



Tax & Business Lawyers

NEWSLETTER

30 OUTUBRO 2025

SÚMULA DE JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA (3.º TRIMESTRE DE 2025)

Pretende-se, com a presente Informação Fiscal, apresentar uma síntese Trimestral dos principais Acórdãos proferidos pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) relacionados com o domínio da Fiscalidade, analisando, caso a caso, o impacto e o contributo que tais decisões poderão vir a ter, do ponto de vista nacional.

Advisory Team



1.

NÚMERO DO PROCESSO: C-794/23

NOME: Finanzamt Österreich contra P GmbH

DATA: 1 de agosto de 2025

ASSUNTO: Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 203.o — Menção de um montante de IVA errado na fatura — Artigo 238.o — Faturação simplificada — Prestações faturadas a pessoas que não são sujeitos passivos e a sujeitos passivos que não beneficiam do direito à dedução do IVA — Obrigação de pagar a parte do IVA indevidamente faturado — Ausência de risco de perda de receitas fiscais

FACTOS

A P é uma sociedade de responsabilidade limitada de direito austríaco que explora um parque de diversões coberto, tendo aplicado uma taxa de IVA de 20% às entradas naquele parque no exercício de 2019.

Aquando do pagamento das taxas de acesso, a P emitiu faturas aos seus clientes de acordo com as regras de faturação simplificada.

Para efeitos declarativos, a P declarou o imposto correspondente na sua declaração de IVA relativa a 2019, pese embora a tenha retificado posteriormente, com o fundamento de que as taxas de acesso deveriam estar sujeitas à taxa reduzida de IVA fixada em 13%.

Por Decisão de 18 de janeiro de 2021, a Administração tributária austríaca fixou o IVA devido pela P naquele exercício sem atender à mencionada retificação, porquanto entendeu, por um lado, que não era possível alterar as faturas nem transmitir aos clientes notas de crédito correspondentes à diferença entre o IVA à taxa normal e o IVA à taxa reduzida e, por outro, que essa retificação conduziria ao enriquecimento sem causa da P, visto que os clientes desta sociedade tinham suportado o imposto à taxa de 20%.

A P interpôs recurso da referida decisão, tendo o *Bundesfinanzgericht* (Tribunal Tributário Federal, Áustria), ao qual tinha sido submetido o litígio, apresentado um pedido de decisão prejudicial ao Tribunal de Justiça para determinar o contexto de aplicação da Diretiva IVA ao caso em apreço, em especial quando não se verifique risco de perda de receitas fiscais para o Estado.

No seu Acórdão de 8 de dezembro de 2022, o Tribunal de Justiça declarou que a Diretiva IVA deve ser interpretada no sentido de que um sujeito passivo, que prestou um serviço e que mencionou na sua fatura um montante de IVA calculado com base numa taxa errada, não é devedor da parte do imposto indevidamente faturado caso não se verifique um risco de perda de receitas fiscais pelo facto de os beneficiários desse serviço serem exclusivamente consumidores finais que não beneficiam do direito à dedução do IVA pago a montante.

Na sequência desse Acórdão, o Tribunal Tributário Federal alterou, por Sentença de 27 de janeiro de 2023, a liquidação do IVA devido pela P em relação a 2019, partindo da premissa de que os serviços foram “(quase exclusivamente)” prestados a consumidores finais, que não beneficiam do direito à dedução do IVA a montante.

Todavia, a Administração tributária austríaca interpôs recurso de “Revision” desta Sentença para o *Verwaltungsgerichtshof* (Supremo Tribunal Administrativo, Áustria, e órgão jurisdicional de reenvio), tendo alegado que a decisão do Tribunal Tributário Federal se afasta, ainda assim, do Acórdão de 8 de dezembro de 2022, na medida em que a decisão do tribunal austríaco prevê a possibilidade do IVA devido poder ser avaliado com base numa afetação por estimativa entre, por um lado, os consumidores finais e, por outro, os sujeitos passivos que têm direito de deduzir o imposto a montante.

Em face do exposto, o órgão jurisdicional de reenvio decidiu suspender a instância para submeter as seguintes questões prejudiciais ao Tribunal de Justiça:

1. Deve o artigo 203.º da Diretiva [IVA] ser interpretado no sentido de que um sujeito passivo que tenha efetuado uma prestação e tenha mencionado na fatura um montante de IVA calculado com base numa taxa errada não é devedor, nos termos desta disposição, da parte do IVA indevidamente faturado quando a prestação mencionada na fatura em causa tenha sido efetuada a uma pessoa que não seja um sujeito passivo, mesmo que esse sujeito passivo tenha efetuado outras prestações da mesma natureza a outros sujeitos passivos?

2. Por “consumidor final que não beneficia do direito à dedução do IVA pago a montante”, na aceção do Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 8 de dezembro de 2022, [Finanzamt Österreich (IVA faturado por erro a consumidores finais) (C-378/21, EU:C:2022:968)], deve entender-se apenas uma pessoa que não seja um sujeito passivo ou também um sujeito passivo que utilize a prestação concreta unicamente para fins privados (ou para outros fins sem direito à dedução do IVA pago a montante) e não tenha, portanto, direito à dedução do IVA pago a montante?

3. Que critérios devem ser utilizados para apreciar, numa faturação simplificada, na aceção do artigo 238.º da Diretiva [IVA], quais as faturas (pelo menos no âmbito de uma estimativa) em relação às quais o sujeito passivo não é devedor do montante indevidamente faturado por não haver risco de perda de receitas fiscais?

APRECIÇÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA

No tocante à primeira questão, o Tribunal de Justiça começou por recordar que as regras constantes da Diretiva IVA visam eliminar do risco de perda de receitas fiscais, que pode resultar do direito à dedução previsto nesta Diretiva.

Neste contexto, o Tribunal de Justiça decidiu que a aplicação da Diretiva IVA depende apenas da existência de um risco de perda de receitas fiscais, que deve ser avaliado com base numa fatura específica e que não pode depender do facto de saber se as prestações em causa do sujeito passivo foram efetuadas não só a pessoas que não são sujeitos passivos de IVA, mas também a outros sujeitos passivos deste imposto.

Em face do exposto, entendeu o Tribunal de Justiça que a Diretiva IVA deve ser interpretada no sentido de que um sujeito passivo que tenha efetuado uma prestação e tenha mencionado na sua fatura um montante de IVA calculado com base numa taxa errada não é devedor da parte do IVA indevidamente faturada a uma pessoa que não seja um sujeito passivo, mesmo que esse sujeito passivo também tenha efetuado prestações da mesma natureza a outros sujeitos passivos.

No que concerne à segunda questão, considerou o Tribunal de Justiça que o conceito de “consumidores finais que não beneficiam do direito à dedução do IVA pago a montante” deve ser interpretado de forma estrita e, bem assim, que aquele risco existe quando o destinatário de uma fatura errada é um sujeito passivo, mesmo que este utilize a prestação em causa para fins privados ou para outros fins que não conferem direito a dedução.

No que respeita à terceira questão – relacionada com a regularização do IVA indevidamente faturado –, o Tribunal de Justiça começou por clarificar que a Diretiva IVA não regula esta questão, competindo aos ordenamentos jurídicos internos de cada Estado-Membro, enquadrados pelos princípios da equivalência e da efetividade, prever os critérios segundo os quais devem ser determinados os casos em que um sujeito passivo é devedor de um montante de IVA faturado indevidamente.

Por último, e a respeito da possibilidade, no caso em concreto, de proceder a uma estimativa para identificar a parte das faturas erradas emitidas em relação a outros sujeitos passivos, esclareceu o Tribunal de Justiça que, em conformidade com as conclusões da Advogada-Geral, o Direito da União não se opõe, em princípio, a tal

estimativa, desde que sejam respeitados, no âmbito da mesma, os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade.

DECISÃO

O Tribunal de Justiça decidiu que a Diretiva 2006/112/CE do Conselho, deve ser interpretada no sentido de que:

1. *“[...] um sujeito passivo que tenha efetuado uma prestação e tenha mencionado na sua fatura um montante de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) calculado com base numa taxa errada não é devedor da parte do IVA indevidamente faturada a uma pessoa que não seja um sujeito passivo, mesmo que esse sujeito passivo também tenha efetuado prestações da mesma natureza a outros sujeitos passivos.*
2. *[...] só há que qualificar de «consumidores finais que não beneficiam do direito à dedução do [imposto sobre o valor acrescentado (IVA)] pago a montante», na aceção do Acórdão de 8 de dezembro de 2022, Finanzamt Österreich (IVA faturado por erro a consumidores finais) (C-378/21, EU:C:2022:968), as pessoas que não sejam sujeitos passivos. Assim, os sujeitos passivos que, numa determinada situação, não têm direito de deduzir o IVA pago a montante, não estão abrangidos por este conceito.*
3. *[...] não se opõe a que, em caso de faturação simplificada em aplicação do artigo 238.º da Diretiva 2006/112, conforme alterada, uma Administração Fiscal ou um tribunal nacional procedam a uma estimativa para determinar a parte das faturas a respeito das quais um sujeito passivo que faturou indevidamente o imposto sobre o valor acrescentado é devedor deste imposto em aplicação do artigo 203.º da Diretiva 2006/112, conforme alterada, desde que sejam tidas em conta, para efeitos dessa estimativa, todas as circunstâncias relevantes e que o sujeito passivo tenha a possibilidade de questionar os resultados obtidos com base neste método, no respeito dos princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade, bem como dos direitos de defesa.”*

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

A presente decisão contribui para clarificar as regras respeitantes à regularização de faturas que mencionem uma taxa de imposto superior ao legalmente exigível e, bem assim, o conceito de consumidores finais.

2.

NÚMERO DO PROCESSO: C-726/23

NOME: SC Arcomet Towercranes SRL contra Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București, Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București

DATA: 4 de setembro de 2025

ASSUNTO: Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Âmbito de aplicação do IVA — Artigo 2.º, n.º 1, alínea c) — Conceito de “prestações de serviços efetuadas a título oneroso” — Serviços comerciais prestados no seio de um mesmo grupo de sociedades — Preço de transferência — Artigos 168.º e 178.º — Direito à dedução do IVA — Documentos comprovativos

FACTOS

A Arcomet Roménia faz parte do grupo Arcomet, um grupo mundial independente no setor da locação de guas.

No âmbito da atividade do grupo, a Arcomet Service NV Bélgica (a seguir «Arcomet Bélgica») procura fornecedores para o conjunto das suas filiais, entre as quais a Arcomet Roménia, e negocia com esses fornecedores as condições contratuais aplicáveis às suas filiais.

Um estudo sobre os preços de transferência relativo às relações entre a Arcomet Bélgica e as suas filiais, realizado em dezembro de 2010, revelou que, no mercado de referência, as filiais deveriam registar, do acordo com as regras dos preços de transferência, uma margem de lucro operacional compreendida entre – 0,71% e 2,74%.

Em 24 de janeiro de 2012, foi celebrado um contrato entre a Arcomet Bélgica e a Arcomet Roménia, nos termos do qual cada parte se comprometia a realizar um certo número de prestações a favor da outra (a seguir “contrato de 24 de janeiro de 2012”).

No âmbito do referido contrato, a remuneração das atividades exercidas pelas partes correspondia ao montante necessário para colocar a Arcomet Roménia numa posição compatível com as atividades que desenvolvia e os riscos que assumia, posição essa a determinar de comum acordo entre as partes com base no método da margem líquida da operação, previsto nas Orientações da OCDE.

Assim, se a Arcomet Bélgica tivesse direito a uma remuneração pelas atividades descritas nesse contrato, deveria emitir, no final de cada ano, uma fatura à Arcomet Roménia, cabendo a esta suportar o montante do IVA relativo à remuneração auferida pela Arcomet Bélgica, nos termos da legislação fiscal romena.

De acordo com as regras de determinação dessa remuneração, deveria ser emitida uma fatura anual de regularização: pela Arcomet Bélgica, se a margem de exploração da Arcomet Roménia fosse superior a 2,74%, para recuperar o lucro excedentário; ou pela Arcomet Roménia, se essa margem fosse inferior a – 0,71%, para cobrir qualquer perda excedentária. Em contrapartida, nenhuma remuneração era devida quando a referida margem de exploração se situasse entre – 0,71% e 2,74%

Em 2011, 2012 e 2013, a Arcomet Roménia registou uma margem de exploração superior aos 2,74%, limite previsto no contrato de 24 de janeiro de 2012. Em cada um desses anos, recebeu da Arcomet Bélgica uma fatura com um montante sem IVA; após a regularização, esta última declarou essas faturas como respeitantes a prestações de serviços. A Arcomet Roménia declarou as duas primeiras faturas como aquisições intracomunitárias de serviços em relação às quais aplicou o mecanismo de autoliquidação do IVA devido por essas aquisições, mas considerou que a terceira fatura tinha sido emitida no âmbito de operações não abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA

Posteriormente, a Arcomet Roménia foi submetida a uma inspeção tributária que incidiu, nomeadamente, sobre os anos de emissão destas faturas, nos termos da qual foi obrigada a pagar um montante adicional de IVA em razão das deduções recusadas a título das faturas emitidas pela Arcomet Bélgica, bem como juros e sanções. O direito à dedução foi recusado com o fundamento de que a Arcomet Roménia não tinha demonstrado a efetividade das prestações de serviços faturadas nem a sua necessidade para efeitos das operações tributáveis.

A Arcomet Roménia intentou no Tribunalul București (Tribunal Regional de Bucareste, Roménia) uma ação de impugnação da decisão de indeferimento da sua reclamação contra o relatório de inspeção, a decisão de liquidação de um montante adicional de IVA, bem como os juros e as sanções correspondentes.

Este último órgão jurisdicional julgou a ação improcedente por Sentença de 10 de março de 2017, tendo a Arcomet Roménia interposto posteriormente recurso da sentença no Curtea de Apel București (Tribunal de Recurso de Bucareste, Roménia), que é o órgão jurisdicional de reenvio.

Em face do exposto, o órgão jurisdicional de reenvio decidiu suspender a instância para submeter, ao Tribunal de Justiça da União Europeia, as seguintes questões: 1) *Deve o*

artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da [Diretiva IVA] ser interpretado no sentido de que o montante faturado por uma sociedade (sociedade principal) a uma sociedade associada (sociedade de exploração), correspondente ao valor necessário para adequar o lucro da sociedade de exploração às atividades desenvolvidas e aos riscos assumidos em conformidade com o método da margem das Orientações da OCDE em matéria de preços de transferência, constitui um pagamento de um serviço que, por conseguinte, é abrangido pelo âmbito de aplicação do IVA? 2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, no que se refere à interpretação dos artigos 168.º e 178.º da [Diretiva IVA], têm as administrações tributárias o direito de exigir, para além da fatura, documentos (por exemplo, relatórios de atividade, relatórios de progresso [das obras], etc.) que justifiquem a utilização dos serviços adquiridos para efeitos das operações tributáveis do sujeito passivo, ou deve a análise do direito à dedução do IVA basear-se apenas no nexo direto entre a aquisição e as entregas de bens/prestações de serviços ou [entre a aquisição e] toda a atividade económica do sujeito passivo?

APRECIÇÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio questionou, em suma, se a Diretiva IVA deve ser interpretada no sentido de que a remuneração de serviços intragrupo, prestados por uma sociedade-mãe à sua filial, que é calculada em conformidade com um método recomendado pelas Orientações da OCDE e que corresponde à parte da margem de exploração superior a 2,74% realizada por essa filial, constitui a contrapartida de uma prestação de serviços efetuada a título oneroso, abrangida pelo âmbito de aplicação do IVA.

A este respeito, o Tribunal de Justiça viria a apontar para a definição de prestação de serviços efetuada a “título oneroso” e, por conseguinte, sujeita a imposto, nos casos em que existe uma relação jurídica entre o prestador e o beneficiário, no âmbito da qual são realizadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efetivo de um serviço individualizável prestado ao beneficiário.

Vertendo ao caso em apreço, importa salientar que o contrato de 24 de janeiro de 2012 previa o comprometimento, por um lado, da Arcomet Bélgica em prestar um certo número de serviços comerciais e a suportar os principais riscos económicos ligados à atividade da Arcomet Roménia como sociedade de exploração e, por outro, da Arcomet Roménia em pagar, no final de cada ano, um montante correspondente à parte da margem de exploração superior a 2,74 % por si realizada.

Por outro lado, sempre se dirá que as prestações recebidas em contrapartida dos pagamentos efetuados pela Arcomet Bélgica eram suscetíveis de proporcionar uma

vantagem concreta à Arcomet Roménia, dado que os serviços prestados pela Arcomet Bélgica tiveram um efeito na margem de exploração da Arcomet Roménia, através das economias que lhe permitiram realizar ou da melhoria do serviço prestado aos clientes finais.

Nesta circunstância, o Tribunal de Justiça viria a considerar, em resumo, que a presença dos elementos *supra* identificados militam a favor da existência de uma prestação de serviços efetuada a título oneroso, ainda que um preço de transferência entre duas sociedades pertencentes ao mesmo grupo tenha sido fixado de forma a respeitar o princípio de plena concorrência, sendo esse preço de transferência suscetível de constituir o contravalor efetivo de um serviço prestado.

Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio questiona, em substância, se a Diretiva IVA deve ser interpretada no sentido de que se opõem a que a Administração tributária exija a um sujeito passivo que pede a dedução do IVA pago a montante a apresentação de outros documentos, além da fatura, para provar a existência dos serviços mencionados nessa fatura.

No processo principal, resulta da decisão de reenvio que as faturas relativas às prestações de serviços em causa no processo principal não continham indicações sobre a natureza dos serviços adquiridos pela Arcomet Roménia, sobre o número de horas prestadas em cada operação, sobre os recursos humanos e materiais utilizados, nem sobre o método de cálculo dos preços.

Conforme salientado pelo Tribunal de Justiça, quando as Administrações tributárias concluem que as faturas apresentadas pelo sujeito passivo não cumprem as condições formais previstas na legislação nacional que transpôs a Diretiva IVA, podem, sem que o princípio da proporcionalidade se oponha, verificar se as condições materiais desse direito estão preenchidas e, bem assim, exigir ao sujeito passivo, para esse efeito, a apresentação de provas suplementares.

Neste âmbito, e face à recusa do direito à dedução do IVA pago a montante, pela Administração tributária, com fundamento de que a Arcomet Roménia não tinha feito prova de que os serviços mencionados nas faturas lhe tinham sido efetivamente prestados e de que eram necessários para os fins das suas atividades tributáveis, o Tribunal de Justiça considerou que aquela poderia ter exigido ao sujeito passivo que demonstrasse que os serviços em causa a montante tinham sido efetivamente prestados pela Arcomet Bélgica e que a Arcomet Roménia os tinha efetivamente utilizado para as suas próprias operações tributáveis, embora não lhe pudesse ser exigido que demonstrasse a necessidade ou a oportunidade desses serviços para as suas operações tributáveis.

Em virtude do exposto, e uma vez recaindo o ónus da prova sobre o sujeito passivo que pede a dedução do IVA, a Administração tributária pode exigir, no entender do Tribunal de Justiça, que aquele apresente as provas necessárias para que possam apreciar se há ou não lugar à concessão da dedução pedida, nomeadamente, a fim de demonstrar que os serviços invocados para fundamentar o direito à dedução foram utilizados a jusante pelo sujeito passivo para os efeitos das suas próprias operações tributáveis.

DECISÃO

O Tribunal de Justiça decidiu que a Diretiva 2006/112/CE do Conselho, deve ser interpretada no sentido de que “

1. [...] *a remuneração de serviços intragrupo, prestados por uma sociedade-mãe à sua filial e detalhados contratualmente, que é calculada em conformidade com um método recomendado pelas Orientações da Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económicos (OCDE) em matéria de preços de transferência e que corresponde à parte da margem de exploração superior a 2,74 % realizada por essa filial, constitui a contrapartida de uma prestação de serviços efetuada a título oneroso, abrangida pelo âmbito de aplicação do imposto sobre o valor acrescentado.*

2. [...] *não se opõem a que a Autoridade Tributária exija a um sujeito passivo que pede a dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante a apresentação de outros documentos, além da fatura, para provar a existência dos serviços mencionados nessa fatura e a sua utilização para efeitos das operações tributáveis desse sujeito passivo, desde que a apresentação dessas provas seja necessária e proporcionada para esses fins.*

IMPLICAÇÕES NO DIREITO PORTUGUÊS

A presente decisão contribui para clarificar as regras respeitantes à sujeição e à correspondente dedução em sede de IVA, tendo por referência as prestações de serviços intragrupo e, bem assim, os respetivos ajustamentos em sede de Preços de Transferência.

Rogério Fernandes Ferreira
Marta Machado de Almeida
Álvaro Silveira de Meneses

Miriam Campos Dionísio
João de Freitas Jacob
Luís José Maria
José Sousa Guerreiro
Joana Fidalgo Barreiro

Avenida da Liberdade 136 4º (receção)
1250-146 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220

contact@rfflawyers.com
www.rfflawyers.com



Este conteúdo destina-se a ser distribuído a clientes e colegas e a informação aqui contida é fornecida como uma visão geral e abstrata. Não deve ser utilizada como base para decisões, devendo ser solicitado aconselhamento jurídico profissional em casos específicos. O conteúdo deste documento não pode ser reproduzido, no todo ou em parte, sem a autorização expressa dos autores. Para mais informações sobre este assunto, contacte-nos.

**

Prémios e reconhecimentos 2025: Legal 500 | Chambers & Partners | International Tax Review | Best Lawyers | Lexology Index | Leaders League e outros