

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção)

16 de setembro de 2020 (\*)

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Sexta Diretiva 77/388/CEE — Artigo 17.º, n.º 2, alínea a) — Dedução do imposto pago a montante — Constituição e extensão do direito a dedução — Alargamento de uma estrada que pertence a um município — Contabilização dos custos decorrentes das obras como fazendo parte das despesas gerais do sujeito passivo — Determinação da existência de uma relação direta e imediata com a atividade económica do sujeito passivo — Entrega a título gratuito — Entrega equiparada a uma entrega efetuada a título oneroso — Artigo 5.º, n.º 6»

No processo C-528/19,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha), por Decisão de 13 de março de 2019, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 10 de julho de 2019, no processo

**Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG**

contra

**Finanzamt Y,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção),

composto por: L. S. Rossi, presidente de secção, J. Malenovský e N. Wahl (relator), juízes,

advogado-geral: G. Hogan,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG, por O. G. Lippross, Rechtsanwalt,
- em representação do Governo alemão, por J. Möller e S. Eisenberg, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e L. Mantl, 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 5.º, n.º 6, e do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), 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»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG à Finanzamt Y (Administração Fiscal Y, Alemanha) a respeito de uma recusa de deduzir o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pago a montante para efeitos da realização de obras de alargamento de uma estrada que pertence a um município.

### **Quadro jurídico**

#### ***Direito da União***

3 Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, estão sujeitas a IVA «as entregas de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

4 O artigo 5.º, n.º 6, desta diretiva enuncia:

«É equiparada a entrega efetuada a título oneroso a afetação, por um sujeito passivo, de bens da própria empresa a seu uso privado ou do seu pessoal, ou a disposição de bens a título gratuito, ou, em geral, a sua afetação a fins estranhos à empresa, sempre que, relativamente a esses bens ou aos elementos que os compõem, tenha havido dedução total ou parcial do [IVA]. Todavia, não será assim considerada a afetação a ofertas de pequeno valor e a amostras, para os fins da própria empresa.»

5 O artigo 6.º, n.º 2, da referida diretiva prevê:

«São equiparadas a prestações de serviços efetuadas a título oneroso:

a) A utilização de bens afetos à empresa para uso privado do sujeito passivo ou do seu pessoal ou, em geral, para fins estranhos à própria empresa, sempre que, relativamente a esses bens, tenha havido dedução total ou parcial do [IVA];

b) As prestações de serviços a título gratuito efetuadas pelo sujeito passivo, para seu uso privado ou do seu pessoal ou, em geral, para fins estranhos à própria empresa.

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

6 O artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva dispõe:

«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 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.»

## **Direito alemão**

7 O § 1 da Umsatzsteuergesetz (Lei do Imposto sobre o Volume de Negócios, a seguir «UStG»), intitulado «Operações tributáveis», prevê:

«(1) Estão sujeitas a [IVA] as seguintes operações:

1. as entregas e as outras prestações efetuadas a título oneroso dentro do país por um empresário no âmbito da sua empresa.

[...]»

8 Nos termos do § 3 da UStG:

«(1) São consideradas entregas de um empresário as prestações através das quais este ou um terceiro mandatado por este permite que um comprador ou um terceiro em seu nome disponha de um bem em seu nome próprio (entrega do poder de disposição).

[...]

(1b) São equiparadas a uma entrega efetuada a título oneroso:

1. a entrega por um empresário de um bem da sua empresa para fins alheios aos da sua empresa;

2. a transmissão por um empresário a título gratuito de um bem a favor do seu pessoal para uso privado deste, exceto se se tratar de pequenos presentes;

3. qualquer outra transmissão a título gratuito de um bem com exceção das ofertas de pequeno valor e de amostras para fins da atividade da empresa.

O bem ou os elementos que o compõem devem conferir direito a uma dedução completa ou parcial.»

9 O § 15 da UStG, intitulado «Deduções», dispõe:

«(1) O empresário pode deduzir os seguintes montantes:

1. o imposto devido nos termos da lei a título das entregas e outras prestações efetuadas por outro empresário para fins estranhos às operações da sua empresa.

[...]

(2) Está excluído do direito à dedução o imposto relativo a entregas, à importação e à aquisição intracomunitária de bens ou a quaisquer outras prestações que o empresário utilize para efeitos das seguintes operações:

1. as operações isentas;

[...]»

## **Litígio no processo principal e questões prejudiciais**

10 A Mitteldeutsche Hartstein?Industrie, recorrente no processo principal, é uma sociedade *holding*

de gestão. Forma uma entidade fiscal com as suas filiais A GmbH e B GmbH.

11 Na sequência da decisão da administração do departamento em causa de autorizar a reabertura e a exploração de uma pedreira de pedra calcária (a seguir «pedreira de pedra calcária»), foi autorizado, por Decisão de 16 de fevereiro de 2001, que a A GmbH explorasse esta pedreira através da reparação do acesso a esta pedreira através de uma estrada aberta ao público e que pertence ao município em cujo território a referida pedreira se situa (a seguir «estrada municipal em causa»). Esta decisão foi alterada durante o ano de 2005, para nela passar a estar especificado que a licença de exploração da mesma pedreira caducaria se o alargamento desta estrada não estivesse terminado até 31 de dezembro de 2006.

12 Na medida em que a referida extensão era necessária para que a pedra calcária fosse levada para fora da pedreira, foi celebrado um contrato entre o município em causa e a antecessora jurídica da A GmbH a respeito desta pedreira, contrato esse através do qual este município se comprometeu, por um lado, a conceber e a realizar o alargamento da estrada municipal em causa e, por outro, em caso de manutenção da abertura desta última ao público, a colocá-la sem restrições à disposição da antecessora jurídica da A GmbH. Em contrapartida, ficou previsto que esta última suportaria todas as despesas relacionadas com o alargamento da referida estrada. Durante o ano de 2006, A GmbH encarregou a B GmbH de realizar, na qualidade de responsável pela obra, este alargamento nos termos do contrato celebrado com o referido município. Depois de terminadas as obras, o troço da estrada foi utilizado por veículos pesados da A GmbH, desde dezembro de 2006, bem como por outros veículos.

13 A recorrente no processo principal, no âmbito das declarações de IVA relativas ao ano de 2006, não tomou em consideração as despesas efetuadas pela A GmbH para efeitos dos trabalhos de alargamento da estrada municipal em causa, mas deduziu a título do imposto pago a montante os montantes de IVA que oneraram as prestações recebidas, a montante, por parte da B GmbH.

14 Depois de ter realizado uma inspeção, a Administração Fiscal Y considerou que, ao ter construído o alargamento da estrada municipal em causa, a recorrente no processo principal prestou ao município em causa uma obra a título gratuito, sujeita a IVA ao abrigo do § 3, n.º 1b, primeira frase, ponto 3, da UStG, e emitiu, em 1 de março de 2012, um aviso de liquidação retificativo a título do ano de 2006, aumentando a base de tributação do imposto para a taxa de 16 %.

15 Tendo a reclamação apresentada pela recorrente no processo principal sido indeferida, o Hessisches Finanzgericht (Tribunal Tributário de Hessen, Alemanha) julgou parcialmente procedente o recurso interposto da decisão de indeferimento pela recorrente no processo principal. O Hessisches Finanzgericht (Tribunal Tributário de Hessen) considerou que não estavam preenchidos os requisitos previstos no § 3, n.º 1b, segunda frase, da UStG para que as obras realizadas na estrada municipal em causa fossem tributadas. Em contrapartida, considerou que o IVA respeitante às operações a montante e diretamente relacionadas com estas obras não deviam ser tomadas em consideração por, segundo a jurisprudência do Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha), a empresa que, no momento em que recebe prestações a montante, pondere afetá-las exclusiva e diretamente a uma entrega a título gratuito, na aceção do § 3, n.º 1b, da UStG, não ter direito de deduzir o IVA relativo a estas prestações.

16 A recorrente no processo principal interpôs no órgão jurisdicional de reenvio um recurso de «Revision» da decisão do Hessisches Finanzgericht (Tribunal Tributário de Hessen).

17 O órgão jurisdicional de reenvio indica que, segundo o direito nacional, este recurso não é procedente por a recorrente no processo principal não ter direito de deduzir o IVA em causa no

processo principal. Desta forma, está excluída a possibilidade de deduzir o IVA, uma vez que as prestações recebidas a montante por parte da B GmbH foram afetadas à realização de uma entrega a título gratuito ao município em causa. No entanto, esse órgão jurisdicional tem dúvidas a respeito da conformidade com o direito da União desta interpretação da regulamentação nacional.

18 Com efeito, no que respeita à primeira questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio indica que a recorrente no processo principal pode alegar ter direito a uma dedução do IVA pago a título das prestações recebidas a montante, ao abrigo dos Acórdãos de 22 de outubro de 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712), e de 14 de setembro de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683).

19 No que se refere à segunda e terceira questões prejudiciais, o órgão jurisdicional de reenvio sublinha que visam determinar se, na hipótese de a recorrente no processo principal poder deduzir o IVA pago a montante, o direito a dedução pode ser compensado com um crédito de IVA relativo a uma entrega efetuada a título oneroso ou a uma prestação equiparada a uma entrega efetuada a título oneroso, na aceção do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Diretiva, para, nomeadamente, evitar, em conformidade com o objeto desta última disposição, um consumo final, não tributado, pelo município.

20 Foi nestas condições que o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Em circunstâncias como as do processo principal, em que um sujeito passivo realiza obras numa estrada municipal por conta de um município, esse sujeito passivo, que recebeu de outro sujeito passivo serviços para as obras a realizar na estrada que foi transferida para o município, tem o direito de deduzir o imposto pago a montante, nos termos no artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva [...]?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão: em circunstâncias como as do processo principal, em que um sujeito passivo realiza obras numa estrada municipal por conta de um município, existe uma entrega de bens [efetuada] a título oneroso, quando a contrapartida da entrega da estrada [seja] a licença de exploração de uma pedreira?

3) Em caso de resposta negativa à segunda questão: em circunstâncias como as do processo principal, em que um sujeito passivo realiza obras numa estrada municipal por conta de um município, deve a transmissão a título gratuito da estrada pública ao município ser equiparada, para evitar o consumo final não tributado do município, a uma entrega de bens a título gratuito nos termos do artigo 5.º, n.º 6, da [Sexta Diretiva] embora a transmissão seja realizada para fins da empresa?»

## **Quanto às questões prejudiciais**

### ***Quanto à primeira questão***

21 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que um sujeito passivo pode deduzir o IVA pago a montante a título das obras de alargamento de uma estrada municipal realizadas em benefício de um município.

22 A este respeito, importa recordar, a título preliminar, que a 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), que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2007, revogou a

Sexta Diretiva sem introduzir alterações de fundo em relação a esta. Daqui resulta que, tendo as disposições pertinentes da Sexta Diretiva um alcance em substância idêntico às da Diretiva 2006/112, a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa a esta diretiva também é aplicável à Sexta Diretiva (Acórdão de 17 de outubro de 2018, Ryanair, C?249/17, EU:C:2018:834, n.º 14).

23 No que respeita ao direito à dedução previsto no artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva, este direito faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. É exercido imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efetuadas a montante (Acórdão de 14 de setembro de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, n.º 25 e jurisprudência referida).

24 Com efeito, o regime das deduções visa aliviar totalmente do empresário do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante assim a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, independentemente de quais sejam os seus fins ou resultados, desde que as referidas atividades estejam, em princípio, elas próprias sujeitas a IVA (Acórdão de 14 de setembro de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, n.º 26 e jurisprudência referida).

25 Resulta do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva que, na medida em que o sujeito passivo, agindo nessa qualidade no momento em que adquire um bem ou um serviço, utiliza 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 ao referido serviço (Acórdão de 14 de setembro de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, n.º 27 e jurisprudência referida).

26 Segundo jurisprudência constante, é, em princípio, necessária a existência de uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante que confirmam direito a dedução para que o direito a dedução do IVA pago a montante seja reconhecido ao sujeito passivo e para determinar a extensão de tal direito. O direito a dedução do IVA que incide sobre a aquisição de bens ou de serviços a montante pressupõe que as despesas efetuadas com vista à sua aquisição façam parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante que confirmam direito a dedução (Acórdão de 14 de setembro de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, n.º 28 e jurisprudência referida).

27 No entanto, também é reconhecida a existência de um direito a dedução a favor do sujeito passivo, ainda que não exista uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante que confirmam direito a dedução, quando os custos das operações em causa façam parte das despesas gerais deste último e sejam, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens fornecidos ou dos serviços que presta. Com efeito, tais custos têm uma relação direta e imediata com toda a atividade económica do sujeito passivo (Acórdão de 14 de setembro de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, n.º 29 e jurisprudência referida).

28 Daqui resulta que a existência do direito a dedução é determinada em função das operações a jusante a que são afetadas as operações a montante. Assim, este direito existe no caso de a operação a montante sujeita a IVA apresentar uma relação direta e imediata com uma ou várias operações a jusante que confirmam direito à dedução. Se assim não for, há que examinar se as despesas efetuadas para adquirir bens ou serviços a montante fazem parte das despesas gerais relacionadas com toda a atividade económica do sujeito passivo. Tanto num caso como noutro, a existência de uma relação direta e imediata pressupõe que o custo das prestações a montante é incorporado respetivamente no preço das operações particulares a jusante ou no preço dos bens fornecidos ou dos serviços prestados pelo sujeito passivo no âmbito das suas

atividades económicas (Acórdão de 29 de outubro de 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, n.º 60).

29 Para determinar se o artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que se deve reconhecer que um sujeito passivo, como a recorrente no processo principal, tem o direito de deduzir o IVA pago a montante para realizar as obras de alargamento da estrada municipal em causa, há assim que definir se existe uma relação direta e imediata entre, por um lado, estas obras de alargamento e, por outro, uma operação tributada efetuada a jusante por esta ou a sua atividade económica.

30 A este respeito, há que recordar que, no âmbito da aplicação do critério da relação direta que incumbe às Administrações Fiscais e aos órgãos jurisdicionais nacionais, cabe a estes tomar em consideração todas as circunstâncias em que se desenrolaram as operações em causa e tomar em consideração apenas as operações que estejam objetivamente relacionadas com a atividade tributável do sujeito passivo. A existência de tal relação deve, assim, ser apreciada à luz do conteúdo objetivo da operação em causa (Acórdão de 14 de setembro de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, n.º 31 e jurisprudência referida).

31 Ora, por um lado, resulta da decisão de reenvio que, sem as obras de alargamento da estrada municipal em causa, teria sido impossível explorar a pedreira de pedra calcária tanto na prática como de um ponto de vista jurídico. Com efeito, o alargamento da referida estrada permitiu que esta última fosse adaptada ao tráfego de veículos pesados ocasionado pela exploração da pedreira e, na sequência da alteração introduzida, durante o ano de 2005, à Decisão de 16 de fevereiro de 2001, foi autorizada a exploração desta pedreira através da reparação do acesso através da estrada municipal em causa, devendo a licença de exploração da referida pedreira caducar se estas obras de alargamento não fossem terminadas até 31 de dezembro de 2006.

32 Daqui resulta que as obras de alargamento da estrada municipal em causa eram indispensáveis para poder concretizar o projeto de exploração da pedreira de pedra calcária, e que, sem estas obras, a recorrente no processo principal não teria podido exercer a sua atividade económica.

33 Por outro lado, o órgão jurisdicional de reenvio indicou que o custo das prestações recebidas a montante, relacionadas com as obras de alargamento da estrada municipal em causa, faz parte dos elementos do custo das operações realizadas a montante pela recorrente no processo principal.

34 Tais circunstâncias são suscetíveis de demonstrar a existência de uma relação direta e imediata entre as obras de alargamento da estrada municipal em causa e toda a atividade económica relacionada com a exploração da pedreira de pedra calcária.

35 Esta conclusão não pode ser posta em causa pela circunstância de a estrada municipal estar aberta ao público de forma gratuita.

36 Com efeito, é efetivamente certo que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, quando os bens ou os serviços adquiridos por um sujeito passivo são utilizados para fins de operações isentas ou que não são abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA, não pode haver cobrança do imposto a jusante nem dedução deste imposto a montante. Com efeito, nestes dois casos, não existe uma relação direta e imediata entre as despesas realizadas a montante e as atividades económicas realizadas em seguida pelo sujeito passivo (Acórdão de 22 de outubro de 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, n.º 32 e jurisprudência referida).

37 No entanto, é indiferente a circunstância de o público poder circular de forma gratuita na

estrada municipal em causa. Com efeito, resulta do dossiê de que o Tribunal de Justiça dispõe que as obras de alargamento desta estrada não foram realizadas para os fins do município em causa ou de circulação pública, tendo antes sido realizadas para adaptar a estrada municipal em causa ao tráfego de veículos pesados ocasionado pela exploração da pedreira de pedra calcária pela recorrente no processo principal. Além disso, esta estrada foi, em seguida, utilizada tanto por esses veículos pesados como por outros veículos. Seja como for, as despesas suportadas pela recorrente no processo principal para alargar a estrada municipal em causa podem ser associadas, conforme resulta do n.º 34 do presente acórdão, à sua atividade económica como sujeito passivo, pelo que, sob reserva das verificações que o órgão jurisdicional de reenvio deverá efetuar, estas despesas não dizem respeito a atividades isentas ou que se situam fora do âmbito de aplicação do IVA.

38 Por último, no que se refere ao âmbito do direito a dedução, incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio determinar se estas obras de alargamento da estrada municipal em causa se limitaram, ou não, àquilo que era necessário para assegurar a exploração da pedreira de pedra calcária pela recorrente no processo principal. Com efeito, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, se as obras de alargamento desta estrada se tiverem limitado ao que era necessário para este efeito, deve ser reconhecido o direito a dedução relativamente a todas as despesas ocasionadas por estas obras. Em contrapartida, se as referidas obras tiverem excedido o que era necessário para assegurar a exploração desta pedreira, há um corte na relação direta e imediata entre as referidas obras e a atividade económica da recorrente no processo principal, pelo que só deve ser reconhecido o direito a dedução em relação ao IVA pago a montante que onerou a parte das despesas suportadas devido às obras de alargamento da estrada municipal em causa que era objetivamente necessária para permitir que a recorrente no processo principal exercesse a sua atividade económica (v., neste sentido, Acórdão de 14 de setembro de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, n.os 37 a 39).

39 Atendendo a todas as considerações precedentes, há que responder à primeira questão que o artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que um sujeito passivo tem o direito de deduzir o IVA pago a montante relativo a obras de alargamento de uma estrada municipal efetuadas em benefício de um município quando essa estrada seja utilizada tanto por esse sujeito passivo no âmbito da sua atividade económica como pelo público, desde que essas obras de alargamento não tenham excedido o que era necessário para permitir que o referido sujeito passivo exerça a sua atividade económica e que o seu custo esteja incluído no preço das operações efetuadas a jusante pelo mesmo sujeito passivo.

### ***Quanto à segunda questão***

40 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se, na hipótese de ser dada resposta afirmativa à primeira questão, a Sexta Diretiva deve ser interpretada no sentido de que a licença de exploração de uma pedreira concedida unilateralmente por uma administração de um Estado? Membro constitui a contrapartida obtida por um sujeito passivo que efetuou, sem contrapartida em dinheiro, obras de alargamento de uma estrada municipal, constituindo assim essas obras uma operação efetuada a título oneroso, na aceção desta diretiva.

41 O órgão jurisdicional de reenvio indicou que, à luz do direito da União, não estava certo de que a recorrente no processo principal tenha efetuado, a favor do município em causa, uma entrega a título oneroso. No entanto, o órgão jurisdicional de reenvio também duvida da possibilidade de se qualificarem as obras de alargamento da estrada municipal em causa de entrega a título gratuito. Deste modo, salienta que a licença de exploração da pedreira de pedra calcária emitida pela administração do departamento em causa pode constituir a contrapartida

destas obras, pelo que as referidas obras podem ser qualificadas de prestação efetuada a título oneroso e conferir direito a dedução, dando também origem à obrigação de pagar o IVA relativo às obras de alargamento da referida estrada municipal.

42 A este respeito, há que recordar que, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, estão sujeitas a IVA as entregas de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

43 Resulta igualmente da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a qualificação de operação efetuada a título oneroso em matéria de IVA pressupõe unicamente a existência de uma relação direta entre a entrega de bens ou a prestação de serviços e uma contraprestação realmente recebida pelo sujeito passivo. É feita prova de tal relação direta quando exista entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica em cujo âmbito são trocadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efetivo do serviço prestado ao beneficiário (Acórdão de 3 de julho de 2019, UniCredit Leasing, C?242/18, EU:C:2019:558, n.º 69 e jurisprudência referida).

44 O Tribunal de Justiça também declarou que a contrapartida de uma entrega de bens pode consistir numa prestação de serviços e constituir o respetivo valor tributável, na aceção do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva, desde que, no entanto, exista, uma relação direta entre a entrega de bens e a prestação de serviços e que o valor desta última possa ser expresso em dinheiro. Sucede o mesmo quando um serviço é prestado em contrapartida de outro serviço prestado, desde que estes mesmos requisitos estejam preenchidos (Acórdão de 26 de setembro de 2013, Serebryannay vek, C?283/12, EU:C:2013:599, n.º 38 e jurisprudência referida).

45 Por último, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que os contratos de troca, nos quais a contrapartida é por definição em espécie, e as operações em relação às quais a contrapartida é monetária são, do ponto de vista económico e comercial, duas situações idênticas (Acórdão de 26 de setembro de 2013, Serebryannay vek, C?283/12, EU:C:2013:599, n.º 39 e jurisprudência referida).

46 Em primeiro lugar, há que constatar que existe entre o município em causa e a recorrente no processo principal uma relação jurídica. Desta forma, através do contrato de viabilização da estrada municipal em causa, por um lado, este município comprometeu-se a conceber, a realizar o alargamento desta estrada e a disponibilizar à recorrente no processo principal, sem restrições, o alargamento da via em caso de eventuais evoluções da pedreira de pedra calcária e, por outro, a recorrente no processo principal comprometeu-se a suportar todas as despesas relacionadas com este alargamento, sem que este contrato preveja uma obrigação de pagamento por parte do referido município.

47 No entanto, tal contrato não pode constituir um quadro jurídico em cujo âmbito são trocadas prestações recíprocas, a saber, o alargamento da estrada municipal e a concessão da licença de exploração da pedreira de pedra calcária.

48 Com efeito, primeiro, de um ponto de vista orgânico, as obras em causa no processo principal foram realizadas numa estrada que pertence a um município, ao passo que a licença de exploração da pedreira de pedra calcária foi emitida pela administração do departamento em causa.

49 Segundo, a decisão de conceder a licença de exploração desta pedreira é uma Decisão unilateral da administração do departamento em causa de 16 de fevereiro de 2001. Ora, decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que um ato unilateral de autoridade pública não pode, em princípio, criar uma relação jurídica em cujo âmbito são trocadas prestações recíprocas (v., neste

sentido, Acórdão de 11 de maio de 2017, Posnania Investment, C?36/16, EU:C:2017:361, n.os 31 a 35).

50 Terceiro, é facto assente que as obras de alargamento da estrada municipal em causa não deram origem ao pagamento de uma contrapartida em dinheiro.

51 É certo que o Tribunal de Justiça declarou que a contrapartida de uma entrega de bens ou de uma prestação de serviços pode ser uma contrapartida em dinheiro ou em espécie. No entanto, na medida em que, segundo a decisão unilateral da administração do departamento em causa que autorizou a exploração da pedreira de pedra calcária, tal autorização teria caducado se as obras de alargamento da estrada municipal não estivessem terminadas até 31 de dezembro de 2006, estas obras não constituem uma contrapartida do direito de explorar esta pedreira, antes constituindo a condição *sine qua non* do exercício deste direito.

52 Atendendo a estes elementos, não pode ser feita prova de uma relação direta entre a entrega das obras de alargamento da estrada municipal em causa ao município em causa e a concessão à recorrente no processo principal da licença de exploração da pedreira de pedra calcária, não podendo esta licença ser considerada uma contrapartida pelas obras de alargamento desta estrada.

53 Em segundo lugar, importa sublinhar que, já no Acórdão de 14 de setembro de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C?132/16, EU:C:2017:683), o Tribunal de Justiça reconheceu que um sujeito passivo pode deduzir o IVA pago a montante a título de uma prestação de serviços que tenha consistido na construção ou num melhoramento de um bem imobiliário de que um terceiro era proprietário, num caso em que estes serviços eram utilizados tanto por este sujeito passivo como por este terceiro no âmbito das suas atividades económicas, embora o referido terceiro beneficiasse a título gratuito dos referidos serviços.

54 Atendendo a todas as considerações precedentes, há que responder à segunda questão que a Sexta Diretiva, nomeadamente o seu artigo 2.º, n.º 1, deve ser interpretada no sentido de que a licença de exploração de uma pedreira concedida unilateralmente por uma administração de um Estado?Membro não constitui a contrapartida obtida por um sujeito passivo que efetuou, sem contrapartida em dinheiro, obras de alargamento de uma estrada que pertence a um município, pelo que estas obras não constituem uma operação efetuada a título oneroso, na aceção desta diretiva.

### **Quanto à terceira questão**

55 Com a sua terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que obras de alargamento de uma estrada municipal aberta ao público, efetuadas, a título gratuito, por um sujeito passivo em benefício de um município, constituem uma operação que deva ser equiparada a uma entrega de bens efetuada a título oneroso, na aceção desta disposição.

56 A título preliminar, há que recordar, no que respeita à interpretação das disposições da ordem jurídica nacional, que o Tribunal de Justiça tem, em princípio, de se basear nas qualificações que resultam da decisão de reenvio. Com efeito, segundo jurisprudência constante, o Tribunal de Justiça não tem competência para interpretar o direito interno de um Estado?Membro (Acórdão de 17 de março de 2011, Naftiliaki Etaireia Thasou e Amaltheia I Naftiki Etaireia, C?128/10 e C?129/10, EU:C:2011:163, n.º 40).

57 No presente caso, resulta dos autos de que o Tribunal de Justiça dispõe que o órgão jurisdicional de reenvio baseia a sua terceira questão na premissa segundo a qual, em

conformidade com o § 3, n.º 4, da UStG, as obras de alargamento da estrada municipal em causa constituem uma entrega de uma obra ao município em causa, tendo a República Federal da Alemanha feito assim uso da possibilidade, prevista no artigo 5.º, n.º 5, da Sexta Diretiva, de equiparar a entrega de determinados trabalhos imobiliários a uma entrega de bens.

58 Não cabe ao Tribunal de Justiça questionar tal premissa. No entanto, por um lado, na medida em que a recorrente no processo principal alega que, ao ter procedido às obras de alargamento da estrada municipal em causa, efetuou uma prestação de serviços, pelo que o artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Diretiva não é aplicável, e, por outro, na medida em que a redação do artigo 5.º, n.º 6, e a do artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Diretiva, relativos, respetivamente, às entregas de bens e às prestações de serviços, apresentam diferenças significativas, caberá ao órgão jurisdicional de reenvio verificar que, nos termos do direito alemão, as obras de alargamento desta estrada constituem uma entrega de uma obra.

59 No que se refere ao artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Diretiva, há que recordar que esta disposição visa assegurar uma igualdade de tratamento entre, por um lado, o sujeito passivo que afeta um bem para seu uso privado ou do seu pessoal e, por outro, o consumidor final que adquire um bem do mesmo tipo (Acórdão de 11 de maio de 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, n.º 40 e jurisprudência referida). Desta forma, a tributação das entregas mencionadas no artigo 5.º, n.º 6, primeira frase, da Sexta Diretiva visa afastar situações de consumo final não tributado (Acórdão de 30 de setembro de 2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, n.º 18).

60 Para este efeito, a referida disposição equipara certas operações, em relação às quais o sujeito passivo não recebe uma contrapartida real, a entregas de bens efetuadas a título oneroso, sujeitas a IVA (Acórdão de 17 de julho de 2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, n.º 23).

61 Mais precisamente, o artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Diretiva equipara a uma entrega de bens efetuada a título oneroso a entrega, por um sujeito passivo, de um bem da sua empresa que afeta a seu uso privado ou do seu pessoal, que transmite a título gratuito ou, de forma mais genérica, que afeta a fins estranhos aos da sua empresa, quando esse bem ou os elementos que o compõem conferem direito a uma dedução completa ou parcial do IVA (Acórdão de 11 de maio de 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, n.º 41 e jurisprudência referida). No entanto, esta disposição não equipara a uma entrega de bens efetuada a título oneroso as entregas efetuadas para fins das operações da empresa de oferecer ofertas de pequeno valor e amostras.

62 Há igualmente que salientar que resulta das respostas dadas à primeira e segunda questões que a Sexta Diretiva deve ser interpretada no sentido de que, em circunstâncias como as do processo principal, as obras de alargamento de uma estrada municipal são suscetíveis de conferir direito a dedução e de serem qualificadas de transmissão a título gratuito, pelo que estão preenchidos alguns requisitos de aplicação do artigo 5.º, n.º 6, desta diretiva.

63 Por outro lado, as obras de alargamento desta estrada não constituem ofertas de pequeno valor ou amostras, na aceção desta disposição.

64 Por último, tendo as obras sido entregues ao município em causa, é facto assente que está excluída a hipótese de um consumo para seu uso privado ou do pessoal da empresa, bem como a hipótese relativa à afetação do bem para fins estranhos aos da empresa, uma vez que estas obras foram efetuadas atendendo aos fins da recorrente no processo principal. No entanto, esta última circunstância não se opõe à aplicação do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Diretiva. Com efeito, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, decorre da sua própria redação que o artigo 5.º, n.º 6, primeira frase, da Sexta Diretiva equipara a uma entrega efetuada a título oneroso e, por

consequente, sujeita a IVA a entrega, por um sujeito passivo, de um bem da sua empresa que transmite a título gratuito, quando esse bem confira direito a uma dedução do IVA recebido a montante, sem que em princípio seja decisivo que essa transmissão ocorra ou não para os fins das operações da empresa (Acórdão de 27 de abril de 1999, Kuwait Petroleum, C?48/97, EU:C:1999:203, n.º 22).

65 Do mesmo modo, a circunstância, mencionada pelo órgão jurisdicional de reenvio, de que a estrada municipal em causa não é utilizada pelo município em causa para fins privados, mas que, pelo contrário, está aberta gratuitamente à circulação pública, não se opõe, em princípio, à aplicação do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Diretiva. Com efeito, na aceção desta disposição, a entrega de um bem com vista a uma utilização para tais fins visa, seja como for, a entrega e a utilização pelo sujeito passivo, no presente caso a recorrente no processo principal, e não por um terceiro, a saber, o município em causa. Ora, as obras de alargamento desta estrada foram efetuadas para responder aos fins da recorrente no processo principal e o resultado destas obras, a saber, a estrada reparada para suportar o tráfego de veículos pesados ocasionado pela exploração da pedreira de pedra calcária, é antes de mais utilizado para os seus fins.

66 No entanto, na medida em que a não sujeição a IVA da entrega, ao município em causa, das obras de alargamento da estrada municipal em causa efetuadas a título gratuito pela recorrente no processo principal não é suscetível de dar origem a uma situação de consumo final não tributado ou a uma quebra do princípio da igualdade de tratamento, aquelas obras não constituem uma operação que deva ser equiparada a uma entrega de bens efetuada a título oneroso, na aceção do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Diretiva.

67 Com efeito, ainda que a estrada municipal em causa esteja aberta à circulação pública, há que tomar em consideração a utilização final efetiva desta estrada. Ora, decorre da resposta à primeira questão que, sob reserva das verificações a efetuar pelo órgão jurisdicional de reenvio, por um lado, as obras de alargamento desta estrada conferem um benefício à recorrente no processo principal e têm uma relação direta e imediata com toda a sua atividade económica, a qual dá origem a operações tributadas, e, por outro, o custo das prestações recebidas a montante e relacionadas com as obras de alargamento da referida estrada faz parte dos elementos do custo das operações efetuadas a jusante pela recorrente no processo principal.

68 Atendendo a todas as considerações precedentes, há que responder à terceira questão que o artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que obras de alargamento, em benefício de um município, de uma estrada municipal aberta ao público, mas que é utilizada, no âmbito da sua atividade económica, pelo sujeito passivo que efetuou essas obras a título gratuito, bem como pelo público, não constituem uma operação que deva ser equiparada a uma entrega de bens efetuada a título oneroso, na aceção desta disposição.

### **Quanto às despesas**

69 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 (Oitava Secção) declara:

**1) O artigo 17.º, n.º 2, alínea a), 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, deve ser interpretado no sentido de que um sujeito passivo tem o direito de deduzir o imposto sobre o valor acrescentado pago a montante relativo a obras de alargamento de uma estrada municipal efetuadas em**

**benefício de um município quando essa estrada seja utilizada tanto por esse sujeito passivo no âmbito da sua atividade económica como pelo público, desde que essas obras de alargamento não tenham excedido o que era necessário para permitir que o referido sujeito passivo exercesse a sua atividade económica e que o seu custo esteja incluído no preço das operações efetuadas a jusante pelo mesmo sujeito passivo.**

**2) A Sexta Diretiva 77/388, nomeadamente o seu artigo 2.º, n.º 1, deve ser interpretada no sentido de que a licença de exploração de uma pedreira concedida unilateralmente por uma administração de um Estado-Membro não constitui a contrapartida obtida por um sujeito passivo que efetuou, sem contrapartida em dinheiro, obras de alargamento de uma estrada que pertence a um município, pelo que estas obras não constituem uma operação efetuada a título oneroso, na aceção desta diretiva.**

**3) O artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Diretiva 77/388 deve ser interpretado no sentido de que obras de alargamento, em benefício de um município, de uma estrada municipal aberta ao público, mas que é utilizada, no âmbito da sua atividade económica, pelo sujeito passivo que efetuou essas obras a título gratuito, bem como pelo público, não constituem uma operação que deve ser equiparada a uma entrega de bens efetuada a título oneroso, na aceção desta disposição.**

Assinaturas

\* Língua do processo: alemão.