

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

16 de setembro de 2021 (*)

«Reenvio prejudicial – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Âmbito de aplicação – Artigo 2.º, n.º 1, alínea c) – Prestação de serviços efetuada a título oneroso – Exclusão dos serviços de comunicação social audiovisual prestados aos telespetadores financiados por uma subvenção pública proveniente do orçamento de Estado sem contrapartida de uma taxa paga pelos telespetadores – Artigo 168.º – Direito a dedução – Sujeito passivo que efetua simultaneamente operações tributáveis e operações que não estão abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA»

No processo C-21/20,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado ao abrigo do disposto no artigo 267.º TFUE, pelo Administrativen sad Sofia-grad (Tribunal Administrativo de Sófia, Bulgária), por decisão de 31 de dezembro de 2019, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 17 de janeiro de 2020, no processo

Balgarska Natsionalna televizia

contra

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachnoosiguritelna praktika» – Sofia pri Tsentralno upravlenie na NAP,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: M. Vilaras, presidente de secção, N. Piçarra, D. Šváby, S. Rodin e K. Jürimäe (relatora), juízes,

advogado-geral: M. Szpunar,

secretário: M. Aleksejev, chefe de unidade,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Balgarska natsionalna televizia, por M. Raykov e I. Dimitrova, advokati,
- em representação do Governo espanhol, por S. Jiménez García, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão Europeia, inicialmente por C. Georgieva e N. Gossement, e depois por C. Georgieva e L. Lozano Palacios, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 25 de março de 2021,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), do artigo 132.º, n.º 1, alínea q), e do artigo 168.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Balgarska natsionalna televizia (televisão nacional búlgara, a seguir «BNT»), ao Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite [diretor da Direção «Contestação e Procedimentos em Matéria Fiscal e da Segurança Social» de Sófia, da Administração Central da Agência Nacional de Receitas Públicas (NAP), Bulgária] (a seguir «diretor») a respeito do alcance do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) da BNT.

Quadro jurídico

Direito da União

3 Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA:

«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 25.º, alínea c), desta diretiva dispõe:

«Uma prestação de serviços pode consistir, designadamente, numa das seguintes operações:

[...]

c) A execução de um serviço em virtude de ato das autoridades públicas ou em seu nome ou por força da lei.»

5 O artigo 132.º, n.º 1, alínea q), da referida diretiva tem a seguinte redação:

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

[...]

q) As atividades dos organismos públicos de radiotelevisão, que não tenham caráter comercial.»

6 O artigo 168.º da mesma diretiva enuncia:

«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 Os artigos 173.º a 175.º da Diretiva IVA enunciam as regras que regem o cálculo do *pro rata* de dedução.

8 Neste contexto, o artigo 173.º, n.º 1, desta diretiva dispõe:

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

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

Direito búlgaro

9 Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* [Lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA)], de 21 de julho de 2006 (DV n.º 63, de 4 de agosto de 2006, p. 8), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «ZDDS»):

«Estão sujeitas ao [IVA]:

1. A entrega de bens e a prestação de serviços tributáveis a título oneroso [...]»

10 O artigo 3.º da ZDDS dispõe:

«(1) Sujeito passivo é a pessoa que exerce uma atividade económica independente, sejam quais forem os fins e os resultados dessa atividade.

[...]

(5) Não são sujeitos passivos o Estado, as autoridades estatais e locais relativamente a todas as atividades e operações que exercem ou realizam no quadro do exercício dos poderes públicos nacionais ou locais, inclusivamente nos casos em que cobram emolumentos, contribuições ou taxas por estas atividades ou operações. Excluem-se desta disposição:

1. As seguintes atividades ou operações:

[...]

n) As atividades de radiodifusão e televisão com caráter comercial [...]»

11 O artigo 42.º, n.º 2, da ZDDS prevê:

«Estão isentas as seguintes operações:

[...]

2. A atividade da rádio nacional búlgara, da [BNT] e da agência noticiosa búlgara, para a qual

estas entidades recebem subvenções do orçamento do Estado.»

12 Nos termos do artigo 69.º, n.º 1, da ZDDS:

«Se os bens e prestações de serviços se destinarem aos fins das operações tributáveis de um sujeito passivo registado para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado, este tem o direito de deduzir:

1. O imposto que incidiu sobre esses bens e serviços que lhe foram entregues ou prestados ou que lhe devam ser entregues ou prestados por fornecedores ou prestadores de serviços – pessoa igualmente registada nos termos desta lei [...]»

13 O artigo 73.º, n.º 1, da ZDDS enuncia:

«A pessoa registada tem direito à dedução parcial do imposto pago a montante relativo aos bens ou serviços utilizados quer para a realização de operações para as quais a pessoa tem direito à dedução quer para as operações ou atividades para as quais a pessoa não tem tal direito.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

14 A BNT é uma pessoa coletiva, fornecedor público nacional de serviços de comunicação social audiovisual. Em conformidade com a Zakon za radioto i televiziyata (Lei Reguladora da Rádio e da Televisão), de 23 de setembro de 1998 (DV n.º 138, de 24 de novembro de 1998), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «ZRT»), a BNT assegura, nomeadamente, a prestação de serviços de comunicação social a todos os cidadãos búlgaros.

15 A BNT não recebe nenhuma contrapartida dos seus telespetadores.

16 A sua atividade é financiada, em conformidade com a ZRT, por uma subvenção proveniente do orçamento do Estado, destinada à preparação, produção e transmissão de emissões nacionais e regionais. O montante dessa subvenção é determinado com base num montante fixo regulamentar por cada hora de programação, avalizado em Conselho de Ministros. Além disso, a BNT recebe subvenções para objetivos predeterminados, destinadas à aquisição e à renovação profunda dos ativos imobilizados segundo uma lista aprovada anualmente pelo Ministro das Finanças.

17 A atividade da BNT é igualmente financiada por rendimentos próprios resultantes da publicidade e de patrocínios, por rendimentos decorrentes de atividades complementares ligadas à atividade televisiva, por donativos e legados, por juros e por outros rendimentos ligados à atividade televisiva.

18 Até março de 2015, a BNT procedia a uma dedução parcial do IVA pago a montante relativamente a todas as aquisições que efetuava. Posteriormente, passou a aplicar o método denominado de «afetação direta», verificando separadamente em relação a cada aquisição que efetuava se a mesma se destinava ou podia ser utilizada para realizar uma atividade com caráter «comercial», tais como as emissões de entretenimento, sobre desporto ou filmes, ou uma atividade que consiste no cumprimento de uma missão de «serviço público», como a difusão das sessões de controlo parlamentar, a retransmissão de cerimónias religiosas ou de campanhas eleitorais. Por outro lado, a BNT considerava que a sua atividade de difusão de emissões de televisão não constituía uma «operação isenta», na aceção da ZDDS, mas uma atividade que não estava abrangida pelo IVA, e que só a sua atividade de caráter «comercial» estava abrangida por este imposto.

19 Em aplicação deste método, a BNT deduzia integralmente o IVA pago a montante relativo

às aquisições efetuadas para efeitos das suas atividades de caráter «comercial». Procedia a uma dedução parcial do IVA pago a montante relativamente às aquisições utilizadas simultaneamente para atividades de caráter «comercial» e para atividades desprovidas deste caráter.

20 Na sequência de uma inspeção respeitante ao período compreendido entre 1 de setembro de 2015 e 31 de março de 2016, as autoridades fiscais búlgaras, por aviso de liquidação de 14 de dezembro de 2016, recusaram reconhecer um direito a dedução integral para as aquisições da BNT e constataram que esta era responsável por uma dívida de IVA que ascendia, relativamente a esse período, a um montante de 1 568 037,04 lev búlgaros (BGN) (cerca de 801 455 euros), acrescido de juros.

21 Segundo essas autoridades, a atividade publicitária da BNT era tributável, ao passo que a sua atividade de difusão de programas estava abrangida por operações isentas. Ora, a BNT não podia deduzir integralmente o IVA pago a montante, uma vez que era impossível determinar se as aquisições efetuadas para os fins da sua atividade económica se destinavam a operações sujeitas a IVA ou a operações que, segundo as referidas autoridades, estavam isentas de IVA. A BNT só poderia deduzir integralmente o IVA pago a montante relativamente a essas aquisições se as atividades de difusão de emissões desportivas, de produção e de transmissão de programas de entretenimento e de difusão de filmes estrangeiros fossem integralmente financiadas por receitas publicitárias e não por subvenções provenientes do orçamento do Estado. Não é o que sucede no caso em apreço.

22 Por decisão de 27 de fevereiro de 2017, o diretor indeferiu a reclamação apresentada pela BNT contra o aviso de liquidação de 14 de dezembro de 2016.

23 A BNT interpôs então recurso dessa decisão para o Administrativen sad Sofia?grad (Tribunal Administrativo de Sófia, Bulgária), o órgão jurisdicional de reenvio.

24 Este órgão jurisdicional considera que, para decidir o litígio no processo principal, é necessário determinar se a atividade de difusão de emissões pela BNT, enquanto operador público a quem a ZRT atribui funções específicas e que recebe subvenções do orçamento do Estado, constitui uma prestação de serviços efetuada a título oneroso, na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, mas isenta de IVA por força do artigo 132.º, n.º 1, alínea q), desta diretiva, ou se não constitui uma operação tributável abrangida pela referida diretiva. Segundo o referido órgão jurisdicional, a resposta a esta questão permitirá determinar se essa atividade de difusão deve ser tida em conta para determinar o direito à dedução do IVA a montante nas operações tributáveis de que a BNT é a destinatária.

25 O órgão jurisdicional de reenvio acrescenta que embora no Acórdão de 22 de junho de 2016, ?eský rozhlas (C?11/15, EU:C:2016:470), o Tribunal de Justiça tenha analisado a questão de saber se a atividade da radiodifusão pública da rádio nacional checa, para a qual esta última cobrava taxas pagas pelos proprietários ou detentores de um aparelho recetor de rádio, constituía uma atividade efetuada a título oneroso, o Tribunal de Justiça ainda não se pronunciou sobre a atividade da televisão pública financiada por subvenções provenientes do orçamento do Estado.

26 O órgão jurisdicional de reenvio precisa igualmente que, embora no seu Acórdão de 27 de março de 2014, Le Rayon d'Or (C?151/13, EU:C:2014:185), o Tribunal de Justiça se tenha pronunciado sobre a questão de saber se um pagamento fixo, efetuado por uma caixa nacional de seguro de doença, é abrangido pelo âmbito de aplicação do IVA, não se pode daí deduzir uma resposta unívoca para efeitos do litígio no processo principal.

27 Além disso, na hipótese de se considerar que a atividade da BNT reveste uma dupla natureza, ou seja, que inclui quer operações isentas quer operações tributáveis, o órgão

jurisdicional de reenvio pergunta se apenas é dedutível a parte do IVA pago a montante que pode ser considerada relacionada com a parte da sua atividade que tem caráter «comercial». Por outro lado, nessa hipótese, este órgão jurisdicional interroga-se sobre a questão de saber com que critérios deve ser determinado o alcance do direito a dedução.

28 Nestas circunstâncias, o Administrativen sad Sofia-grad (Tribunal Administrativo de Sófia) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

- 1) «Pode a prestação de serviços de comunicação [social audiovisual] aos telespetadores pelo operador público de televisão ser considerada uma prestação de serviços efetuada a título oneroso na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da [Diretiva IVA], quando é financiada pelo Estado através de subvenções, não pagando os telespetadores uma taxa pela transmissão, ou não constitui uma prestação de serviços efetuada a título oneroso na aceção desta disposição e não é abrangida pelo âmbito de aplicação desta diretiva?
- 2) No caso de a resposta à primeira questão ser que os serviços de comunicação [social audiovisual] prestados aos telespetadores pelo operador público de televisão estão abrangidos pelo âmbito de aplicação do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da [Diretiva IVA], deve considerar-se que se trata de uma operação isenta ao abrigo do artigo 132.º, n.º 1, alínea q), da diretiva, e pode uma disposição nacional isentar esta atividade apenas porque, para a exercer, o operador público recebe pagamentos do orçamento do Estado, independentemente da questão de saber se essa atividade também tem caráter comercial?
- 3) É compatível com o artigo 168.º da [Diretiva IVA], uma prática que condiciona a dedução do imposto pago a montante relativo a aquisições de bens e serviços não apenas à afetação desses bens e serviços (à atividade tributável ou à atividade não tributável), mas também ao modo de financiamento desses bens e serviços – a saber, por um lado, com rendimentos próprios (prestações de serviços de publicidade, entre outros), e, por outro, com subvenções do Estado – e que apenas confere o direito à dedução total do imposto pago a montante relativamente às aquisições de bens e serviços financiadas com rendimentos próprios e não às financiadas com subvenções do Estado, sendo exigida a respetiva separação?
- 4) No caso de se considerar que a atividade do operador público de televisão consiste em operações tributáveis e em operações isentas, tendo em conta o respetivo modo de financiamento misto, qual o alcance do direito à dedução do [IVA] pago a montante relativo a estas aquisições e que critérios se devem aplicar para a sua determinação [?]

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

29 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, em substância, se o artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que a atividade de um fornecedor público nacional de televisão, que consiste em fornecer aos telespetadores serviços de comunicação social audiovisual, que é financiada pelo Estado através de uma subvenção, não pagando os telespetadores nenhuma taxa pela transmissão, constitui uma prestação de serviços efetuada a título oneroso, na aceção desta disposição.

30 A este respeito, há que recordar que, em conformidade com o disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, que define o âmbito de aplicação do IVA, estão sujeitas a este imposto as prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

31 Uma prestação de serviços só é efetuada «a título oneroso», na aceção desta disposição se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são transacionadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador a contraprestação efetiva de um serviço individualizável prestado ao beneficiário. Tal verifica-se caso exista um nexo direto entre o serviço prestado e a contraprestação recebida (v., neste sentido, Acórdãos de 8 de março de 1988, *Apple and Pear Development Council*, 102/86, EU:C:1988:120, n.os 11, 12 e 16; de 22 de junho de 2016, *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, n.º 22, e de 22 de novembro de 2018, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, n.º 39).

32 No que respeita aos serviços de comunicação social audiovisual que são prestados, por um fornecedor público nacional, aos telespetadores, que são financiados pelo Estado mediante uma subvenção e que não dão lugar ao pagamento de nenhuma taxa pelos telespetadores, não existe uma relação jurídica entre este fornecedor e estes telespetadores no âmbito da qual sejam efetuadas prestações recíprocas, nem um nexo direto entre esses serviços de comunicação social audiovisual e essa subvenção (v., por analogia, Acórdão de 22 de junho de 2016, *Český rozhlas*, C-11/15, EU:C:2016:470, n.º 23).

33 Com efeito, desde logo, importa observar que, no contexto da prestação dos referidos serviços, o referido fornecedor e os referidos telespetadores não estão vinculadas por nenhuma relação contratual ou transação que implique a estipulação de um preço, nem por nenhum compromisso jurídico livremente consentido por uma delas para com a outra. Ademais, o acesso dos mesmos telespetadores aos serviços de comunicação social audiovisual prestados pelo mesmo fornecedor é livre e a atividade em causa beneficia, de forma geral, todos os potenciais telespetadores.

34 Em seguida, há que salientar que a subvenção, tal como a atividade subvencionada, são organizadas com base na lei. A concessão da subvenção, destinada a financiar, de modo geral, as atividades do fornecedor público nacional, que consistem na preparação, produção e transmissão de emissões nacionais e regionais e que é determinada por referência a um montante fixo regulamentar por cada hora de programação, é independente da utilização efetiva, pelos telespetadores, dos serviços de comunicação social audiovisual prestados, da identidade ou ainda do número concreto de telespetadores relativamente a cada programa.

35 Além disso, no que respeita às dúvidas suscitadas pelo órgão jurisdicional de reenvio relativamente ao paralelo que pode ser estabelecido entre a situação em causa no processo principal e a que esteve na origem do processo que deu lugar ao Acórdão de 27 de março de 2014, *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185), importa constatar que estas situações não são comparáveis.

36 O processo que deu lugar a esse acórdão dizia respeito ao caráter tributável de um «montante fixo para cuidados de saúde» que uma caixa nacional de seguro de doença pagava a lares de terceira idade para pessoas dependentes pela prestação de serviços de cuidados de saúde aos seus residentes e cujo cálculo tinha nomeadamente em conta o número de residentes acolhidos em cada estabelecimento e o seu nível de dependência. No referido acórdão, o Tribunal de Justiça declarou que existia uma relação direta entre as prestações de serviços fornecidas por esses estabelecimentos aos seus residentes e a contrapartida recebida, a saber, esse «montante

fixo para cuidados de saúde», pelo que esse pagamento fixo constituía a contrapartida das prestações de cuidados de saúde efetuadas a título oneroso por um dos referidos estabelecimentos em benefício dos seus residentes e estava, a esse título, abrangida pelo âmbito de aplicação do IVA. Precisou, a este respeito, que o facto de o beneficiário direto das prestações de serviços em causa não ser a caixa nacional de seguro de doença que paga o referido montante fixo mas o segurado, não é suscetível de romper o nexo direto existente entre a prestação de serviços efetuada e a contrapartida recebida. (Acórdão de 27 de março de 2014, Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, n.º 35).

37 Ora, no caso em apreço, não há entre o Estado, que paga uma subvenção proveniente do seu orçamento para financiar serviços de comunicação social audiovisual, e os telespetadores, que beneficiam desses serviços, uma relação análoga à existente entre uma caixa de seguro de doença e os seus segurados. Com efeito, como foi salientado no n.º 33 do presente acórdão, os referidos serviços não beneficiam pessoas claramente identificáveis, mas todos os potenciais telespetadores. Além disso, o montante da subvenção em causa é determinado por referência a um montante fixo regulamentar por hora de programação e sem se tomar em consideração a identidade e o número de utilizadores do serviço fornecido.

38 Por último, não se pode retirar nenhuma conclusão diferente do artigo 25.º, alínea c), da Diretiva IVA. É verdade que, ao abrigo desta disposição, uma prestação de serviços pode consistir, designadamente, na execução de um serviço em virtude de ato das autoridades públicas ou em seu nome ou por força da lei. Todavia, como salientou o advogado-geral nos n.os 35 e 36 das suas conclusões, esta disposição, que se limita a precisar que uma prestação de serviços «pode» assumir essa forma, não pode servir de base para sujeitar a IVA prestações de serviços que não são efetuadas a título oneroso, na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva.

39 Tendo em conta todas as considerações precedentes, há que responder à primeira questão que o artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que a atividade de um operador público nacional de televisão, que consiste em fornecer aos telespetadores serviços de comunicação social audiovisual, financiada pelo Estado mediante uma subvenção e que não dá lugar ao pagamento pelos telespetadores de nenhuma taxa pela transmissão, não constitui uma prestação de serviços efetuada a título oneroso, na aceção desta disposição.

Quanto à segunda questão

40 A segunda questão, que tem por objeto a interpretação do artigo 132.º, n.º 1, alínea q), da Diretiva IVA, diz respeito ao caso em que a atividade referida na primeira questão deve ser qualificada de prestação de serviços efetuada a título oneroso, na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva, e visa, em substância, saber se essa prestação está isenta.

41 Ora, por um lado, decorre da resposta à primeira questão que essa atividade não está abrangida pelo conceito de «prestação de serviços efetuada a título oneroso», na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da referida diretiva, pelo que não constitui uma operação tributável, na aceção da mesma diretiva.

42 Por outro lado, importa recordar que o artigo 132.º, n.º 1, alínea q), da Diretiva IVA, que prevê a isenção das «atividades dos organismos públicos de radiotelevisão, que não tenham carácter comercial», só é aplicável se essas atividades estiverem «sujeitas a IVA», na aceção do artigo 2.º desta diretiva (v., neste sentido, Acórdão de 22 de junho de 2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, n.º 32).

43 Nestas condições, não há que responder à segunda questão.

Quanto à terceira e quarta questões

44 A título preliminar, importa observar que resulta dos elementos dos autos de que o Tribunal de Justiça dispõe que a terceira e quarta questões, que se referem ao direito à dedução do IVA pago a montante, dizem respeito ao caso em que a atividade de um fornecedor público nacional de televisão, que consiste em fornecer aos telespetadores serviços de comunicação social audiovisual, que é financiada pelo Estado mediante uma subvenção e que não dá lugar ao pagamento pelos telespetadores de nenhuma taxa pela difusão televisiva, deve ser qualificada de prestação de serviços efetuada a título oneroso e, logo, de operação tributável, na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA. O órgão jurisdicional de reenvio procura, assim, ser esclarecido quanto à determinação do alcance do direito à dedução do IVA pago a montante por um sujeito passivo que efetua simultaneamente operações tributáveis e operações isentas.

45 Ora, resulta da resposta à primeira questão que esta atividade não constitui uma prestação de serviços efetuada a título oneroso, na aceção desta disposição.

46 Todavia, importa recordar que, segundo jurisprudência constante, no âmbito da cooperação entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça instituída pelo artigo 267.º TFUE cabe a este dar ao juiz nacional uma resposta útil que lhe permita decidir o litígio que lhe foi submetido. Nesta ótica, incumbe ao Tribunal, se necessário, reformular as questões que lhe são submetidas [Acórdãos de 5 de março de 2020, X (Isenção de IVA para consultas telefónicas), C-748/19, EU:C:2020:169, n.º 35, e de 25 de novembro de 2020, SABAM, C-7372/19, EU:C:2020:959, n.º 20 e jurisprudência referida].

47 Nestas condições, e a fim de dar ao órgão jurisdicional de reenvio uma resposta útil e completa, é necessário reformular a terceira e quarta questões, que importa examinar em conjunto, no sentido de que, com estas questões, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, em substância, se o artigo 168.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que o fornecedor público nacional de televisão está autorizado a deduzir, integral ou parcialmente, o IVA pago a montante pelas aquisições de bens e de serviços utilizados para os fins das suas atividades que dão direito a dedução e das suas atividades que não estão abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA.

48 A este respeito, há que recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o direito dos sujeitos passivos de deduzirem do IVA de que são devedores o IVA devido ou pago em relação aos bens adquiridos e aos serviços que lhes foram prestados a montante constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação da União. Como o Tribunal de Justiça salientou reiteradamente, esse direito faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado [v., neste sentido, Acórdãos de 15 de setembro de 2016, Senatex, C-7518/14, EU:C:2016:691, n.os 26 e 37 e jurisprudência referida, e de 18 de março de 2021, A. (Exercício do direito a dedução), C-7895/19, EU:C:2021:216, n.º 32].

49 O regime de dedução instituído pela Diretiva IVA visa, com efeito, desonerar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago no quadro de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, uma neutralidade perfeita quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, independentemente dos respetivos fins ou resultados, desde que essas atividades estejam, em princípio, elas próprias sujeitas a IVA [Acórdãos de 10 de novembro de 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, n.º 42 e jurisprudência referida, e de 18 de março de 2021, A. (Exercício do direito a dedução), C-895/19, EU:C:2021:216, n.º 33].

50 A esse título, em primeiro lugar, resulta do artigo 168.o da Diretiva IVA que, para poder beneficiar do direito a dedução, é necessário, por um lado, que o interessado seja um «sujeito passivo», na aceção desta diretiva, e, por outro, que os bens ou os serviços invocados para fundamentar esse direito sejam utilizados a jusante pelo sujeito passivo para os fins das suas próprias operações tributadas e que, a montante, esses bens sejam entregues ou esses serviços sejam prestados por outro sujeito passivo (Acórdãos de 5 de julho de 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, n.º 26 e jurisprudência referida, e de 3 de julho de 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, n.º 23).

51 Em contrapartida, quando bens ou serviços adquiridos por um sujeito passivo estão relacionados com operações isentas ou que não estão abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA, não pode haver cobrança do imposto a jusante nem dedução deste a montante (v., neste sentido, Acórdãos de 14 de setembro de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, n.º 30, e de 3 de julho de 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, n.º 24).

52 Decorre desta jurisprudência que é a utilização dos bens e dos serviços adquiridos a montante para fins de operações tributáveis que justifica a dedução do IVA pago a montante. Por outras palavras, o modo de financiamento dessas aquisições, seja através de rendimentos provenientes de atividades económicas ou das subvenções recebidas do orçamento de Estado, não é pertinente para a determinação do direito a dedução.

53 Em segundo lugar, na medida em que um sujeito passivo utilize os bens e os serviços adquiridos a montante tanto para operações que dão direito a dedução como para operações não abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA, deve ainda acrescentar-se que decorre dos artigos 173.º a 175.º da Diretiva IVA que o cálculo de um *pro rata* de dedução para determinar o montante do IVA dedutível é, em princípio, reservado apenas aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo para efetuar simultaneamente operações económicas que dão direito a dedução e operações que não dão direito a dedução (v., neste sentido, Acórdãos de 14 de dezembro de 2016, Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, n.º 34, e de 25 de julho de 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, n.º 57), como as operações isentas (v., neste sentido, Acórdão de 29 de abril de 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, n.º 73).

54 Em contrapartida, dado que o IVA que incidiu a montante sobre as despesas suportadas por um sujeito passivo não pode conferir direito a dedução na medida em que diga respeito a atividades que, tendo em conta o seu caráter não económico, não entram no âmbito de aplicação da Diretiva IVA (v., neste sentido, Acórdão de 13 de março de 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, n.º 30), tais atividades devem ser excluídas do cálculo do *pro rata* de dedução previsto nos artigos 173.º a 175.º da Diretiva IVA (v., neste sentido, Acórdão de 29 de abril de 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, n.º 54 e jurisprudência referida).

55 A este respeito, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a determinação dos

métodos e dos critérios de repartição dos montantes do IVA pago a montante entre atividades económicas e atividades não económicas faz parte do poder de apreciação dos Estados-Membros. No exercício desse poder, estes últimos devem ter em conta a finalidade e a economia desta diretiva e, a esse título, prever um modo de cálculo que reflita objetivamente a parte de imputação real das despesas a montante a cada uma destas duas atividades (Acórdãos de 6 de setembro de 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, n.º 42, e de 25 de julho de 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, n.º 58), a fim de garantir que a dedução só se efetua relativamente à parte do IVA que é proporcional ao montante relativo às operações que conferem direito a dedução (v., neste sentido, Acórdãos de 13 de março de 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, n.º 37, e de 12 de novembro de 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, n.º 47).

56 No âmbito do exercício deste poder de apreciação, os Estados-Membros estão habilitados a aplicar qualquer chave de repartição adequada, como uma chave de repartição segundo a natureza da operação, sem estarem obrigados a limitar-se a um único método em particular (v., neste sentido, Acórdão de 13 de março de 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, n.º 38).

57 Tendo em conta todas as considerações precedentes, há que responder à terceira e quarta questões que o artigo 168.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que o fornecedor público nacional de televisão está autorizado a deduzir o IVA pago a montante pelas aquisições de bens e de serviços utilizados para os fins das suas atividades que conferem direito a dedução e que não está autorizado a deduzir o IVA pago a montante relativamente a aquisições de bens e de serviços utilizados para os fins das suas atividades não abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA. Compete aos Estados-Membros determinar os métodos e os critérios de repartição dos valores do IVA pago a montante entre operações tributáveis e operações não abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA, tendo em conta a finalidade e a economia desta diretiva no respeito do princípio da proporcionalidade.

Quanto às despesas

58 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 (Quarta Secção) declara:

- 1) O artigo 2.º, n.º 1, alínea c), 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 a atividade de um fornecedor público nacional de televisão, que consiste em fornecer aos telespetadores serviços de comunicação social audiovisual, que é financiada pelo Estado através de uma subvenção e que não dá lugar ao pagamento pelos telespetadores de nenhuma taxa pela transmissão, não constitui uma prestação de serviços efetuada a título oneroso, na aceção desta disposição.**
- 2) O artigo 168.o da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que o fornecedor público nacional de televisão está autorizado a deduzir o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pago a montante pelas aquisições de bens e de serviços utilizados para os fins das suas atividades que conferem direito a dedução e que não está autorizado a deduzir o IVA pago a montante relativamente às aquisições de bens e de serviços utilizados para os fins das suas atividades não abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA. Compete aos Estados-Membros determinar os métodos e os critérios de repartição dos valores do IVA pago a montante entre operações tributáveis e operações não abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA, tendo em conta a finalidade e a economia**

desta diretiva no respeito do princípio da proporcionalidade.

Assinaturas

* Língua do processo: búlgaro