

Processo C?277/09

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

contra

RBS Deutschland Holdings GmbH

[pedido de decisão prejudicial apresentado pela Court of Session (Scotland) (First Division, Inner House)]

«Sexta Directiva IVA – Direito a dedução – Aquisição de veículos automóveis e utilização em operações de locação financeira – Divergências entre os regimes fiscais de dois Estados-Membros – Proibição de práticas abusivas»

Sumário do acórdão

1. *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*

[Directiva 77/388 do Conselho, artigo 17.º, n.º 3, alínea a)]

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 – Exclusões do direito a dedução*

[Directiva 77/388 do Conselho, artigo 17.º, n.º 3, alínea a)]

1. O artigo 17.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, deve ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro não pode recusar a um sujeito passivo a dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante sobre a aquisição de bens efectuada nesse Estado-Membro, quando esses bens foram utilizados para efeitos de operações de locação financeira realizadas noutro Estado-Membro, só porque as operações realizadas a jusante não deram lugar ao pagamento do imposto sobre o valor acrescentado no segundo Estado-Membro.

Com efeito, por força do referido artigo 17.º, n.º 3, alínea a), o direito de deduzir o imposto sobre o valor acrescentado pago a montante por determinadas operações relativamente a outras realizadas a jusante noutro Estado-Membro depende da questão de saber se este direito a dedução existe quando todas essas operações são efectuadas no interior do mesmo Estado-Membro. Por conseguinte, o facto de um Estado-Membro, devido à qualificação que dá a uma transacção comercial, não ter cobrado o IVA a jusante, não pode privar o sujeito passivo do direito a dedução do IVA pago a montante noutro Estado-Membro.

(cf. n.os 32, 42, 46, disp. 1)

2. O princípio da proibição de práticas abusivas, em circunstâncias como as do processo na causa principal, em que uma empresa estabelecida num Estado-Membro opta por realizar, através da sua filial estabelecida noutro Estado-Membro, operações de locação financeira de

bens a uma sociedade terceira estabelecida no primeiro Estado-Membro, com vista a evitar que seja devido imposto sobre o valor acrescentado sobre os pagamentos que remuneram essas operações, que são qualificadas, no primeiro Estado-Membro, como prestações de serviços locativos realizadas no segundo Estado-Membro e, neste, como entregas de bens efectuadas no primeiro Estado-Membro, não se opõe ao direito a dedução do IVA previsto no artigo 17.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios.

Com efeito, os sujeitos passivos têm geralmente a liberdade de escolher as estruturas organizacionais e as modalidades transaccionais que considerem mais adequadas às suas actividades económicas e com o objectivo de limitar os seus encargos fiscais. A opção, por parte de um empresário, entre operações isentas e operações tributáveis se pode basear num conjunto de elementos, designadamente em considerações de natureza fiscal relativas ao regime objectivo do imposto sobre o valor acrescentado. Quando o sujeito passivo pode optar entre diferentes operações, tem o direito de escolher a estrutura da sua actividade de forma a limitar a sua dívida fiscal.

(cf. n.os 53-55, disp. 2)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

22 de Dezembro de 2010 (*)

«Sexta Directiva IVA – Direito a dedução – Aquisição de veículos automóveis e utilização em operações de locação financeira – Divergências entre os regimes fiscais de dois Estados-Membros – Proibição de práticas abusivas»

No processo C-277/09,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pela Court of Session (Scotland) (First Division, Inner House) (Reino Unido), por decisão de 10 de Julho de 2009, entrado no Tribunal de Justiça em 21 de Julho de 2009, no processo

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

contra

RBS Deutschland Holdings GmbH,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: K. Lenaerts, presidente de secção, D. Švabý, R. Silva de Lapuerta (relator), E. Juhász e J. Malenovský, juízes,

advogado-geral: J. Mazák,

secretário: N. Nanchev, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 17 de Junho de 2010,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da RBS Deutschland Holdings GmbH, por C. Tyre, QC, e J. F. Ng, barrister,
- em representação do Governo do Reino Unido, por L. Seeboruth, na qualidade de agente, assistido por R. Hill, barrister,
- em representação da República Federal da Alemanha, por B. Klein, na qualidade de agente,
- em representação do Governo dinamarquês, por V. Pasternak Jørgensen e R. Holdgaard, na qualidade de agentes,
- em representação da Irlanda, por D. O'Hagan e B. Doherty, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por S. Fiorentino, avvocato dello Stato,
- em representação da Comissão Europeia, por M. Afonso e R. Lyal, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 30 de Setembro de 2010,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 17.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva 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 colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «directiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe os Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs (a seguir «Commissioners») à sociedade RBS Deutschland Holdings GmbH (a seguir «RBSD»), a propósito da recusa dos Commissioners de autorizar a dedução do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») sobre a aquisição de veículos automóveis utilizados em operações de locação financeira.

Direito da União

3 O artigo 2.º da directiva dispõe que estão sujeitas a IVA:

«1. As entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

2. As importações de bens.»

4 Nos termos do artigo 4.º, n.os 1 e 2, da directiva:

«1. Por 'sujeito passivo' entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das actividades económicas referidas no n.º 2, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade.

2. As actividades económicas referidas no n.º 1 são todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. A exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência é igualmente considerada uma actividade económica.»

5 O artigo 5.º, n.os 1 e 4, alínea b), da directiva dispõe o seguinte:

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

[...]

4. São igualmente consideradas 'entrega', na acepção do n.º 1:

[...]

b) A entrega material de um bem por força de um contrato que preveja a locação de um bem por período determinado ou a venda a prestações de um bem, quando, num caso e noutro, se estipule que a propriedade se adquiere, o mais tardar, no momento do pagamento da última prestação;»

6 O artigo 6.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da directiva prevê:

«Por 'prestação de serviços' entende-se qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens na acepção do artigo 5.º»

7 O artigo 8.º, n.º 1, alíneas a) e b), da directiva enuncia:

«Por 'lugar de entrega de um bem' entende-se:

a) Se o bem for expedido ou transportado pelo fornecedor, pelo adquirente, ou por um terceiro – o lugar onde se encontra o bem no momento em que se inicia a expedição ou o transporte com destino ao adquirente. [...]

b) Se o bem não for expedido nem transportado – o lugar onde se encontra o bem no momento da entrega.»

8 O artigo 9.º, n.º 1, da directiva dispõe:

«Por 'lugar da prestação de serviços' entende-se o lugar onde o prestador dos mesmos tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual.»

9 Nos termos do artigo 17.º, n.os 2 e 3, da directiva:

«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 imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo;

[...]

3. Os Estados-Membros concedem igualmente a todos os sujeitos passivos a dedução ou o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado, previsto no n.º 2, na medida em que os bens e os serviços sejam utilizados para efeitos:

a) Das operações relativas às actividades económicas, previstas no n.º 2 do artigo 4.º, efectuadas no estrangeiro, que teriam conferido direito à dedução se essas operações tivessem sido realizadas no território do país;

[...]»

Regulamentação nacional

10 O anexo 4, n.º 1, ponto 2, da Lei de 1994 sobre o IVA (Value Added Tax Act 1994, a seguir «lei do IVA»), que contém uma definição do conceito de «entrega de bens», prevê:

«Se a posse dos bens for transferida –

(a) nos termos de um contrato de compra e venda de bens,

ou

(b) nos termos de contratos que prevejam expressamente que a propriedade será também transmitida em data posterior (determinada nos contratos ou determinável a partir dos mesmos, mas, em qualquer caso, o mais tardar, na data em que os bens tenham sido integralmente pagos),

considera-se que houve lugar, em qualquer dos casos, a uma entrega de bens.»

11 Aplicando esta disposição, a legislação nacional considera que a locação financeira só é uma entrega de bens se for estipulado que, no termo do contrato, a propriedade do bem locado é transmitida para o utilizador ou para terceiros. Nos demais casos, a locação financeira é considerada uma prestação de serviços, nos termos do artigo 5.º, n.º 2, alínea b), da lei do IVA, que dispõe que qualquer operação que não seja uma entrega de bens, mas que seja feita «a título oneroso», é uma prestação de serviços.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

12 A RBSD é uma sociedade estabelecida na Alemanha, que exerce actividades de prestação de serviços bancários e de locação financeira. Desde 31 de Março de 2000, é membro do grupo Royal Bank of Scotland. A RBSD não dispõe de nenhum estabelecimento no Reino Unido, mas está aí registada, para efeitos de IVA, como sujeito passivo sem estabelecimento.

13 Em Janeiro de 2000, a Vinci plc (a seguir «Vinci»), uma sociedade com sede no Reino Unido, foi apresentada à RBSD, com o objectivo de esta lhe assegurar o financiamento da locação financeira. Foram celebrados, para o efeito, vários acordos em 28 de Março de 2001.

14 Em primeiro lugar, a RBSD comprava veículos automóveis no Reino Unido à sociedade Vinci Fleet Services (a seguir «VFS»), filial da Vinci. A VFS, também registada no Reino Unido,

tinha comprado esses veículos automóveis a concessionários estabelecidos no Reino Unido.

15 Em segundo lugar, a RBSD e a VFS celebraram outro acordo que incluía uma opção de venda («put») em relação a esses automóveis. Nos termos deste contrato, a VFS concedia à RBSD o direito a exigir da VFS a recompra desses automóveis à RBSD, num prazo determinado.

16 Em terceiro lugar, a RBSD celebrou também com a Vinci um contrato de locação, com uma duração de dois anos, prorrogável, denominado «master lease agreement», que estipulava que a RBSD agia na qualidade de locadora, e a Vinci, como adquirente do material identificado nos anexos deste contrato, a saber, veículos automóveis. No termo do prazo do contrato, a Vinci era obrigada a pagar integralmente o valor residual desses automóveis à RBSD. Todavia, se, como previsto pelas partes, a RBSD vendesse os automóveis a terceiros, estava estipulado que a Vinci podia exigir a diferença entre o preço de venda obtido e o valor residual, ou ficar dela devedora.

17 Entre 28 de Março de 2001 e 29 de Agosto de 2002, a RBSD facturou à Vinci rendas num montante de 335 977,49 GBP, sem nelas incluir o IVA sobre essas operações.

18 Em 29 de Agosto de 2002, a RBSD transferiu os contratos em causa para uma filial alemã do grupo Royal Bank of Scotland, a sociedade Lombard Leasing (a seguir «LL»). Esta cobrou à Vinci rendas no montante de 1 682 876,04 GBP, para o período de 29 de Agosto de 2002 a 27 de Junho de 2004, sem cobrar IVA sobre essas rendas.

19 Subsequentemente, e até 15 de Dezembro de 2004, a LL exerceu a opção de venda («put») relativamente à VFS sobre os automóveis cobertos pelos contratos de locação financeira. A VFS recomprou esses automóveis pelo montante de 663 158,20 GBP, tendo a LL facturado imposto a jusante, no montante total de 116 052,75 GBP, que foi entregue aos Commissioners.

20 As rendas, primeiro recebidas pela RBSD e, depois, pela LL, não estavam sujeitas a IVA no Reino Unido, porquanto as operações realizadas no quadro destes acordos de locação financeira eram tratadas, no direito britânico, como prestações de serviços e, em consequência, as autoridades fiscais britânicas consideravam-nas realizadas na Alemanha, ou seja, no lugar onde o prestador tinha a sua sede. Essas operações também não estavam sujeitas a IVA na Alemanha, porquanto, nos termos do direito alemão, eram consideradas entregas de bens e, por conseguinte, como tendo sido realizadas no Reino Unido, ou seja, no lugar da entrega.

21 Daí resultava que as rendas de locação financeira em causa no processo principal não deram lugar a cobrança de IVA, nem no Reino Unido nem na Alemanha. Em contrapartida, no Reino Unido, foi cobrado o IVA sobre o produto da venda dos automóveis, na sequência do exercício da opção de venda («put») pela LL.

22 A RBSD requereu às autoridades fiscais britânicas a dedução integral do IVA, no valor de 314 056,24 GBP, que lhe foi cobrado a montante pela VFS, quando comprou os automóveis a essa sociedade. A RBSD alegou, designadamente, que o artigo 17.º, n.º 3, alínea a), da directiva lhe conferia o direito de deduzir o imposto pago a montante pela compra desses bens. Além disso, segundo a RBSD, as condições de aplicação da doutrina do abuso de direito não estavam preenchidas no caso concreto, porquanto se tratava de operações de locação financeira realizadas entre três operadores independentes, nas condições do mercado.

23 Os Commissioners indeferiram o pedido de dedução do IVA à RBSD e exigiram a devolução do imposto a montante que tinha sido creditado à RBSD. Alegaram que o artigo 17.º, n.º 3, alínea a), da directiva não permitia a dedução do IVA pago a montante pela compra de bens posteriormente utilizados em operações não sujeitas a IVA. Os Commissioners salientaram que o imposto pago a montante não podia ser deduzido ou devolvido, se não tivesse sido pago nenhum

imposto a jusante. Além disso, a RBSD envolveu-se em práticas abusivas, porque a construção jurídica que implementara tinha como objectivo essencial a obtenção de uma vantagem fiscal contrária aos fins da directiva. As cláusulas do contrato de locação financeira tinham sido gizadas para explorar as diferenças de transposição da directiva no Reino Unido e na Alemanha.

24 A RBSD recorreu da decisão dos Commissioners para o VAT and Duties Tribunal Edinburgh. Este, por acórdão de 24 de Julho de 2007, decidiu que o princípio da neutralidade fiscal não exigia que a dedução do IVA fosse recusada apenas por não haver obrigação correspondente de IVA a jusante. O VAT and Duties Tribunal Edinburgh decidiu igualmente que os contratos em causa no processo principal não constituíam uma prática abusiva.

25 Os Commissioners recorreram deste acórdão para a Court of Session (Scotland).

26 O referido órgão jurisdicional constata que o artigo 5.º, n.º 4, alínea b), da directiva foi transposto de modo diferente para o Reino Unido e para a Alemanha. A Court of Session (Scotland) indica que, em conformidade com o direito britânico pertinente, as operações efectuadas no âmbito dos acordos de locação financeira em causa no processo principal eram tratadas como prestações de serviços. Por conseguinte, estas operações consideravam-se efectuadas no lugar onde o prestador estabeleceu a sede da sua actividade económica, ou seja, na Alemanha. Por aplicação do direito alemão, os referidos acordos foram tratados como entregas de bens, o que levou a determinar o Estado no qual o IVA devia ser pago em função do lugar da entrega de bens, a saber, no processo principal, o Reino Unido. Por conseguinte, as transacções de locação financeira não foram sujeitas a IVA na Alemanha. Assim, nenhum imposto a jusante sobre os custos de locação financeira foi pago nos Estados-Membros em causa.

27 Nestas condições, a Court of Session (Scotland), após ter constatado que o processo que lhe foi submetido se caracteriza pelas seguintes circunstâncias:

- a filial alemã de um banco estabelecido no Reino Unido comprou automóveis no Reino Unido, com vista à locação financeira dos mesmos, com opção de compra, a uma sociedade do Reino Unido, dela independente, e pagou o IVA sobre estas compras;
- nos termos da legislação pertinente do Reino Unido, as operações que consistiam na locação de automóveis foram tratadas como prestações de serviços efectuadas na Alemanha e, como tal, não foram sujeitas a IVA no Reino Unido. Nos termos da legislação alemã, estas operações eram tratadas como entregas de bens realizadas no Reino Unido e, como tal, não foram sujeitas a IVA na Alemanha. Consequentemente, não foi cobrado imposto a jusante sobre estas operações em nenhum destes Estados-Membros;
- o banco estabelecido no Reino Unido escolheu a sua filial alemã como locador e determinou a duração dos acordos de locação financeira com o objectivo de beneficiar da vantagem fiscal da isenção de IVA pelo pagamento das rendas;

decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais seguintes:

«1) O artigo 17.º, n.º 3, alínea a), da [directiva] [...] deve ser interpretado no sentido de que permite às autoridades fiscais do Reino Unido recusar à filial alemã a dedução do IVA por esta pago no Reino Unido sobre a compra dos automóveis?

2) Ao determinar a resposta a dar à primeira questão, é necessário que o órgão jurisdicional nacional alargue a sua análise no sentido de tomar em conta a eventual aplicação do princípio da proibição das práticas abusivas?

3) Em caso de resposta afirmativa à questão 2), a dedução do imposto a montante sobre a compra dos automóveis é contrária aos objectivos das disposições pertinentes da [directiva], satisfazendo, assim, o primeiro requisito para a verificação da existência de uma prática abusiva, tal como estabelecido no n.º 74 do acórdão de 21 de Fevereiro de 2006, Halifax e o. (C-255/02, Colect., p. I-1609), tendo em conta, entre outros princípios, o princípio da neutralidade fiscal?

4) Ainda em caso de resposta afirmativa à questão 2), o órgão jurisdicional nacional deve considerar que a finalidade essencial das operações é a obtenção de uma vantagem fiscal, ficando satisfeito o segundo requisito para a verificação da existência de uma prática abusiva, tal como estabelecido no n.º 75 do referido acórdão Halifax e o., quando, numa operação comercial entre partes independentes entre si, a escolha de uma filial alemã para a locação financeira dos automóveis a um cliente do Reino Unido e os termos dos contratos de locação são determinados em função do objectivo de obter a vantagem fiscal decorrente de não ser cobrado imposto a jusante sobre os pagamentos das rendas?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

28 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, no essencial, se o artigo 17.º, n.º 3, alínea a), da directiva deve ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro pode recusar a um sujeito passivo a dedução do IVA pago a montante na aquisição de bens realizada nesse Estado-Membro, quando esses bens foram utilizados para efeitos de operações de locação financeira efectuadas noutro Estado-Membro, não tendo estas operações, realizadas a jusante, sido sujeitas a IVA no segundo Estado-Membro.

29 Como o órgão jurisdicional de reenvio referiu na sua decisão, a questão colocada explica-se pelo facto de, no processo principal, as autoridades fiscais britânicas terem qualificado como prestações de serviços as operações de locação financeira realizadas posteriormente à compra de automóveis, pelo que se considerou que essas operações foram efectuadas no lugar onde o prestador estabeleceu a sede da sua actividade, a saber, na Alemanha. Todavia, as autoridades fiscais alemãs não procederam à cobrança do respectivo IVA, uma vez que entenderam que as ditas operações deviam ser tratadas como uma entrega de bens.

30 É pacífico que se as operações de locação financeira em causa no processo principal tivessem sido efectuadas por uma sociedade que tivesse a sede da sua actividade no Reino Unido ou estivesse estabelecida nesse Estado-Membro, teriam dado direito a dedução do IVA, por força do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da directiva, no que se refere ao imposto pago a montante sobre a compra de automóveis objecto da locação financeira.

31 Nos termos do artigo 17.º, n.º 3, alínea a), da directiva, os Estados-Membros concedem ao sujeito passivo a dedução de IVA na medida em que os bens, adquiridos a montante, sejam utilizados para efeitos das operações efectuadas no estrangeiro, que teriam conferido direito a dedução se essas operações tivessem sido realizadas no território do Estado-Membro em causa.

32 O direito de deduzir o IVA pago a montante por determinadas operações relativamente a outras realizadas a jusante noutro Estado-Membro depende, assim, por força desta disposição, da questão de saber se este direito a dedução existe quando todas essas operações são

efectuadas no interior do mesmo Estado?Membro.

33 Como resulta dos n.os 29 e 30 do presente acórdão, há que concluir que assim é nas circunstâncias do processo principal. Por conseguinte, a RBSD pode, por força do artigo 17.º, n.º 3, alínea a), da directiva, invocar o direito a deduzir o IVA pago sobre a aquisição dos bens utilizados subsequentemente para efeitos da locação financeira.

34 Os governos que apresentaram observações ao Tribunal de Justiça alegam, contudo, no essencial, que o direito a deduzir o IVA pago a montante está sujeito à cobrança do IVA a jusante. No processo principal, não tendo as autoridades alemãs cobrado IVA por ocasião das operações de locação financeira, a RBSD não pode invocar o direito, no Reino Unido, a deduzir o IVA pago a montante sobre a compra de automóveis.

35 É verdade que o Tribunal de Justiça decidiu que a dedução do IVA pago a montante está ligada à cobrança do IVA a jusante (v. acórdãos de 30 de Março de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Colect., p. I-3039, n.º 24, e de 14 de Setembro de 2006, Wollny, C-72/05, Colect., p. I-8297, n.º 20).

36 Contudo, nos ditos números dos acórdãos, já referidos, Uudenkaupungin kaupunki e Wollny, o Tribunal esclareceu que, quando os bens ou os serviços adquiridos por um sujeito passivo são utilizados para efeitos de operações isentas ou não abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA, não pode haver cobrança do IVA a jusante, nem dedução do IVA a montante.

37 Ora, no processo principal, as operações de locação financeira realizadas pela RBSD a jusante não estavam isentas de IVA, sendo abrangidas pelo âmbito de aplicação deste. Por conseguinte, são susceptíveis de dar direito a dedução.

38 Quanto ao direito a dedução por força do artigo 17.º, n.º 2, da directiva, que se refere ao IVA que onerou a montante os bens ou os serviços utilizados pelo sujeito passivo para os fins das suas próprias operações tributadas a jusante, o Tribunal de Justiça realçou que o mecanismo de dedução visa libertar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas actividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, na condição de as ditas actividades estarem, em princípio, elas próprias, sujeitas ao IVA (v. acórdãos de 22 de Fevereiro de 2001, Abbey National, C-408/98, Colect., p. I-1361, n.º 24; de 8 de Fevereiro de 2007, Investrand, C-435/05, Colect., p. I-1315, n.º 22; e de 29 de Outubro de 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Colect., p. I-10567, n.º 27).

39 Além disso, o direito a dedução do IVA constitui, enquanto parte integrante do mecanismo do IVA, um princípio fundamental inerente ao sistema comum do IVA e não pode, em princípio, ser limitado (v., designadamente, acórdãos de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o., C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577, n.º 43, e de 23 de Abril de 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, Colect., p. I-3459, n.º 15).

40 Daí decorre que o sujeito passivo pode deduzir o IVA que onerou os bens e os serviços adquiridos para o exercício das suas actividades tributáveis (v. acórdão NCC Construction Danmark, já referido, n.º 39).

41 Nestas condições e face às circunstâncias no processo principal, o direito a dedução do IVA não pode depender da questão de saber se a operação realizada a jusante deu efectivamente lugar ao pagamento de IVA no Estado?Membro em causa.

42 Com efeito, na medida em que, não obstante a instauração do sistema comum do IVA

pelas disposições da directiva, subsistem, na matéria, diferenças legislativas e regulamentares entre os Estados?Membros, o facto de um Estado?Membro, devido à qualificação que dá a uma transacção comercial, não ter cobrado o IVA a jusante, não pode privar o sujeito passivo do direito a dedução do IVA pago a montante noutro Estado?Membro.

43 Quanto ao acórdão de 26 de Setembro de 1996, *Debouche* (C?302/93, Colect., p. I?4495), em que as autoridades fiscais britânicas se apoiaram para recusar o direito a dedução, basta observar que o Tribunal de Justiça, nos n.os 12 a 14 do referido acórdão, se baseou unicamente na circunstância de o interessado não ter apresentado um certificado emitido pela Administração do Estado onde estava estabelecido, atestando que estava sujeito a IVA nesse Estado, visto que tal documento não pôde ser emitido porque as prestações de serviços em causa estavam isentas de IVA. Há, assim, que concluir que as circunstâncias do processo principal, no âmbito do qual a RBSD beneficia do direito a dedução por força do artigo 17.º, n.º 3, alínea a), da directiva, se diferenciam das circunstâncias do referido acórdão.

44 Embora, sob determinados aspectos, possa parecer incoerente que um sujeito passivo pode requerer a dedução do IVA pago a montante, sem ter pago o IVA a jusante, tal não pode, no entanto, servir de justificação para afastar a aplicação das disposições da directiva relativas ao direito a dedução, como o seu artigo 17.º, n.º 3, alínea a).

45 Com efeito, o teor desta disposição não admite uma interpretação segundo a qual as autoridades fiscais de um Estado?Membro podem recusar a dedução do IVA em circunstâncias como as do processo principal.

46 Por conseguinte, há que responder à primeira questão colocada que, em circunstâncias como as do processo na causa principal, o artigo 17.º, n.º 3, alínea a), da directiva deve ser interpretado no sentido de que um Estado?Membro não pode recusar a um sujeito passivo a dedução do IVA pago a montante sobre a aquisição de bens efectuada nesse Estado?Membro, quando esses bens foram utilizados para efeitos de operações de locação financeira realizadas noutro Estado?Membro, só porque as operações realizadas a jusante não deram lugar ao pagamento do IVA no segundo Estado?Membro.

Quanto às outras questões

47 Com a segunda e a quarta questão, que importa examinar conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, na hipótese de o artigo 17.º, n.º 3, alínea a), da directiva ser interpretado no sentido de que não permite às autoridades fiscais de um Estado?Membro recusar a dedução do IVA em circunstâncias como as do processo principal, em que uma empresa estabelecida noutro Estado?Membro opta por realizar, através da sua filial estabelecida noutro Estado?Membro, operações de locação financeira de bens a uma sociedade terceira estabelecida no primeiro Estado?Membro, com vista a evitar que seja devido IVA sobre os pagamentos que remuneram essas operações, que são qualificadas, no primeiro Estado?Membro, como prestações de serviços locativos realizadas no segundo Estado?Membro e, neste, como entregas de bens efectuadas no primeiro Estado?Membro, se o princípio da proibição de práticas abusivas é susceptível de influir na interpretação acolhida.

48 A fim de responder a estas questões, importa sublinhar, a título preliminar, que a luta contra possíveis fraudes, evasões e abusos é um objectivo reconhecido e incentivado pela directiva (v., designadamente, acórdão de 29 de Abril de 2004, *Gemeente Leusden e Holin Groep*, C?487/01 e C?7/02, Colect., p. I?5337, n.º 76, e acórdão *Halifax e o.*, já referido, n.º 71).

49 O Tribunal de Justiça, nos n.os 74 e 75 do acórdão *Halifax e o.*, já referido, declarou, nomeadamente, que a verificação da existência de uma prática abusiva em matéria de IVA supõe,

por um lado, que as operações em causa, apesar da aplicação formal das condições previstas nas disposições pertinentes da directiva e da legislação nacional que a transpõem, tenham por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão seria contrária ao objectivo prosseguido pelas disposições aplicáveis da directiva e, por outro lado, que resulta de um conjunto de elementos objectivos que a finalidade essencial das operações em causa se limita à obtenção dessa vantagem fiscal.

50 Quanto aos factos no processo principal, importa observar que as diferentes transacções em causa ocorreram entre duas partes sem vínculo jurídico entre si. É, aliás, pacífico que estas operações não tinham carácter artificial e foram efectuadas no âmbito de trocas comerciais normais.

51 As características das transacções em causa no processo principal e a natureza das relações existentes entre as sociedades que efectuaram essas operações não revelam, como observou o órgão jurisdicional de reenvio, nenhum elemento susceptível de demonstrar a existência de uma montagem artificial, desprovida de realidade económica, efectuada com o único fim de obter uma vantagem fiscal (v., neste sentido, acórdão de 22 de Maio de 2008, Amplisientifica e Amplifin, C-162/07, Colect., p. I-4019, n.º 28), visto a RBSD ser uma sociedade estabelecida na Alemanha, que exerce actividades de prestação de serviços bancários e de locação financeira.

52 Nestas condições, o facto de os serviços terem sido fornecidos a uma sociedade estabelecida num Estado-Membro por uma sociedade estabelecida noutro Estado-Membro e de os termos das transacções realizadas terem sido escolhidos em função de considerações próprias dos operadores económicos interessados não pode ser considerado constitutivo de um abuso de direito. Com efeito, a RBSD forneceu efectivamente os serviços em causa no quadro de uma actividade económica real.

53 Importa acrescentar que os sujeitos passivos têm geralmente a liberdade de escolher as estruturas organizacionais e as modalidades transaccionais que considerem mais adequadas às suas actividades económicas e com o objectivo de limitar os seus encargos fiscais.

54 Com efeito, o Tribunal de Justiça decidiu que a opção, por parte de um empresário, entre operações isentas e operações tributáveis se pode basear num conjunto de elementos, designadamente em considerações de natureza fiscal relativas ao regime objectivo do IVA (v. acórdão de 9 de Outubro de 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Colect., p. I-7257, n.º 33). O Tribunal de Justiça esclareceu a este propósito que quando o sujeito passivo pode optar entre diferentes operações, tem o direito de escolher a estrutura da sua actividade de forma a limitar a sua dívida fiscal (v. acórdão Halifax e o., já referido, n.º 73).

55 Daí decorre que há que responder à segunda e quarta questões colocadas que o princípio da proibição de práticas abusivas, em circunstâncias como as do processo na causa principal, em que uma empresa estabelecida num Estado-Membro opta por realizar, através da sua filial estabelecida noutro Estado-Membro, operações de locação financeira de bens a uma sociedade terceira estabelecida no primeiro Estado-Membro, com vista a evitar que seja devido IVA sobre os pagamentos que remuneram essas operações, que são qualificadas, no primeiro Estado-Membro, como prestações de serviços locativos realizadas no segundo Estado-Membro e, neste, como entregas de bens efectuadas no primeiro Estado-Membro, não se opõe ao direito a dedução do IVA previsto no artigo 17.º, n.º 3, alínea a), da directiva.

Quanto às despesas

56 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 efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

1) **Em circunstâncias como as do processo na causa principal, o artigo 17.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva 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 colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro não pode recusar a um sujeito passivo a dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante sobre a aquisição de bens efectuada nesse Estado-Membro, quando esses bens foram utilizados para efeitos de operações de locação financeira realizadas noutro Estado-Membro, só porque as operações realizadas a jusante não deram lugar ao pagamento do imposto sobre o valor acrescentado no segundo Estado-Membro.**

2) **O princípio da proibição de práticas abusivas, em circunstâncias como as do processo na causa principal, em que uma empresa estabelecida num Estado-Membro opta por realizar, através da sua filial estabelecida noutro Estado-Membro, operações de locação financeira de bens a uma sociedade terceira estabelecida no primeiro Estado-Membro, com vista a evitar que seja devido imposto sobre o valor acrescentado sobre os pagamentos que remuneram essas operações, que são qualificadas, no primeiro Estado-Membro, como prestações de serviços locativos realizadas no segundo Estado-Membro e, neste, como entregas de bens efectuadas no primeiro Estado-Membro, não se opõe ao direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado previsto no artigo 17.º, n.º 3, alínea a), da Directiva 77/388.**

Assinaturas

* Língua do processo: inglês.