despesas relativas a imóveis ou parte de imóveis e seu equipamento, destinados principalmente a tais receções;

[...]

2. Não se verifica, contudo, a exclusão do direito à dedução nos seguintes casos:

[...]

d) Despesas mencionadas nas alíneas c) e d), com exceção de tabacos, ambas do número anterior, efetuadas para as necessidades diretas dos participantes, relativas à organização de congressos, feiras, exposições, seminários, conferências e similares, quando resultem de contratos celebrados diretamente com o prestador de serviços ou através de entidades legalmente habilitadas para o efeito e comprovadamente contribuam para a realização de operações tributáveis, cujo imposto é dedutível na proporção de 50 %;

[...]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

9 A Super Bock Bebidas é uma sociedade com sede em Portugal, ativa designadamente no setor da produção de cerveja e de outras bebidas não alcoólicas.

10 No âmbito desta atividade, os colaboradores desta sociedade, no período compreendido entre o mês de setembro de 2016 e dezembro de 2017, efetuaram despesas respeitantes a alojamento, alimentação e transportes (aluguer de viaturas, combustível e portagens).

11 Não tendo o IVA pago sobre estas despesas sido objeto de dedução integral, a Super Bock Bebidas deduziu junto da Autoridade Tributária e Aduaneira reclamação graciosa com vista à

anulação parcial das autoliquidações de IVA, alegando que existia umnexo direto e imediato entre as referidas despesas e as suas operações tributadas.

12 Tendo essa reclamação sido indeferida, a Super Bock Bebidas submeteu ao órgão jurisdicional de reenvio um pedido de anulação parcial destas autoliquidações. Em apoio do seu pedido, esta sociedade alega, em substância, que as limitações do direito a dedução do IVA relativamente a despesas como as que estão em causa no processo principal, previstas no artigo 21.º do Código do IVA, violam a cláusula de *standstill* que figura no artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva e no artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA. Com efeito, tendo este código entrado em vigor na data da adesão da República Portuguesa à União Europeia, ou seja, 1 de janeiro de 1986, essas limitações não existiam antes dessa data, contrariamente ao exigido por estes artigos.

13 De qualquer modo, ainda que as referidas limitações fossem válidas, não poderiam ser interpretadas de maneira restritiva. Assim, quando existe unnexo efetivo entre as despesas em causa e as operações tributadas, a presunção de não utilização para as necessidades das operações tributadas, que está subjacente às limitações ao direito a dedução das despesas previstas no artigo 21.º do Código do IVA, deveria ser ilidida, pelo que o IVA que onera estas despesas deveria ser objeto de dedução integral.

14 Em sua defesa, a Autoridade Tributária e Aduaneira alega que estas limitações são autorizadas ao abrigo das cláusulas de *standstill* que figuram na Sexta Diretiva e na Diretiva IVA. Acrescenta que, mesmo admitindo que despesas referidas no artigo 21.º, n.º 1, do Código do IVA contribuem efetivamente para a realização de operações tributáveis, as referidas limitações visam evitar situações de fraude em razão da impossibilidade de controlar a real afetação de tais despesas.

15 O órgão jurisdicional de reenvio observa, antes de mais, que, embora seja verdade que o Código do IVA entrou em vigor na data da adesão da República Portuguesa à União, isto é, em 1 de janeiro de 1986, a Sexta Diretiva só entrou em vigor neste Estado-Membro em 1 de janeiro de 1989, em conformidade com o Ato relativo às condições de adesão do Reino de Espanha e da República Portuguesa e às adaptações dos Tratados (JO 1985, L 302, p. 23). Considera, por conseguinte, que as exclusões do direito a dedução previstas por este código estavam abrangidas pela cláusula de *standstill* enunciada no artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva. No entanto, tendo em conta a jurisprudência do Tribunal de Justiça resultante, designadamente, do Acórdão de 22 de dezembro de 2008, Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766), segundo a qual esta cláusula não tinha por objetivo permitir a um novo Estado-Membro modificar a sua legislação interna por ocasião da sua adesão à União num sentido que afaste essa legislação dos objetivos desta diretiva, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se acerca da data até à qual era possível a República Portuguesa adotar exclusões do direito a dedução do IVA.

16 Em seguida, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta-se sobre se, em razão da modificação da cláusula de *standstill* operada pela Diretiva IVA, essa data foi antecipada para a data da adesão deste Estado-Membro à União, em vez de para a data da entrada em vigor da Sexta Diretiva neste Estado-Membro, o que teria por efeito subtrair a essa cláusula qualquer exclusão do direito a dedução que não estivesse prevista pela legislação nacional antes da data da adesão do referido Estado-Membro à União. Se fosse esse o caso, dado que o Código do IVA foi aprovado por um Decreto-Lei de 26 de dezembro de 1984 e que a sua entrada em vigor, inicialmente prevista para 1 de julho de 1985, foi diferida para 1 de janeiro de 1986, colocar-se-ia igualmente a questão de saber se, para o preenchimento do requisito de as exclusões do direito a dedução estarem previstas na respetiva legislação nacional na data da adesão do

Estado?Membro em questão, basta a previsão dessas exclusões em diploma legislativo publicado antes dessa data ou é necessário que essa legislação nacional já estivesse em vigor nessa data.

17 Por último, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se o artigo 168.º, alínea a), e o artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, bem como o princípio da neutralidade, se opõem a que exclusões do direito a dedução, como as que estão em causa no processo principal, na medida em que assentam numa presunção por força da qual, pelo menos, uma parte das despesas excluídas desse direito não diz respeito a operações tributáveis, se apliquem igualmente quando o sujeito passivo faz prova de que essas despesas foram feitas para a aquisição de bens e de serviços utilizados para os fins das suas operações tributadas.

18 Nestas condições, o Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Portugal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 17.º, n.º 6, 2.ª parte, da [Sexta Diretiva] (ao referir que os Estados?Membros “podem manter todas as exclusões previstas na legislação nacional respetiva no momento da entrada em vigor da presente diretiva”) permitia que um novo Estado?Membro, na data da respetiva adesão, introduzisse na sua legislação interna exclusões do direito à dedução de IVA?

2) O artigo 17.º, n.º 6, 2.ª parte, da Sexta Diretiva tem alcance idêntico ao artigo 176.º, 2.ª parte, da Diretiva [IVA] (ao estabelecer que os Estados?Membros que tenham aderido à Comunidade após 1 de janeiro de 1979 podem manter todas as exclusões previstas na respetiva legislação nacional na data da respetiva adesão), quanto à data relevante para apurar quais “as exclusões previstas na respetiva legislação nacional” que podem ser mantidas?

3) No pressuposto de que, à face da Sexta Diretiva, Portugal podia manter todas as exclusões previstas na legislação nacional respetiva em 1 de janeiro de 1989, data da entrada em vigor da Sexta Diretiva em Portugal, essa possibilidade foi alterada pela Diretiva [IVA], ao indicar como data relevante a da adesão (1 de janeiro de 1986)?

4) O artigo 176.º, 2.ª parte, da Diretiva [IVA] não se opõe a que, na data da adesão de Portugal às Comunidades Europeias, comecem a vigorar regras (como as constantes no artigo 21.º, n.º 1, do Código do [IVA]) que estabelecem a exclusão do direito à dedução de imposto respeitante a determinadas despesas (inclusivamente de alojamento, alimentação, bebidas, aluguer de viaturas, combustível e portagens), em situação em que tais regras tinham sido publicadas e inicialmente previstas para entrarem em vigor antes da adesão, mas foi diferida a sua entrada em vigor para a data em que ocorreu a adesão?

5) O artigo 168.º, alínea a), da Diretiva [IVA] e o princípio da neutralidade devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que na legislação interna de um Estado?Membro sejam consagradas regras de exclusão do direito à dedução (como as constantes do artigo 21.º, n.º 1, do [Código do IVA], relativas a despesas de alojamento, alimentação, bebidas, aluguer de viaturas, combustível e portagens) aplicáveis mesmo quando se faz prova de que os bens e serviços adquiridos foram utilizados para os fins das operações tributadas do sujeito passivo?

6) O artigo 176.º da Diretiva [IVA] e o princípio da proporcionalidade opõem?se a que as exclusões do direito a dedução nela não previstas, mas que podem ser mantidas pelos Estados?Membros ao abrigo da sua 2.ª parte, sejam aplicáveis quando se faz prova de que as despesas respetivas têm natureza estritamente profissional e os bens e os serviços foram utilizados para os fins das operações tributadas do sujeito passivo?»

Quanto às questões prejudiciais

19 Por força do artigo 99.º do seu Regulamento de Processo, o Tribunal de Justiça pode, quando uma resposta a uma questão submetida a título prejudicial possa ser claramente deduzida da jurisprudência ou quando a resposta à questão submetida não suscite nenhuma dúvida razoável, decidir, a qualquer momento, mediante proposta do juiz-relator, ouvido o advogado-geral, pronunciar-se por meio de despacho fundamentado.

20 Há que aplicar esta disposição no presente processo.

21 Com as suas questões, que importa examinar conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Diretiva, bem como o artigo 168.º, alínea a), e o artigo 176.º da Diretiva IVA, devem ser interpretados no sentido de que se opõem à legislação de um Estado-Membro, entrada em vigor na data da adesão deste à União, segundo a qual as exclusões do direito a dedução do IVA que incide sobre as despesas respeitantes, designadamente, a alojamento, alimentação, bebidas, aluguer de viaturas, combustível e portagens se aplicam igualmente no caso de ser demonstrado que essas despesas foram efetuadas para a aquisição de bens e de serviços utilizados para os fins das operações tributadas.

22 A este respeito, em primeiro lugar, há que recordar que, segundo jurisprudência constante, o direito a dedução previsto no artigo 168.o, alínea a), da Diretiva IVA faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Exerce-se imediatamente em relação à totalidade do IVA que incidiu sobre as operações efetuadas a montante (Acórdão de 2 de maio de 2019, Grupa Lotos, C-225/18, EU:C:2019:349, n.º 25 e jurisprudência referida).

23 De facto, o regime das deduções 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, por conseguinte, a 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 2 de maio de 2019, Grupa Lotos, C-225/18, EU:C:2019:349, n.º 26 e jurisprudência referida).

24 Daqui resulta que, na medida em que o sujeito passivo, agindo nessa qualidade na data em que adquire um bem ou um serviço, utilize esse bem ou serviço para os fins das suas operações tributadas está autorizado a deduzir o IVA devido ou pago em relação ao referido bem ou serviço (Acórdão de 2 de maio de 2019, Grupa Lotos, C-225/18, EU:C:2019:349, n.º 27 e jurisprudência referida).

25 Em segundo lugar, resulta igualmente da jurisprudência que só são permitidas derrogações ao direito a dedução do IVA nos casos expressamente previstos pelas disposições das diretivas que regem esse imposto (Acórdão de 2 de maio de 2019, Grupa Lotos, C-225/18, EU:C:2019:349, n.º 28 e jurisprudência referida).

26 Entre essas derrogações figura o artigo 176.o, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, em substância idêntico ao artigo 17.o, n.o 6, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, e cuja adoção não teve influência na jurisprudência relativa à interpretação desta última disposição (Acórdão de 2 de maio de 2019, Grupa Lotos, C-225/18, EU:C:2019:349, n.º 29 e jurisprudência referida).

27 À semelhança do artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva que o precedeu, o artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA contém uma cláusula de *standstill*.

28 Por força da primeira dessas disposições, os Estados-Membros estavam autorizados a manter a sua legislação existente em matéria de exclusão do direito a dedução na data da

entrada em vigor da Sexta Diretiva até que o Conselho aprove as disposições previstas no artigo 17.º, n.º 6, primeiro parágrafo, desta. Nenhuma das propostas que foram apresentadas pela Comissão ao Conselho ao abrigo desta disposição foi adotada por este último (v., neste sentido, Acórdão de 15 de abril de 2010, X Holding e Oracle Nederland, C-538/08 e C-33/09, EU:C:2010:192, n.os 38 e 39).

29 Em conformidade com a segunda das referidas disposições, os Estados-Membros que tenham aderido à União depois de 1 de janeiro de 1979 podem manter todas as exclusões do direito a dedução do IVA previstas pela sua legislação nacional na data da sua adesão, até que o Conselho adote as disposições previstas no primeiro parágrafo deste artigo 176.º Até à data, o Conselho ainda não adotou tais disposições (v., neste sentido, Acórdão de 2 de maio de 2019, Grupa Lotos, C-225/18, EU:C:2019:349, n.º 30).

30 Em terceiro lugar, a faculdade residual dos Estados-Membros em questão de manterem exclusões nacionais do direito a dedução do IVA, em aplicação do artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva e do artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, não é, todavia, absoluta. Com efeito, o Tribunal de Justiça declarou que uma regulamentação nacional não constitui uma derrogação permitida pela cláusula de *standstill* prevista por estas disposições se tiver por efeito alargar, após a entrada em vigor da Sexta Diretiva ou após a adesão do Estado-Membro em questão, o âmbito das exclusões existentes, afastando-se assim do objetivo destas diretivas (v., neste sentido, Acórdãos de 22 de dezembro de 2008, Magoora, C-414/07, EU:C:2008:766, n.º 37, e de 18 de julho de 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, n.º 45).

31 Diversamente sucede quando, posteriormente à entrada em vigor da Sexta Diretiva ou à adesão à União, a regulamentação do Estado-Membro em questão reduz o âmbito das exclusões previstas pela sua legislação nacional à data da sua adesão e se aproxima do objetivo das referidas diretivas. Nesta situação, o Tribunal de Justiça admitiu que tal regulamentação está coberta pela derrogação prevista no artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva e no artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA (v., neste sentido, Despacho de 26 de fevereiro de 2020, PAGE International, C-630/19, não publicado, EU:C:2020:111, n.os 28, 29 e jurisprudência referida).

32 Além disso, incumbe aos órgãos jurisdicionais nacionais determinar o conteúdo da legislação nacional à data da adesão do Estado-Membro em causa e averiguar se essa legislação teve ou não por efeito alargar o âmbito de aplicação das exclusões existentes após essa adesão (Despacho de 26 de fevereiro de 2020, PAGE International, C-630/19, não publicado, EU:C:2020:111, n.º 30 e jurisprudência referida).

33 No caso vertente, importa, em primeiro lugar, precisar, por um lado, que, em conformidade com o artigo 395.º do Ato relativo às condições de adesão do Reino de Espanha e da República Portuguesa e às adaptações dos Tratados, lido em conjugação com o anexo XXXVI do mesmo ato, a República Portuguesa, que aderiu à União em 1 de janeiro de 1986, pôde diferir até 1 de janeiro de 1989 a plena aplicação das regras que constituem o sistema comum do IVA (Acórdão de 8 de março de 2012, Comissão/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, n.º 13).

34 Por outro lado, embora na data da adesão da República Portuguesa à União o artigo 21.º do Código do IVA excluísse totalmente do direito a dedução o imposto pago a montante que incidia sobre as despesas respeitantes a alojamento, alimentação e bebidas, bem como sobre as despesas em transportes e viagens de negócios do sujeito passivo e do seu pessoal, incluindo portagens, uma alteração ao referido artigo efetuada no ano de 2005 teve por efeito, sob certas condições, admitir o direito a dedução do IVA para este tipo de despesas, até ao limite de 50 %. Afigura-se, assim, sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, que, na

sequência desta alteração, despesas que estavam totalmente excluídas desse direito passaram a conferir, sob certas condições, um direito a dedução parcial deste imposto (v., neste sentido, Despacho de 26 de fevereiro de 2020, PAGE International, C?630/19, não publicado, EU:C:2020:111, n.os 32 e 33).

35 Há, portanto, que constatar, em segundo lugar, que, por um lado, resulta da leitura conjugada do artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva e do artigo 395.º do Ato relativo às condições de adesão do Reino de Espanha e da República Portuguesa e às adaptações dos Tratados, lido em conjugação com o anexo XXXVI do mesmo ato, que as exclusões do direito a dedução previstas no artigo 21.º do Código do IVA na data da adesão da República Portuguesa à União estavam abrangidas pela cláusula de *standstill* prevista no artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva. Além disso, resulta da jurisprudência recordada nos n.os 30 e 31 do presente despacho que, após a alteração do artigo 2.º do Código do IVA efetuada no decurso do ano de 2005, que reduziu o âmbito das despesas excluídas deste direito, essas exclusões continuaram abrangidas por essa cláusula.

36 Por outro lado, as exclusões previstas no referido artigo 21.º do Código do IVA, conforme assim alterado, continuam abrangidas pela cláusula de *standstill* referida no artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA.

37 Com efeito, em conformidade com a jurisprudência recordada no n.º 26 do presente despacho, sendo o artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, em substância, idêntico ao artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, a jurisprudência relativa à interpretação da segunda disposição é pertinente para a interpretação da primeira disposição. Daqui resulta que esta deve ser interpretada no sentido de que não se opõe a uma legislação nacional em matéria de exclusão do direito a dedução do IVA que não era contrária à referida disposição da Sexta Diretiva (v., neste sentido, Despacho de 26 de fevereiro de 2020, PAGE International, C?630/19, não publicado, EU:C:2020:111, n.os 28, 29 e 39).

38 Além disso, qualquer outra interpretação seria contrária ao artigo 395.º do Ato relativo às condições de adesão do Reino de Espanha e da República Portuguesa e às adaptações dos Tratados, lido em conjugação com o anexo XXXVI do mesmo ato, por força do qual, conforme foi recordado no n.º 33 do presente despacho, este último Estado-Membro pôde diferir a plena aplicação das regras que constituem o sistema comum do IVA até 1 de janeiro de 1989. Ora, tanto um ato de adesão como os protocolos e os anexos desse ato de adesão constituem disposições de direito primário que, a menos que o ato de adesão disponha em sentido diferente, só podem ser suspensas, alteradas ou revogadas segundo os procedimentos previstos para a revisão dos Tratados originários (v., neste sentido, Acórdão de 11 de setembro de 2003, Áustria/Conselho, C?445/00, EU:C:2003:445, n.º 62).

39 Em terceiro lugar, importa apreciar, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, se uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal prevê de maneira suficientemente precisa a natureza ou o objeto dos bens ou dos serviços para os quais o direito a dedução do IVA é excluído, a fim de garantir que a faculdade concedida aos Estados-Membros não seja utilizada para prever exclusões gerais desse regime (Acórdão de 2 de maio de 2019, Grupa Lotos, C?225/18, EU:C:2019:349, n.º 40 e jurisprudência referida).

40 A este propósito, no que respeita, por um lado, às despesas relativas a alojamento, alimentação e bebidas, cumpre salientar que, no Acórdão de 15 de abril de 2010, X Holding e Oracle Nederland (C?538/08 e C?33/09, EU:C:2010:192, n.os 50 e 51), o Tribunal de Justiça considerou, tratando-se da lei neerlandesa sobre o IVA, que as categorias de despesas relativas ao fornecimento de refeições e de bebidas assim como à disponibilização de alojamento ao pessoal de um sujeito passivo estavam definidas por esta lei de modo suficientemente preciso,

pelo que a exclusão do direito a dedução prevista pela referida lei estava abrangida pelo âmbito de aplicação da cláusula de *standstill*. Além disso, no Acórdão de 2 de maio de 2019, Grupa Lotos (C?225/18, EU:C:2019:349, n.º 42), o Tribunal de Justiça considerou que a categoria de despesas relativas aos «serviços de alojamento e de restauração», conforme definida pela legislação polaca, na medida em que se referia à natureza dos referidos serviços, estava definida de forma suficientemente precisa tendo em conta as exigências impostas pela jurisprudência (v., neste sentido, Despacho de 26 de fevereiro de 2020, PAGE International, C?630/19, não publicado, EU:C:2020:111, n.os 35 e 36).

41 Do mesmo modo, no que respeita, por outro lado, às despesas relativas ao aluguer de viaturas, ao combustível e à portagem, o Tribunal de Justiça considerou, no Acórdão de 15 de abril de 2010, X Holding e Oracle Nederland (C?538/08 e C?33/09, EU:C:2010:192, n.os 46 e 47), que a categoria de despesas relativas à aquisição dos bens ou serviços utilizados pelo empresário com o objetivo de fornecer ao seu pessoal «um meio de transporte individual», na medida em que visava uma categoria particular de operações com características específicas, era, também ela, conforme com as referidas exigências.

42 Nestas condições, há que considerar que categorias de despesas como as previstas no artigo 21.º, n.º 1, alíneas c) e d), do Código do IVA, respeitantes, designadamente, aos transportes e às viagens de negócios, ao alojamento, à alimentação e às bebidas, estão definidas de maneira suficientemente precisa tendo em conta as exigências impostas pela jurisprudência e recordadas no n.º 39 do presente despacho (v., por analogia, Despacho de 26 de fevereiro de 2020, PAGE International, C?630/19, não publicado, EU:C:2020:111, n.º 37).

43 A circunstância, mencionada pelo órgão jurisdicional de reenvio, de que essas despesas possam ser efetuadas para a aquisição de bens e de serviços utilizados para os fins das operações tributadas do sujeito passivo não afeta o alcance da cláusula de *standstill* prevista no artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva e no artigo 176.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA. Com efeito, atendendo à letra e à génese desta cláusula, esta autoriza os Estados-Membros a excluir do direito a dedução do IVA categorias de despesas que têm um carácter estritamente profissional, quando estas últimas estejam definidas de forma suficientemente precisa, na aceção da jurisprudência referida no n.º 39 do presente despacho (v., neste sentido, Despacho de 26 de fevereiro de 2020, PAGE International, C?630/19, não publicado, EU:C:2020:111, n.º 38 e jurisprudência referida).

44 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder às questões submetidas que o artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Diretiva, bem como o artigo 168.º, alínea a), e o artigo 176.º da Diretiva IVA, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem à legislação de um Estado-Membro entrada em vigor na data da adesão deste à União segundo a qual as exclusões do direito a dedução do IVA que incide sobre as despesas respeitantes, designadamente, a alojamento, alimentação, bebidas, aluguer de viaturas, combustível e portagens se aplicam igualmente no caso de ser demonstrado que essas despesas foram efetuadas para a aquisição de bens e de serviços utilizados para os fins das operações tributadas.

Quanto às despesas

45 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.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Oitava Secção) declara:

O artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, bem como o artigo 168.º, alínea a), e o artigo 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, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem à legislação de um Estado-Membro entrada em vigor na data da adesão deste à União Europeia segundo a qual as exclusões do direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado que incide sobre as despesas respeitantes, designadamente, a alojamento, alimentação, bebidas, aluguer de viaturas, combustível e portagens se aplicam igualmente no caso de ser demonstrado que essas despesas foram efetuadas para a aquisição de bens e de serviços utilizados para os fins das operações tributadas.

Feito no Luxemburgo, em 17 de setembro de 2020.

O Secretário

A Presidente da Oitava Secção

A. Calot Escobar

L. S. Rossi

* Língua do processo: português.