

Edição provisória

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

ATHANASIOS RANTOS

apresentadas em 12 de maio de 2022 (1)

Processo C-235/21

RAIFFEISEN LEASING, trgovina in leasing d.o.o.

contra

Republika Slovenija

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Vrhovno sodišče (Supremo Tribunal, Eslovénia)]

«Reenvio prejudicial – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 203.º – Venda e posterior locação financeira (sale and lease back) – Artigo 226.º – Menções que devem obrigatoriamente figurar na fatura – Possibilidade de assimilar um contrato escrito a uma fatura»

I. Introdução

1. O presente pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 203.º da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (2).

2. Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Raiffeisen leasing d.o.o. (a seguir «Raiffeisen») à Republika Slovenija (República da Eslovénia), representada pelo Ministrstvo za finance (Ministério das Finanças, Eslovénia), a respeito do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») devido no âmbito de um contrato de locação financeira, qualificado de «fatura» na aceção do artigo 203.º da Diretiva IVA pelo facto de este último incluir o valor do IVA.

3. Apesar da configuração factual específica do método de implementação de uma operação de «venda e posterior locação financeira» (*sale and lease back*) (3), o presente processo incide sobre uma questão relativamente simples. Saber se pode, e em que condições, um contrato escrito entre duas partes contratantes, como um contrato de locação financeira de um imóvel em que se indica o valor do IVA, ser, por si só, considerado uma «fatura», na aceção da Diretiva IVA, dando lugar, por um lado, a uma obrigação a cargo do emitente dessa fatura de pagar o IVA e, por outro, a um direito que assiste ao destinatário da referida fatura de deduzir o IVA a montante?

II. Quadro jurídico

A. **Direito da União**

4. O considerando 46 da Diretiva IVA enuncia:

«A utilização da faturação eletrónica deve permitir o seu controlo por parte das administrações fiscais. É pois conveniente, para garantir o correto funcionamento do mercado interno, estabelecer uma lista harmonizada das menções que devem obrigatoriamente figurar nas faturas [...]»

5. O artigo 203.º desta diretiva dispõe que «[o] IVA é devido por todas as pessoas que mencionem esse imposto numa fatura».

6. No capítulo 3, intitulado «Faturação», que faz parte do título XI da referida diretiva, constam a secção 2, intitulada «Noção de fatura», que compreende os artigos 218.º e 219.º, a secção 3, intitulada «Emissão de faturas», que compreendia, à data dos factos em causa no processo principal, os artigos 220.º a 225.º, bem como a secção 4, intitulada «Conteúdo das faturas», que compreendia os artigos 226.º a 231.º

7. O artigo 218.º da mesma diretiva prevê:

«Para efeitos da presente diretiva, os Estados-Membros aceitam como fatura qualquer documento ou mensagem em papel ou em formato eletrónico que satisfaça as condições determinadas no presente capítulo.»

8. O artigo 219.º da Diretiva IVA tem a seguinte redação:

«É assimilado a fatura qualquer documento ou mensagem que altere a fatura inicial e a ela faça referência específica e inequívoca.»

9. Nos termos do artigo 226.º, n.os 7 e 9, desta diretiva:

«Sem prejuízo das disposições específicas previstas na presente diretiva, as únicas menções que devem obrigatoriamente figurar, para efeitos do IVA, nas faturas emitidas em aplicação do disposto nos artigos 220.º e 221.º são as seguintes:

[...]

7) A data em que foi efetuada, ou concluída, a entrega de bens ou a prestação de serviços ou a data em que foi efetuado o pagamento por conta, referido nos pontos 4) e 5) do artigo 220.º, na medida em que essa data esteja determinada e seja diferente da data de emissão da fatura;

[...]

9) A taxa do IVA aplicável.»

B. **Direito esloveno**

10. Nos termos do artigo 67.º, n.º 1, da Zakon o davku na dodano vrednost (Lei relativa ao IVA, a seguir «ZDDV?1»):

«Para exercer o direito à dedução do IVA, o sujeito passivo deve satisfazer as seguintes condições:

a) Relativamente às deduções nos termos do artigo 63.º, n.º 1, alínea a) da presente lei, no que respeita à entrega de bens ou à prestação de serviços, o sujeito passivo deve possuir uma

fatura emitida em conformidade com os artigos 80.º a 84.ºq da presente lei;

[...]»

11. O artigo 76.º da ZDDV?1 prevê:

«1. O IVA é devido:

[...]

9) qualquer pessoa que mencione o IVA na fatura.

[...]»

III. Litígio no processo principal, questões prejudiciais e tramitação processual no Tribunal de Justiça

12. A RED d.o.o. (a seguir «RED») era proprietária de um terreno no qual se encontra implantado um edifício em Rožna dolina, no município de Ljubljana (Eslovénia) (a seguir, em conjunto, o «bem em causa»).

13. Com vista a assegurar o financiamento de uma nova construção nesse terreno, a RED celebrou com a Raiffeisen uma operação de locação financeira (*sale and lease back*) que foi efetuada em duas etapas.

14. Mediante um primeiro contrato com data de 19 de novembro de 2007, estas sociedades comprometeram-se, por um lado, no que respeita à Raiffeisen, a adquirir o bem em causa à RED e, por outro, no que respeita à RED, a pagar à Raiffeisen as prestações mensais da locação financeira até ao reembolso integral do valor do terreno e dos edifícios construídos de novo (ou seja, um montante total de 1 294 786,56 euros) (a seguir «contrato de locação financeira»). Apesar de esse contrato mencionar que o montante do IVA ascendia a 110 056,86 euros, a Raiffeisen não emitiu à RED nenhuma fatura específica. Além disso, o referido IVA não foi declarado nem pago pela Raiffeisen. Com base nesse contrato, a RED exerceu o direito à dedução desse IVA, considerando que o referido contrato constituía uma fatura na aceção do artigo 203.º da Diretiva IVA, razão pela qual o incluiu na sua declaração de IVA.

15. Através de um segundo contrato com data de 22 de novembro de 2007, a RED e a Raiffeisen celebraram um contrato de compra e venda do bem em causa, no qual foram indicados o preço de venda e o IVA. A RED emitiu à Raiffeisen uma fatura com IVA. Na sequência da respetiva celebração e a título desse contrato, a Raiffeisen exerceu o seu direito à dedução do IVA.

16. Em 21 de outubro de 2011, a Raiffeisen e a RED resolveram, de comum acordo, o contrato de locação financeira, não tendo a RED cumprido, no prazo fixado, as suas obrigações previstas nesse contrato. Em seguida, a Raiffeisen vendeu o bem em causa a outro adquirente por um preço que incluía o IVA.

17. Em 25 de julho de 2014, no âmbito de um procedimento de inspeção tributária, a Finan?na uprava Republike Slovenije (Administração Tributária da República da Eslovénia, a seguir «FURS»), proferiu uma decisão definitiva contra a RED, ao abrigo da qual lhe negou o direito à dedução do IVA (4).

18. Consequentemente, a Raiffeisen obteve o direito de regularizar o IVA faturado a título do contrato de locação financeira, uma vez que a decisão da FURS considerou excluído o risco de

perda de receitas fiscais.

19. Contudo, apesar dessa regularização, a FURS impôs, nomeadamente (5), à Raiffeisen o pagamento de juros sobre a dívida fiscal no montante de 50 571,88 euros, pelo facto de, no âmbito do procedimento de inspeção tributária, se ter verificado que a Raiffeisen não tinha pago o IVA devido a título do contrato de locação financeira em relação ao período compreendido entre 3 de janeiro de 2008 e 25 de julho de 2014. Mais precisamente, a FURS considerou que, uma vez que o contrato de locação financeira indicava o valor com uma menção expressa do IVA, devia ser qualificado «fatura», na aceção do artigo 76.º, n.º 1, ponto 9, da ZDDV?1 (a disposição que transpõe o artigo 203.º da Diretiva IVA), e que se devia considerar que a obrigação da Raiffeisen de pagar o IVA se constituiu no momento da sua celebração. Com efeito, com base nesse documento, a RED podia invocar o direito à dedução do IVA.

20. A Raiffeisen impugnou a decisão da FURS interpondo, sucessivamente, um recurso administrativo no Ministério das Finanças e depois um recurso contencioso no Upravno sodiš?e (Tribunal Administrativo, Eslovénia). Foi negado provimento a ambos os recursos. Em seguida, interpôs recurso de «Revision» no órgão jurisdicional de reenvio, o Vrhovno sodiš?e (Supremo Tribunal, Eslovénia).

21. Em apoio do seu recurso, a Raiffeisen alega, nomeadamente, que o contrato de locação financeira não podia ser qualificado de «fatura» na aceção da Diretiva IVA, na medida em que não incluía todos os elementos essenciais de uma fatura (a saber, a taxa de IVA aplicada ou a data de entrega do bem). Por conseguinte, segundo a Raiffeisen, não estavam reunidos os requisitos formais que permitiam à RED invocar o direito à dedução do IVA pago a montante, motivo pelo qual não existia risco de perda de receitas fiscais.

22. O órgão jurisdicional de reenvio recorda que, tal como resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, a obrigação de pagar o IVA na sequência da emissão de uma fatura que menciona o IVA pode ser gerada mesmo que a fatura não contenha certos dados cuja menção é exigida pela Diretiva IVA, designadamente no caso de não ser indicado o lugar da prestação de serviços (6). Esta interpretação é corroborada tanto pela redação do artigo 203.º da Diretiva IVA como pelo objetivo prosseguido pela mesma, a saber, a prevenção do risco de perda de receitas fiscais.

23. No entanto, este órgão jurisdicional alega que um contrato, enquanto operação regida pelo direito das obrigações, pode distinguir-se de uma fatura e constituir apenas o fundamento jurídico da operação sujeita a IVA, devendo a fatura ser sempre emitida no momento em que ocorre o facto gerador da obrigação de pagar o IVA (a saber, no momento em que é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços) (7).

24. Por conseguinte, o referido órgão jurisdicional pretende saber se um contrato pode ser considerado uma fatura, na aceção do artigo 203.º da Diretiva IVA, apenas quando dele resulte objetivamente a vontade, claramente expressa pelas partes, de equiparar esse contrato a uma fatura relativa a uma operação específica, podendo assim esse contrato gerar, razoavelmente, no adquirente a convicção de que, com base no mesmo, pode deduzir o IVA pago a montante.

25. Nestas condições, o Vrhovno sodiš?e (Supremo Tribunal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Pode um contrato escrito ser considerado uma fatura, na aceção do artigo 203.º da Diretiva IVA, unicamente se incluir todas as menções indicadas para uma fatura no capítulo 3 (“Faturação”) [do título XI] d[essa diretiva]?

2) Em caso de resposta negativa à questão anterior, quais são as menções ou as

circunstâncias com base nas quais, em qualquer caso, um contrato escrito pode ser considerado (também) uma fatura geradora da obrigação de pagamento do IVA, na aceção do artigo 203.º da Diretiva IVA?

3) Mais concretamente, pode um contrato escrito, celebrado por dois sujeitos passivos de IVA e que tem por objeto uma entrega de bens ou uma prestação de serviços, ser considerado uma fatura, na aceção do artigo 203.º da Diretiva IVA, quando dele resulte uma vontade expressa e objetivamente determinável do vendedor ou do prestador de serviços, na qualidade de parte contratante, de emitir uma fatura relativa a uma operação específica que possa levar o adquirente a presumir razoavelmente que, com base na mesma, pode deduzir o IVA pago a montante?»

26. Foram apresentadas observações escritas pela Raiffeisen, pelo Governo esloveno e pela Comissão.

IV. Análise

27. Com as suas três questões, que há que apreciar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 203.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que um contrato (escrito) de locação financeira celebrado por dois sujeitos passivos de IVA, que não deu lugar à emissão de uma fatura IVA, pode ser considerado uma «fatura», na aceção desta disposição, de modo a gerar para o vendedor (na locação, o locador) uma obrigação de pagar o IVA e para o adquirente (na locação, o locatário) a possibilidade de deduzir o IVA pago a montante.

28. Em caso afirmativo, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, por um lado, quais as menções que esse contrato deve conter obrigatoriamente para ser considerado uma fatura, nomeadamente, atendendo às menções constantes do artigo 226.º da Diretiva IVA, e, por outro, se é relevante verificar se do referido contrato resulta objetivamente a vontade do vendedor de um bem ou do prestador de serviços enquanto parte contratante (na locação, o locador) de que constitua uma fatura suscetível de gerar para o adquirente (na locação, o locatário) a convicção de poder, com base nesse mesmo contrato, deduzir o IVA pago a montante.

29. A Raiffeisen alegou que um contrato de locação financeira, como o que está em causa do processo principal, só pode ser considerado uma fatura na aceção do artigo 203.º da Diretiva IVA se contiver uma disposição expressa nesse sentido e se estiverem reunidos todos os elementos indicados para uma fatura no capítulo 3 («Faturação») do título XI da Diretiva IVA. Pelo contrário, o Governo esloveno alega que esse contrato escrito pode ser equiparado a uma fatura, mesmo que não contenha todos os elementos indicados neste capítulo, desde que sejam indicados no contrato o locador e o locatário na locação, a descrição da operação, o valor da entrega do bem ou da prestação do serviço e o montante do IVA que o locatário deve pagar, e que dele resulte objetivamente a vontade expressa do locador enquanto parte contratante de que constitua uma fatura que possa gerar, no locador, a convicção de que pode, com base nesse contrato, deduzir o IVA pago a montante e que resulte, de uma cláusula contratual expressa ou de outras disposições contratuais como, por exemplo, as circunstâncias da operação, que a emissão de uma fatura enquanto documento especial não estava prevista (8).

A. Quanto ao conceito de «fatura»

30. Antes de mais, há que recordar que o artigo 218.º da Diretiva IVA prevê que «para efeitos da [presente diretiva], os Estados-Membros aceitam como fatura qualquer documento ou mensagem em papel ou em formato eletrónico que satisfaça as condições determinadas no [capítulo 3 do título XI da referida diretiva]». Além disso, o artigo 219.º da mesma diretiva, equipara a uma fatura «qualquer documento ou mensagem que altere a fatura inicial e a ela faça

referência específica e inequívoca».

31. Daqui resulta que, com base nessas disposições, para que um documento seja considerado uma fatura, não é relevante que obedeça a uma forma específica ou que o termo «fatura» aí seja mencionado de uma forma ou de outra, podendo uma fatura ser composta por vários documentos (9). Nada se opõe, por isso, a que se considere que um contrato de locação financeira, como o que está em causa no processo principal, possa constituir uma fatura, desde que estejam satisfeitos os requisitos previstos no capítulo 3 do título XI da Diretiva IVA.

32. A este respeito, por um lado, no que respeita às regras relativas à emissão de faturas, o artigo 220.º, ponto 1, da Diretiva IVA dispõe que uma fatura deve ser emitida, nomeadamente, para qualquer entrega de bens ou prestação de serviços que um sujeito passivo efetue a outro sujeito passivo (10).

33. Por outro lado, no que respeita às regras relativas ao conteúdo das faturas, este rege-se pelas disposições da secção 4 do referido capítulo 3, que compreendia, à data dos factos em causa, os artigos 226.º a 231.º Mais especificamente, o artigo 226.º da Diretiva IVA dispõe que, sem prejuízo das disposições específicas previstas nesta diretiva, só as menções referidas nesta disposição devem obrigatoriamente figurar, para efeitos do IVA, nas faturas emitidas em aplicação do disposto nos artigos 220.º e 221.º (11) (a seguir «menções obrigatórias»).

34. Poder-se-ia deduzir da redação das disposições suprarreferidas que só os documentos que contenham as menções obrigatórias podem servir de faturas para efeitos de IVA. Com efeito, a título de exemplo, o Tribunal de Justiça precisou que não é legítimo aos Estados-Membros associar o exercício do direito à dedução do IVA ao preenchimento de pressupostos relativos ao conteúdo das faturas, que não estão expressamente previstos nas disposições da Diretiva IVA (12). Estas menções obrigatórias são, assim, determinadas de maneira vinculativa e exaustiva no artigo 226.º desta diretiva (13).

35. Contudo, essa abordagem, apesar da vantagem que apresenta em matéria de segurança jurídica e de coerência, correria o risco, em certas situações, de subestimar o papel essencial que a Diretiva IVA confere às «faturas». Com efeito, tal como decorre do considerando 46 desta diretiva, as faturas são emitidas, nomeadamente, para «permitir o seu controlo por parte das administrações fiscais». A este respeito, o Tribunal de Justiça precisou que a finalidade das menções que devem obrigatoriamente constar da fatura consiste em permitir às administrações fiscais a realização de controlos do pagamento do imposto devido e, se for caso disso, da existência do direito a dedução do IVA (14). É, por outro lado, para permitir que esse tipo de controlo seja possível, que os sujeitos passivos devem, por força do artigo 244.º dessa diretiva, conservar todas as faturas recebidas, bem como as cópias de todas as faturas que emitiram.

36. Por conseguinte, é à luz do objetivo de facilitar às administrações fiscais um controlo do pagamento da taxa devida e, se for caso disso, da existência do direito à dedução do IVA, que há que verificar se um contrato de locação financeira, como o que está em causa no processo principal, pode ser considerado uma «fatura» nos termos do artigo 203.º da Diretiva IVA (15).

B. A fatura como prova do pagamento do imposto devido nos termos do artigo 203.º da Diretiva IVA

37. A fatura deve permitir confirmar que o IVA foi corretamente pago. Ora, no caso concreto, a fim de apreciar se um contrato, como o que está em causa no processo principal, permite efetuar essa verificação, há que analisar o conteúdo do artigo 203.º da Diretiva IVA, nos termos do qual a FURS considerou que a Raiffeisen deveria ter pago o IVA.

38. Segundo uma interpretação literal, nos termos do artigo 203.º da Diretiva IVA, o IVA é devido por todas as pessoas que mencionem esse imposto numa fatura. A este respeito, o Tribunal de Justiça precisou que o IVA mencionado numa fatura pelo emitente dessa fatura é por ele devido, inclusive na ausência de qualquer operação tributável (16).

39. Assim, a obrigação de pagar o IVA por força do artigo 203.º da Diretiva IVA é independente da obrigação de pagar esse imposto gerada por uma operação sujeita a IVA, na aceção do artigo 2.º desta diretiva. Com efeito, ao contrário do caso da dívida fiscal eventualmente gerada por uma operação sujeita ao IVA, o Tribunal de Justiça declarou que a dívida fiscal prevista no artigo 203.º da referida diretiva é devida exclusivamente porque o IVA é mencionado na fatura, não sendo assim pertinente, no que se refere à constituição desta dívida, o lugar da prestação de serviços que dá origem a uma fatura (17), elemento que, no entanto, está expressamente previsto no artigo 226.º da mesma diretiva, como menção que deve figurar obrigatoriamente numa fatura.

40. Seguindo a mesma lógica, no âmbito de uma interpretação sistemática da Diretiva IVA, constato que embora o artigo 203.º da Diretiva IVA se refira a uma «fatura», contrariamente ao artigo 178.º, alínea a), dessa diretiva, que diz respeito às disposições relativas ao exercício do direito à dedução do IVA em caso de entrega de bens ou de prestação de serviços, o referido artigo 203.º não dispõe expressamente que essa fatura deve satisfazer todos os requisitos dos artigos 220.º a 236.º, bem como dos artigos 238.º, 239.º e 240.º. Por outro lado, embora estes requisitos de forma ligados à faturação sejam pertinentes, o autor da fatura poderia facilmente contornar a obrigação de pagar o IVA omitindo simplesmente a inclusão na referida fatura de uma das menções exigidas pelo artigo 226.º da Diretiva IVA.

41. Com efeito, o Tribunal de Justiça declarou que esta disposição visa eliminar o risco de perda de receitas fiscais que pode resultar do direito à dedução previsto por esta diretiva (18). Mesmo que o exercício do referido direito à dedução esteja limitado apenas aos impostos que correspondem a uma operação sujeita a IVA, o risco de perda de receitas fiscais não é, em princípio, completamente eliminado enquanto o destinatário de uma fatura que menciona indevidamente o IVA ainda a puder utilizar para invocar o direito à dedução, nos termos do artigo 168.º, alínea a) da Diretiva IVA (19). A este respeito, devo recordar que, em conformidade com o artigo 178.º desta diretiva, para poder exercer o direito à dedução referido no artigo 168.º, alínea a), da referida diretiva no que respeita às entregas de bens e às prestações de serviços, o sujeito passivo deve possuir uma fatura em conformidade com as disposições pertinentes da Diretiva IVA (20). Por conseguinte, o risco de perda de receitas fiscais poderia ficar a dever?se ao facto de o destinatário de uma fatura que satisfaz todos os requisitos de forma previstos nesta diretiva poder invocar um direito à dedução do IVA pago a montante, quando o IVA lhe tivesse sido indevidamente faturado pelo facto de a operação em causa não estar sujeita a IVA.

42. A este respeito, recordo que o Tribunal de Justiça também precisou que, em conformidade com o princípio da neutralidade do IVA, embora o imposto seja indevidamente faturado, deve poder ser regularizado, quando o emitente da fatura demonstre a sua boa-fé ou tenha eliminado, em tempo útil, o risco de perda de receitas fiscais que pode resultar da invocação do direito à dedução (21).

43. No caso em apreço, atentas as considerações que precedem, há que concluir que a considerar?se o contrato de locação financeira uma «fatura» na aceção do artigo 203.º da Diretiva IVA, a Raiffeisen deveria efetivamente ter pago o montante integral do IVA devido a título desse contrato de locação financeira, a saber, a soma de 110 056,86 euros, no momento da celebração do mesmo. Só deste modo teria sido eliminado o risco de perda de receitas fiscais, ou seja, o objetivo prosseguido por essa disposição, na medida em que essa perda não poderia resultar do facto de a RED ter invocado o seu direito à dedução. Além disso, o facto de essas duas partes

terem decidido resolver o contrato de locação financeira quase quatro anos mais tarde teria justificado um pedido de regularização do IVA, a fim de ter direito a uma restituição com base num cálculo *pro rata temporis*.

44. À luz de tudo o que precede, saliento, por um lado, quanto à possibilidade de as autoridades fiscais verificarem que o IVA foi corretamente pago nos termos do artigo 203.º da Diretiva IVA, que o documento equiparado a fatura deve permitir confirmar o valor exato do IVA que o emitente desse documento faturou ao destinatário do referido documento, e isto, independentemente do facto de o emitente do mesmo documento não ter declarado nem pago esse IVA.

45. Por outro lado, resulta designadamente da jurisprudência referida no número 41 das presentes conclusões, que a razão de ser do artigo 203.º da Diretiva IVA está intrinsecamente relacionada com o risco de perda de receitas fiscais resultante do exercício de um direito à dedução. Por conseguinte, é também a este título que há que apreciar os requisitos substantivos do documento que serve de fatura do ponto de vista do controlo da existência do direito à dedução do IVA pago a montante.

C. A fatura como prova da existência do direito à dedução do IVA pago a montante

46. No que diz respeito ao direito à dedução do IVA pago a montante, há que concluir que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o direito dos sujeitos passivos de deduzir do IVA de que são devedores o IVA devido ou pago em relação aos bens adquiridos ou aos serviços que lhes foram prestados a montante constitui um princípio fundamental do sistema comum de IVA instituído pela legislação da União (22).

47. O Tribunal de Justiça declarou reiteradamente que o direito à dedução do IVA previsto nos artigos 167.º e seguintes da Diretiva IVA faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Esse direito é imediatamente exercido em relação à totalidade dos impostos que tenham onerado as operações efetuadas a montante (23).

48. O regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do peso do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, independentemente dos respetivos fins ou resultados dessas atividades, desde que essas atividades estejam, em princípio, elas próprias sujeitas a IVA (24).

49. A este respeito, importa distinguir os requisitos substantivos dos requisitos formais relativos ao exercício do direito à dedução do IVA.

50. No que respeita aos requisitos formais relativos ao exercício do referido direito, resulta do artigo 178.º, alínea a), da Diretiva IVA que o seu exercício está subordinado à posse de uma fatura emitida nomeadamente em conformidade com os artigos 220.º a 236.º, 238.º, 239.º e 240.º desta diretiva.

51. No que se refere aos requisitos substantivos exigidos para a constituição do direito à dedução do IVA, resulta, nomeadamente do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA que os bens e os serviços invocados para fundamentar esse direito devem ser utilizados pelo sujeito passivo a jusante para os efeitos das suas próprias operações tributadas e que, a montante, esses bens ou serviços devem ser prestados por outro sujeito passivo (25).

52. O Tribunal de Justiça declarou que o princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução deste imposto pago a montante seja concedida se os requisitos substantivos

estiverem cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais (26).

53. Consequentemente, quando a Administração Fiscal dispõe dos dados necessários para saber que os requisitos substantivos foram cumpridos, não pode impor, no que respeita ao direito do sujeito passivo de deduzir esse imposto, requisitos suplementares suscetíveis de ter por efeito eliminar esse direito (27).

54. Atendendo a estas considerações, o Tribunal de Justiça declarou que a Administração Fiscal não pode recusar o direito à dedução do IVA pelo simples facto de a fatura não preencher alguns dos requisitos exigidos pelo artigo 226.º da Diretiva IVA se dispuser de todos os dados para verificar se os requisitos substantivos relativos a este direito se encontram satisfeitos (28). Com efeito, o Tribunal de Justiça decidiu a questão de saber se, por um lado, faturas que contenham apenas as menções «serviços jurídicos prestados desde [uma determinada data] até ao presente» ou «serviços jurídicos prestados até hoje» cumpriam os requisitos previstos no artigo 226.º, n.os 6 e 7, desta diretiva, e, por outro lado, se as autoridades tributárias nacionais podiam legitimamente recusar o direito à dedução do IVA pelo simples facto de esses requisitos não estarem cumpridos, quando essas autoridades dispunham de todas as informações necessárias para verificar se os requisitos materiais relativos ao exercício desse direito se encontravam satisfeitos (29). Assim, o Tribunal de Justiça declarou que o artigo 178.º, alínea a), da referida diretiva se opõe a que as autoridades tributárias nacionais possam recusar o direito à dedução do IVA pelo simples facto de o sujeito passivo possuir uma fatura que não cumpre os requisitos exigidos pelo artigo 226.º da mesma diretiva, quando essas autoridades dispõem de todas as informações necessárias para verificar se os requisitos substantivos relativos ao exercício desse direito se encontram satisfeitos (30). A este respeito, a Administração Fiscal não deve limitar-se ao exame da própria fatura. Deve igualmente ter em conta informações complementares prestadas pelo sujeito passivo.

55. No mesmo sentido, o Tribunal de Justiça declarou igualmente que o artigo 167.º, o artigo 178.º, alínea a), o artigo 220.º, n.º 1, e o artigo 226.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação ou a uma prática nacional por força da qual as autoridades nacionais recusam a um sujeito passivo o direito de deduzir do montante do IVA de que é devedor o montante do imposto devido ou pago pelos serviços que lhe foram prestados, pelo facto de a fatura inicial, na sua posse no momento da dedução, mencionar uma data errada de conclusão da prestação de serviços e de não existir uma numeração contínua da fatura retificada ulteriormente e da nota de crédito que anulava a fatura inicial, se os pressupostos materiais se encontram preenchidos e, antes da adoção da decisão da autoridade visada, o sujeito passivo lhe tiver fornecido uma fatura retificada, que indique a data exata em que a referida prestação foi concluída, mesmo que não exista uma numeração contínua desta fatura e da nota de crédito que anula a fatura inicial (31).

56. No processo principal, cabe portanto ao órgão jurisdicional de reenvio ter em conta todas as informações constantes do contrato de locação financeira em causa com vista a verificar se os requisitos substantivos do direito da RED à dedução do IVA se encontram satisfeitos. Neste contexto, há que sublinhar que é ao sujeito passivo que solicita a dedução do IVA que incumbe provar que preenche os requisitos para dela beneficiar. As autoridades fiscais podem assim exigir ao próprio contribuinte as provas que considerem necessárias para apreciar se há ou não que conceder a dedução solicitada (32).

57. No caso em apreço, segundo a Raiffeissen, o contrato de locação financeira não pode ser qualificado de «fatura», uma vez que o documento não incluía a taxa de IVA aplicada e a data de entrega do bem, duas menções expressamente previstas no artigo 226.º da Diretiva IVA. Deduzo

daqui que todas as outras menções obrigatórias estavam, portanto, incluídas no contrato de locação financeira e não carecem de análise.

58. Por um lado, no que respeita à taxa de IVA aplicada, trata-se efetivamente de um elemento importante da fatura, previsto no artigo 226.º, n.º 9, da Diretiva IVA. Contudo, na medida em que é pacífico entre as partes no processo principal que o montante total do IVA a pagar, exigido pelo artigo 226.º, n.º 10, desta diretiva, constava do contrato de locação financeira, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se essa taxa de IVA poderia inferir-se facilmente do cálculo efetuado para obter o montante total do IVA, ou de uma cláusula do contrato em causa que remeta para o quadro legal aplicável do qual conste a taxa de IVA aplicável.

59. Por outro lado, no que respeita à data de entrega do bem, recorda-se que o artigo 226.º, n.º 7, da Diretiva IVA exige que a fatura contenha a data em que foi efetuada ou concluída a entrega do bem ou a prestação de serviços. O Tribunal de Justiça já explicou que a data da prestação objeto da referida fatura permite controlar quando ocorreu o facto gerador do imposto e, portanto, determinar as disposições fiscais que devem, de um ponto de vista temporal, aplicar-se à operação a que respeita o documento (33). A este respeito, importa, se for caso disso, assegurar-se de que os documentos anexos ao contrato contêm uma apresentação mais detalhada da entrega (34).

60. No caso em apreço, há que verificar se, com base no contrato de locação financeira, uma autoridade teria podido determinar se se trata de uma situação de «entrega de bens» ou de uma «prestação de serviços» e, em seguida, se esse mesmo contrato permite determinar o momento da entrega.

61. Por um lado, no que respeita à questão da qualificação da operação de locação financeira, o Tribunal de Justiça já declarou que, na hipótese de o contrato de locação financeira relativo a um imóvel prever quer a transferência de propriedade do referido imóvel para o locatário no termo desse contrato, quer que o locatário dispõe dos atributos essenciais da propriedade do referido imóvel (o que parece acontecer no caso em apreço), designadamente que é transferida para ele a maior parte das vantagens e dos riscos inerentes à propriedade legal do referido imóvel e que o montante total atualizado das prestações é praticamente idêntico ao valor venal do bem, a operação resultante desse contrato deve ser equiparada a uma aquisição de um bem de investimento (35).

62. Por outro lado, quanto à data de entrega desse bem, saliento que o Tribunal de Justiça precisou que a noção de «entrega de bens» não se refere à transferência de propriedade nas formas previstas pelo direito nacional aplicável, mas a qualquer operação de transferência de um bem corpóreo por uma parte que confere à outra parte o poder de dispor dele, como se fosse o seu proprietário (36).

63. Embora caiba ao juiz nacional determinar caso a caso, em função da matéria de facto do caso concreto, se determinada operação sobre um bem implica a transferência do poder de dispor desse bem como um proprietário, o Tribunal de Justiça pode, no entanto, fornecer-lhe todos os elementos úteis a esse respeito (37).

64. Neste contexto, o Tribunal de Justiça já constatou que as operações de locação financeira (*sale and lease back*), como as que estão em causa no processo principal, são caracterizadas pela concessão combinada e simultânea, por um lado, de um direito de propriedade pelo sujeito passivo (no presente caso, a RED), à instituição financeira (Raiffeisen) e, por outro, de uma locação imobiliária por esta instituição financeira ao sujeito passivo. Importa, portanto, determinar se, no contexto do processo principal, é de considerar a concessão do direito de propriedade e da locação imobiliária, separadamente ou em conjunto (38).

65. A este respeito, o Tribunal de Justiça considerou que se está em presença de uma prestação única quando dois ou vários elementos ou atos prestados pelo sujeito passivo estão tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável cuja decomposição teria natureza artificial (39). Ora, compete ao órgão jurisdicional nacional apreciar se os elementos que lhe são submetidos caracterizam a existência de uma operação única, independentemente da sua articulação contratual (40).

66. No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que as operações de locação financeira (*sale and lease back*) em causa no processo principal constituem operações puramente financeiras para aumentar a liquidez da RED e que o imóvel em causa no processo principal permaneceu na posse desta última, que o utilizou de forma ininterrupta e duradoura para os fins das suas operações tributadas. Estes factos parecem indicar, sem prejuízo da verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, que cada uma dessas operações constitui uma operação única, pois a constituição do direito de propriedade sobre o bem em causa no processo principal é indissociável da locação imobiliária relativa a esse mesmo bem (41).

67. Por conseguinte, é possível considerar que o contrato de locação financeira continha elementos suficientes relativos à data de entrega, na aceção da jurisprudência referida no n.º 62 das presentes conclusões.

68. À luz das considerações precedentes, é efetivamente possível considerar que um contrato de locação financeira que contenha elementos suficientes para permitir às Administrações Fiscais a realização de controlos do pagamento do imposto devido e, se for caso disso, da existência do direito à dedução do IVA, pode, a título excecional, ser considerado uma «fatura» na aceção da Diretiva IVA.

V. Conclusão

69. À luz das considerações precedentes, sugiro ao Tribunal de Justiça que responda às questões prejudiciais submetidas pelo Vrhovno sodišče (Supremo Tribunal, Eslovénia) do seguinte modo:

O artigo 208.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que um contrato escrito pode, a título excecional, ser considerado uma fatura, na aceção desta diretiva, mesmo que não contenha todas as menções indicadas para uma fatura no capítulo 3 (“Faturação”), do título XI da referida diretiva, desde que esse documento indique elementos suficientes para permitir às Administrações Fiscais a realização de controlos do pagamento do imposto devido e, se for caso disso, da existência do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado.

1 Língua original: francês.

2 Diretiva do Conselho de 28 de novembro de 2006 (JO 2006, L 347, p. 1, a seguir «Diretiva

IVA»)).

3 O presente processo é o terceiro submetido ao Tribunal de Justiça relativo a uma operação qualificada de «venda e posterior locação financeira». V., igualmente, Acórdãos de 2 de julho de 2015, NLB Leasing (C-209/14, a seguir «Acórdão NLB Leasing», EU:C:2015:440), e de 27 de março de 2019, Mydibel (C-201/18, a seguir «Acórdão Mydibel», EU:C:2019:254).

4 O órgão jurisdicional de reenvio não especifica os motivos pelos quais o direito de dedução do IVA foi retirado e, nomeadamente, se este se ficou a dever à resolução do contrato de locação financeira. Por outro lado, tal como observou com razão a Comissão Europeia, não resulta da descrição do quadro factual do pedido de decisão prejudicial se negado à RED o direito à dedução do IVA em relação ao montante total de 110 056,86 euros, referido no contrato de locação financeira, ou se a RED beneficiou do seu direito à dedução do IVA em relação às prestações mensais que estava obrigada a pagar em aplicação desse contrato durante o período de quase quatro anos em que o mesmo vigorou.

5 Além disso, no que respeita à operação objeto do segundo contrato de compra e venda do bem em causa, no entender da FURS, esta operação estava isenta de IVA e o direito de dedução da Raiffeisen não podia, portanto, ser invocado, apesar de ter sido emitida uma fatura da qual constava IVA que, *in fine*, não era devido. Por conseguinte, a Raiffeisen foi tributada em IVA suplementar no montante de 44 200,00 euros, com juros que ascendiam a 11 841,97 euros. Segundo a FURS, o facto de o bem em causa ter sido, em seguida, vendido pela Raiffeisen a outro adquirente numa operação à qual foi aplicado IVA é irrelevante por se tratar de um elemento factual posterior.

6 V., neste sentido, Acórdão de 18 de junho de 2009, Stadeco (C-566/07, a seguir «Acórdão Stadeco», EU:C:2009:380, n.os 26 e 27).

7 V. artigo 63.º da Diretiva IVA.

8 A Comissão optou por responder às questões aplicando as diferentes disposições da Diretiva IVA aos factos do litígio no processo principal. Quanto ao artigo 203.º desta diretiva, precisou que esta disposição se opõe a que a Administração Fiscal exija do prestador de serviços o pagamento do IVA pelo simples facto de que o destinatário da prestação deduziu indevidamente esse IVA com base num contrato celebrado com o prestador de serviços, não tendo este último emitido qualquer fatura relativa à prestação de serviços.

9 V., neste sentido, Acórdão de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, a seguir «Acórdão Barlis», EU:C:2016:690, n.º 44), e Conclusões da advogada-geral J. Kokott no mesmo processo (EU:C:2016:101, n.os 90 e 91).

10 A Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, de 5 de dezembro de 2017, que altera a Diretiva [IVA] e a Diretiva 2009/132/CE no que diz respeito a determinadas obrigações relativas ao imposto sobre o valor acrescentado para as prestações de serviços e as vendas à distância de bens (JO 2017, L 348, p. 7), acrescentou uma nova disposição, o artigo 219.º-A, que não é aplicável *rationae temporis* aos factos em causa no processo principal. No seu n.º 1, esta disposição prevê que «[a] faturação fica sujeita às regras aplicáveis no Estado-Membro em que se considera efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços, nos termos do disposto no título V [da Diretiva IVA]».

11 Acórdão de 15 de julho de 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, n.º 40).

- 12 V. Acórdão Barlis (n.º 25 e jurisprudência referida).
- 13 Devo recordar que, quanto às faturas emitidas para as entregas de bens ou prestações diferentes das previstas no artigo 220.º da Diretiva IVA, por força do artigo 221.º desta diretiva, os Estados-Membros podem impor menos obrigações do que as enumeradas, nomeadamente, no artigo 226.º da referida diretiva.
- 14 Acórdão Barlis (n.º 27).
- 15 V., por analogia, Acórdão Barlis (n.º 27) e Conclusões da advogada-geral J. Kokott no mesmo processo (EU:C:2016:101, n.os 30, 32 e 46).
- 16 Acórdão Stadeco (n.º 26), bem como Acórdãos de 31 de janeiro de 2013, LVK (C-643/11, a seguir «Acórdão LVK », EU:C:2013:55, n.º 42 e dispositivo); de 8 de maio de 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, n.º 26), e de 18 de março de 2021, P (Cartões de combustível) (C-48/20, EU:C:2021:215, n.º 26).
- 17 Acórdão Stadeco (n.º 27).
- 18 V., nomeadamente, Acórdão LVK (n.º 36) e de 18 de março de 2021, P. (Cartões de combustível) (C-48/20, EU:C:2021:215, n.º 26).
- 19 V., neste sentido, Acórdão Stadeco (n.º 29).
- 20 A saber, os artigos 220.º a 236.º, e 238.º, 239.º e 240.º da Diretiva IVA.
- 21 Acórdãos Stadeco (n.º 37) e LVK (n.º 37), bem como Conclusões da advogada-geral J. Kokott no processo EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, n.º 43).
- 22 V. Acórdão Barlis (n.º 37 e jurisprudência referida).
- 23 V., Acórdão Barlis (n.º 38 e jurisprudência referida).
- 24 V. Acórdão Barlis (n.º 39 e jurisprudência referida).
- 25 V. Acórdão Barlis (n.º 40 e jurisprudência referida).
- 26 V. Acórdão Barlis (n.º 42 e jurisprudência referida).
- 27 V. Acórdão Barlis (n.º 42 e jurisprudência referida).
- 28 V. Acórdão Barlis (n.º 43). V., no mesmo sentido, Acórdão de 1 de abril de 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206), relativo à obrigação de possuir uma fatura em conformidade com a Diretiva IVA.
- 29 V. Acórdão Barlis (n.º 24).
- 30 V. Acórdão Barlis (n.º 24).
- 31 Acórdão de 15 de julho de 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, n.º 45 e dispositivo).
- 32 Acórdão Barlis (n.º 46). Importa precisar que os Estados-Membros são competentes para prever sanções em caso de violação dos requisitos formais relativos ao exercício do direito a

dedução do IVA. Nos termos do artigo 273.º da Diretiva IVA, os Estados-Membros têm a faculdade de adotar medidas para assegurar a cobrança exata do imposto e evitar a fraude, desde que tais medidas não vão além do que é necessário para atingir tais objetivos nem ponham em causa a neutralidade do IVA [v. Acórdão Barlis (n.º 47)].

33 Acórdão Barlis (n.º 30).

34 V., neste sentido, Acórdão Barlis (n.º 34).

35 Acórdão NLB Leasing (n.os 26 a 32).

36 Acórdão Mydibel (n.º 34 e jurisprudência referida).

37 V., neste sentido, Acórdãos NLB Leasing (n.º 25) e Mydibel (n.º 35).

38 V., neste sentido, Acórdão Mydibel (n.os 36 e 37).

39 V. Acórdão Mydibel (n.º 38 e jurisprudência referida).

40 V. Acórdão Mydibel (n.º 39 e jurisprudência referida).

41 V., neste sentido Acórdão Mydibel (n.º 40).