

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção)

25 de novembro de 2021 (1)

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 2.º — Operação sujeita ao IVA — Conceito — Artigo 168.º, alínea a), e artigo 176.º — Direito a dedução do IVA pago a montante — Recusa — Serviços publicitários qualificados de excessivamente onerosos e de inúteis pela Administração Fiscal — Falta de volume de negócios gerado em proveito do sujeito passivo»

No processo C-334/20,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Veszprémi Törvényszék (Tribunal Regional de Veszprém, Hungria), por Decisão de 20 de julho de 2020, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 23 de julho de 2020, no processo

Amper Metal Kft.

contra

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção),

composto por: I. Ziemele, presidente da Sexta Secção, exercendo funções de presidente da Sétima Secção, T. von Danwitz (relator) e A. Kumin, juízes,

advogado-geral: M. Szpunar,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Amper Metal Kft., por V. Pallós, ügyvéd,
- em representação do Governo húngaro, por M. Z. Fehére e por R. Kissné Berta, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo checo, por M. Smolek, J. Vlášil e O. Serdula, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por A. Armenia e por L. Havas, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Amper Metal Kft. ao Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direção de Recursos da Administração Nacional dos Impostos e Alfândegas, Hungria) a propósito da recusa, por este último, do benefício do direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pago a montante pela Amper Metal por serviços publicitários.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA dispõe:

«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 73.º da Diretiva IVA prevê:

«Nas entregas de bens e [nas] prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.º a 77.º, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações.»

5 Por força do artigo 80.º, n.º 1, da Diretiva IVA, nos casos enumerados por esta disposição, a fim de evitar a fraude ou evasão fiscais, os Estados-Membros podem tomar medidas para que, relativamente às entregas de bens e às prestações de serviços a beneficiários com os quais existam laços familiares ou outros laços pessoais próximos, laços organizacionais, de propriedade, de associação, financeiros ou jurídicos, definidos pelo Estado-Membro, a base de tributação seja constituída pelo valor normal da operação.

6 O artigo 168.º, alínea a), 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».

7 Nos termos do artigo 176.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA:

«O Conselho [da União Europeia], deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão [Europeia], determina 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.»

Direito húngaro

8 O artigo 119.º, n.º 1, da az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Lei CXXVII de 2007, Relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, a seguir «Lei do IVA»), prevê que, a menos que a lei disponha noutro sentido, o direito a dedução do imposto nasce no momento em que é necessário calcular o imposto devido correspondente ao imposto a montante, incluindo no caso de o imposto devido ser calculado em aplicação das disposições do artigo 196.º/B, n.º 2, alínea a), desta lei.

9 O artigo 120.º, alínea a), da Lei do IVA dispõe que, na medida em que os bens ou os serviços sejam utilizados, ou explorados de outra maneira, pelo sujeito passivo — agindo nessa qualidade —, com vista a efetuar entregas de bens ou prestações de serviços tributados, este tem o direito de deduzir do montante do imposto de que é devedor o imposto que lhe é faturado por qualquer outro sujeito passivo, incluindo qualquer pessoa ou entidade sujeita ao imposto simplificado sobre as sociedades, por ocasião da aquisição dos bens ou da utilização dos serviços.

10 O artigo 8.º, n.º 1, alínea d), da társasági adóról és az osztalék adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (Lei LXXXI de 1996, Relativa ao Imposto sobre as Sociedades e ao Imposto sobre os Dividendos, a seguir «Lei sobre o Imposto das Sociedades») prevê que o resultado antes do imposto é acrescido dos montantes contabilizados a título de encargos ou de despesas e que são dedutíveis desse resultado, incluindo as amortizações por depreciação das imobilizações incorpóreas e corpóreas que não tenham ligação com a atividade empresarial ou geradora de rendimentos, tendo em conta, em especial, o anexo 3 desta mesma lei.

11 O n.º 4 do anexo 3 da Lei sobre o Imposto das Sociedades dispõe:

«Para efeitos da aplicação do artigo 8.º, n.º 1, alínea d), não são, designadamente, considerados como encargos ou despesas incorridos no interesse da atividade empresarial: a contrapartida (total ou parcial) por um serviço que ultrapasse 200 000 forints húngaros (HUF) [cerca de 555 euros], sem IVA, quando as circunstâncias (em especial, a atividade comercial do contribuinte, o seu volume de negócios, a natureza do serviço ou a contrapartida deste) permitam concluir com certeza que o recurso a esse serviço é contrário às exigências de uma gestão razoável; as contrapartidas dos serviços fornecidos igualmente pela mesma pessoa no decurso do exercício fiscal são tomadas em consideração de modo global».

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

12 A Amper Metal é uma sociedade húngara ativa no setor das instalações elétricas.

13 Durante o ano de 2014, a Amper Metal celebrou um contrato com a sociedade Sziget?Reklám Kft., tendo por objeto o fornecimento de serviços publicitários, que consistiam em apor autocolantes publicitários com a insígnia da Amper Metal em veículos durante um campeonato de corrida automóvel na Hungria. Estes serviços foram objeto de doze faturas emitidas em 2014 pela Sziget?Reklám, no montante total de 48 000 000 HUF (cerca de 133 230 euros), a que acrescia o IVA, fixado numa taxa de 27 %, correspondente à quantia de 12 960 000 HUF (cerca de 35 970 euros). A Amper Metal deduziu o IVA pago por esses serviços nas suas

declarações fiscais relativas ao período compreendido entre 1 de janeiro e 31 de dezembro de 2014.

14 Na sequência de um controlo *a posteriori* dessas declarações, a Administração Fiscal húngara de primeiro grau rejeitou essa dedução. Além disso, a título de uma liquidação adicional, impôs à Amper Metal o pagamento de uma quantia correspondente ao montante do IVA indevidamente deduzido e aplicou-lhe uma coima fiscal no montante de 3 240 000 HUF (cerca de 8 991 euros), bem como uma penalização por mora no montante de 868 000 HUF (cerca de 2 409 euros). Essa Administração Fiscal considerou que as despesas referentes aos serviços publicitários em causa não constituíam um encargo ligado a operações tributáveis geradoras de rendimentos para a Amper Metal e que o IVA pago pela Amper Metal não era, portanto, dedutível ao abrigo do artigo 120.º da Lei do IVA.

15 Em apoio da sua decisão, a referida Administração Fiscal invocou pareceres de peritos judiciais em matéria fiscal e publicitária. Segundo estes últimos, os referidos serviços publicitários eram demasiado dispendiosos e não apresentavam, na realidade, nenhuma utilidade para a Amper Metal, nomeadamente tendo em conta a natureza da clientela dessa sociedade, a saber, fábricas de papel, oficinas de laminagem a quente e outras instalações industriais, cujas decisões comerciais não eram suscetíveis de ser influenciadas por autocolantes que figurassem em viaturas de corrida. Esta mesma Administração Fiscal precisou, a este respeito, que o contrato de serviços publicitários não satisfazia as exigências de uma «gestão razoável», na aceção do n.º 4 do anexo 3 da Lei sobre o Imposto das Sociedades.

16 A Amper Metal interpôs recurso administrativo para a Administração Fiscal de segundo grau, que negou provimento ao recurso e confirmou a decisão da Administração Fiscal de primeiro grau.

17 Foi neste contexto que a Amper Metal interpôs recurso no órgão jurisdicional de reenvio com vista a pedir a anulação das decisões das Administrações Fiscais húngaras de primeiro grau e de segundo grau. A Amper Metal alega que o direito a dedução do IVA pode ser exercido mesmo que a despesa efetuada pelo sujeito passivo não tenha sido nem razoável nem economicamente rentável, pelo que a pretensa inexistência de valor publicitário dos serviços prestados não tem incidência sobre este direito. Do mesmo modo, a exigência de uma utilidade suscetível de ser quantificada, elemento por elemento, seria contrária ao direito da União, uma vez que a finalidade do sistema comum do IVA é garantir uma perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, independentemente dos seus fins ou dos seus resultados, na condição de essas atividades estarem, em princípio, elas próprias, sujeitas ao IVA. A Amper Metal acrescenta que a base de tributação corresponde à contrapartida efetivamente recebida pelo prestador, no caso em apreço pela Sziget Reklám, pelo que não lhe pode ser recusado o direito a dedução com o fundamento de que o preço pago ao referido prestador é pretensamente desproporcionado.

18 A Direção de Recursos da Administração Nacional dos Impostos e das Alfândegas afirma, por sua vez, que a falta de racionalidade económica obsta ao exercício do direito a dedução do IVA. Além disso, sustenta que o artigo 80.º, n.º 1, da Diretiva IVA permite retificar a base de tributação tal como esta figura numa fatura, quando esta não corresponde a um valor normal de mercado, o que sucede no caso presente.

19 O órgão jurisdicional de reenvio considera que a questão principal que se coloca no litígio no processo principal é a de saber se um sujeito passivo que exerce exclusivamente uma atividade tributável só pode reclamar a dedução do IVA pago a montante se puder demonstrar objetivamente, baseando-se em dados concretos, a utilidade do serviço a que recorreu. Segundo esse órgão jurisdicional, o artigo 120.º, alínea a), da Lei do IVA, que comporta os termos

«explorados de outra maneira», requer, segundo o seu significado em língua húngara, uma utilização que conduza a um resultado, bem como uma exploração eficaz e rentável. Ora, o referido órgão jurisdicional interroga-se sobre a conformidade de tal exigência à luz do direito da União. Assim, há que esclarecer se o artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que a dedutibilidade do IVA implica necessariamente uma rentabilidade demonstrável, que revista a forma de um aumento do volume de negócios do sujeito passivo.

20 Foi neste contexto que o órgão jurisdicional de reenvio decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve ou pode o artigo 168.º, [primeiro período e] alínea a), da [Diretiva IVA], ser interpretado no sentido de que, nos termos desta disposição, tendo em conta a expressão “sejam utilizados” que dela consta, não pode ser recusada a dedução do IVA de uma operação abrangida pelo âmbito de aplicação da Diretiva IVA, com o fundamento de que, segundo a apreciação da Administração Tributária, o serviço prestado pelo emitente da fatura, no âmbito de uma operação realizada entre partes independentes, não é “vantajoso” para as atividades tributadas do destinatário da fatura, na medida em que:

- o valor do serviço (serviço publicitário) prestado pela parte que emite a fatura é desproporcionado em relação à vantagem (volume de negócios/aumento do volume de negócios) gerada por esse mesmo serviço para o seu destinatário ou
- o referido serviço (serviço publicitário) não gerou qualquer volume de negócios para o seu destinatário?

2) Deve ou pode o artigo 168.º, [primeiro período e] alínea a), da [Diretiva IVA], ser interpretado no sentido de que, nos termos desta disposição, pode ser recusada a dedução do IVA de uma operação abrangida pelo âmbito de aplicação da Diretiva IVA, com o fundamento de que, segundo a apreciação da Administração Tributária, o serviço prestado pelo emitente da fatura, no âmbito de uma operação realizada entre partes independentes, tem um valor desproporcionado, uma vez que o serviço (serviço publicitário) prestado é dispendioso e o seu preço excessivo relativamente a um ou diversos outros serviços considerados a título comparativo?»

Quanto às questões prejudiciais

21 Com as suas questões prejudiciais, que importa examinar conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que um sujeito passivo não pode deduzir o IVA pago a montante por serviços publicitários com fundamento no facto de, por um lado, o preço faturado por esses serviços ser excessivo em relação a um valor de referência definido pela Administração Fiscal nacional e, por outro, de esses serviços não terem dado lugar a um aumento do volume de negócios desse sujeito passivo.

22 Nos termos do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA, 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 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.

23 A este respeito, importa recordar que, segundo jurisprudência constante, o direito a dedução faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Esse

direito exerce-se imediatamente para a totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efetuadas a montante. O regime das deduções visa, com efeito, aliviar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, independentemente dos respetivos fins ou dos resultados destas, desde que essas atividades estejam, em princípio, elas próprias sujeitas a IVA. Na medida em que o sujeito passivo, agindo nessa qualidade no momento em que adquire um bem ou um serviço, utilize esse bem ou esse serviço para efeito das suas operações tributadas, está autorizado a deduzir o IVA devido ou pago sobre o referido bem ou sobre o referido serviço (Acórdãos de 14 de setembro de 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, n.os 25 a 27, e de 16 de setembro de 2020, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, EU:C:2020:712, n.os 23 a 25 e jurisprudência referida).

24 No caso em apreço, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se quanto ao significado do termo «utilizados», tal como o mesmo é usado na redação do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA. Em especial, interroga-se sobre a questão de saber se o caráter excessivo do preço faturado pelos serviços prestados ao sujeito passivo, por um lado, e se a circunstância de esses serviços não terem gerado nenhum aumento do volume de negócios do sujeito passivo, por outro, são suscetíveis de obstar ao direito de deduzir o IVA pago a montante por esses serviços.

25 Em primeiro lugar, quanto à constatação relativa ao caráter excessivo do preço faturado pelos serviços prestados ao sujeito passivo e à sua incidência no direito a dedução, importa salientar, por um lado, que a aplicação do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA pressupõe a existência, a montante, de uma operação que esteja, ela própria, sujeita ao IVA.

26 Este respeito, decorre de jurisprudência constante que uma prestação de serviços só é efetuada a título oneroso, na aceção da Diretiva IVA, e só é, por conseguinte, tributável, se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica por efeito da qual são realizadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efetivo do serviço fornecido ao beneficiário. É esse o caso se houver um vínculo direto entre o serviço prestado e o contravalor recebido, constituindo os montantes pagos a contrapartida efetiva do serviço individualizável prestado no âmbito de uma relação jurídica em que são realizadas prestações recíprocas (Acórdão de 21 de janeiro de 2021, *UCMR — ADA*, C-501/19, EU:C:2021:50, n.º 31 e jurisprudência referida).

27 Há um vínculo direto quando duas prestações se condicionam mutuamente, a saber, que uma só é efetuada na condição de a outra também o ser, e reciprocamente (Acórdão de 11 de março de 2020, *San Domenico Vetraria*, C-94/19, EU:C:2020:193, n.º 26 e jurisprudência referida). Em contrapartida, o facto de uma operação económica ser efetuada por um preço superior ou inferior ao preço de custo, e, por conseguinte, por um preço superior ou inferior ao preço normal do mercado, não é pertinente para a qualificação de operação a título oneroso, pelo que essa circunstância não é suscetível de afetar o vínculo direto entre as prestações de serviços efetuadas ou a efetuar e a contraprestação recebida ou a receber cujo montante é determinado antecipadamente e segundo critérios perfeitamente determinados (Acórdão de 15 de abril de 2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA*, C-846/19, EU:C:2021:277, n.º 43 e jurisprudência referida).

28 Por outro lado, no que respeita ao montante do IVA que pode ser deduzido pelo sujeito passivo, importa recordar que, segundo a jurisprudência recordada no n.º 23 do presente acórdão, o direito a dedução é exercido, em princípio, em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efetuadas a montante, uma vez que esses impostos são calculados em função da base de tributação aplicável. Segundo a regra enunciada no artigo 73.º da Diretiva

IVA, para as entregas de bens e as prestações de serviços que não sejam as referidas nos artigos 74.º a 77.º desta diretiva, a base de tributação compreende tudo o que constitui a contrapartida obtida ou a obter pelo fornecedor ou pelo prestador para essas operações do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente ligadas ao preço dessas operações. Trata-se, portanto, da contrapartida acordada entre as partes e paga ao fornecedor ou ao prestador, e não de um valor objetivo, como o valor de mercado ou um valor de referência determinado pela Administração Fiscal.

29 Embora o artigo 80.º da Diretiva IVA institua, a fim de evitar a fraude e a evasão fiscais, uma exceção à referida regra geral, ao prever que a base de tributação pode corresponder ao valor normal da operação em causa, há que recordar que esta disposição diz unicamente respeito às entregas de bens e às prestações de serviços a beneficiários com os quais existam laços familiares ou outros laços pessoais estreitos, laços organizacionais, de propriedade, associativos, financeiros ou jurídicos, conforme definidos pelo Estado-Membro em causa.

30 Em segundo lugar, quanto à constatação da inexistência de aumento do volume de negócios do sujeito passivo, que demonstra a inutilidade dos serviços a este fornecidos a montante, importa desde já recordar que o artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA pressupõe que os bens e os serviços adquiridos a montante pelo sujeito passivo sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas. Em especial, ao abrigo do artigo 176.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA, são expressamente excluídas do direito a dedução as despesas que não tenham caráter estritamente profissional, tais como as despesas sumptuárias, recreativas ou de representação. Assim, embora a despesa exposta pelo sujeito passivo a montante deva revestir caráter profissional e embora os bens ou os serviços adquiridos devam ser utilizados para os fins das operações tributadas do sujeito passivo, nem o artigo 168.º, alínea a), nem o artigo 176.º, primeiro parágrafo, da diretiva sujeitam o exercício do direito a dedução a um critério relativo ao aumento do volume de negócios do sujeito passivo nem, mais geralmente, a um critério de rentabilidade económica da operação efetuada a montante.

31 Em contrapartida, segundo jurisprudência constante, a existência de um vínculo direto e imediato entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito a dedução é, em princípio, necessária para que o direito a dedução do IVA pago a montante seja reconhecido ao sujeito passivo e para determinar o alcance de tal direito. O direito a dedução do IVA que incidiu sobre a aquisição de bens ou serviços a montante pressupõe que as despesas efetuadas com sua aquisição façam parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito a dedução (Acórdãos de 14 de setembro de 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, n.º 28, e de 16 de setembro de 2020, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, EU:C:2020:712, n.º 26 e jurisprudência referida).

32 É igualmente jurisprudência constante que, mesmo na falta desse vínculo, um direito a dedução é admitido a favor do sujeito passivo quando os custos das operações em causa fazem parte das despesas gerais deste último e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens ou dos serviços que este fornece. Tais custos têm, com efeito, um vínculo direto e imediato com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo (Acórdãos de 14 de setembro de 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, n.º 29, e de 16 de setembro de 2020, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, EU:C:2020:712, n.º 27 e jurisprudência referida).

33 Daqui resulta que a existência do direito a dedução é determinada em função das operações a jusante a que as operações a montante são afetadas. Tanto num caso como noutro, a existência de um vínculo direto e imediato pressupõe que o custo das prestações a montante é

incorporado respetivamente no preço das operações particulares a jusante ou no preço dos bens ou dos serviços fornecidos pelo sujeito passivo no âmbito das suas atividades económicas (v., neste sentido, Acórdão de 16 de setembro de 2020, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, EU:C:2020:712, n.º 28 e jurisprudência referida).

34 Cabe às Administrações Fiscais e aos órgãos jurisdicionais nacionais tomar em consideração todas as circunstâncias em que as operações em causa se desenrolaram e ter em conta apenas as operações que estão objetivamente ligadas à atividade tributável do sujeito passivo. A existência de tal vínculo deve, assim, ser apreciada tendo em conta o conteúdo objetivo da operação em questão (v., neste sentido, Acórdãos de 14 de setembro de 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, n.º 31, e de 16 de setembro de 2020, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie*, C-528/19, EU:C:2020:712, n.º 30 e jurisprudência referida).

35 No âmbito desta apreciação, a inexistência de aumento do volume de negócios do sujeito passivo não pode ter incidência no exercício do direito a dedução. Com efeito, como foi recordado no n.º 23 do presente acórdão, o sistema comum do IVA garante a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, sejam quais forem os objetivos ou os resultados destas, na condição de as referidas atividades estarem, em princípio, elas próprias, sujeitas ao IVA. Por conseguinte, o direito a dedução, uma vez constituído, mantém-se adquirido mesmo que, posteriormente, a atividade económica planeada não tenha sido realizada e, portanto, não tenha dado origem a operações tributáveis ou se o sujeito passivo não tiver podido utilizar os bens ou os serviços que deram origem a dedução no âmbito de operações tributáveis em razão de circunstâncias alheias à sua vontade (Acórdão de 12 de novembro de 2020, *Sonaecom*, C-42/19, EU:C:2020:913, n.os 38 e 40 e jurisprudência referida).

36 No caso em apreço, na medida em que a operação efetuada a montante, a saber, o fornecimento de serviços publicitários à *Amper Metal*, constitui uma operação sujeita a IVA, em conformidade com os princípios recordados nos n.os 26 e 27 do presente acórdão, o facto de o preço pago ser superior ao preço de mercado ou a um eventual valor de referência determinado pela Administração Fiscal para serviços publicitários análogos não pode justificar uma recusa do exercício do direito a dedução em detrimento do sujeito passivo.

37 Neste contexto, o montante do IVA que pode ser deduzido deverá ser determinado em conformidade com a base de tributação pertinente, à luz das exigências referidas no n.º 28 do presente acórdão, a saber, em função da contrapartida efetivamente paga pelo sujeito passivo, conforme esta resulta das faturas apresentadas por este último. Em contrapartida, o artigo 80.º da Diretiva IVA carece de pertinência na medida em que o litígio no processo principal diz respeito a uma operação entre partes independentes.

38 Tendo em conta as circunstâncias em causa no processo principal, o órgão jurisdicional de reenvio deverá apreciar, à luz do conteúdo objetivo dos serviços publicitários em causa no processo principal, se estes últimos têm uma relação direta e imediata com uma operação efetuada a jusante com direito a dedução ou, na sua falta, com o conjunto da atividade económica da *Amper Metal*, a título das suas despesas gerais, ou se os referidos serviços constituem despesas de representação desprovidas de carácter estritamente profissional, na aceção do artigo 176.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA.

39 Caberá ao órgão jurisdicional de reenvio determinar, designadamente, se a aposição de autocolantes publicitários em viaturas por ocasião do campeonato de corrida automóvel em causa no processo principal tinha por objetivo a promoção dos bens e dos serviços comercializados pela *Amper Metal*, pelo que poderia figurar entre as despesas gerais da empresa, ou se, pelo contrário, a despesa efetuada nessa ocasião se revela desprovida de carácter profissional e de um

qualquer vínculo com a atividade económica da referida empresa. Em conformidade com a conclusão enunciada no n.º 35 do presente acórdão, a circunstância de os serviços adquiridos pela Amper Metal não terem conduzido a um aumento do seu volume de negócios não é pertinente para efeitos da referida apreciação.

40 Tendo em conta todas as considerações precedentes, há que concluir que o artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que um sujeito passivo pode deduzir o IVA pago a montante por serviços publicitários desde que essa prestação de serviços constitua uma operação sujeita ao IVA, na aceção do artigo 2.º da Diretiva IVA, e que apresente um vínculo direto e imediato com uma ou várias operações tributáveis a jusante ou com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo, a título das suas despesas gerais, sem que se deva tomar em consideração a circunstância de o preço faturado por tais serviços ser excessivo em relação a um valor de referência definido pela Administração Fiscal nacional ou de esses serviços não terem ocasionado um aumento do volume de negócios desse sujeito passivo.

Quanto às despesas

41 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 (Sétima Secção) declara:

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 um sujeito passivo pode deduzir o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pago a montante por serviços publicitários desde que essa prestação de serviços constitua uma operação sujeita ao IVA, na aceção do artigo 2.º da Diretiva 2006/112, e que apresente um vínculo direto e imediato com uma ou várias operações tributáveis a jusante ou com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo, a título das suas despesas gerais, sem que se deva tomar em consideração a circunstância de o preço faturado por tais serviços ser excessivo em relação a um valor de referência definido pela Administração Fiscal nacional ou de esses serviços não terem ocasionado um aumento do volume de negócios desse sujeito passivo.

Assinaturas

1 Língua do processo: húngaro.