Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

8 de novembro de 2012*

«Sexta Diretiva IVA — Artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo — Direito a dedução do imposto pago a montante — Bens e serviços utilizados simultaneamente em operações tributáveis e em operações isentas — Locação de um imóvel para fins comerciais e de habitação — Critério de cálculo do pro rata de dedução do IVA»

No processo C-511/10,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), por decisão de 22 de julho de 2010, entrado no Tribunal de Justiça em 27 de outubro de 2010, no processo

Finanzamt Hildesheim

contra

BLC Baumarkt GmbH & Co. KG,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: A. Tizzano, presidente de secção, A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (relator) e M. Berger, juízes,

advogado-geral: P. Cruz Villalón,

secretário: A. Calot Escobar,

vistas as observações apresentadas:

— em representação do Governo alemão, por T. Henze e J. Möller, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo helénico, por F. Dedousi, G. Kotta e K. Boskovits, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo do Reino Unido, por C. Murrell, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão Europeia, por C. Soulay e B.-R. Killmann, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 26 de abril de 2012,

profere o presente

* Língua do processo: alemão.

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Diretiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre o Finanzamt Hildesheim (a seguir «Finanzamt») e a BLC Baumarkt GmbH & Co. KG (a seguir «BLC»), sociedade de direito alemão, a respeito do cálculo do *pro rata* de dedução do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pago a montante por um bem imobiliário utilizado tanto em operações sujeitas como em operações isentas de IVA.

Quadro jurídico

Regulamentação da União

3 O décimo segundo considerando da Sexta Diretiva tem o seguinte teor:

«Considerando que o regime das deduções deve ser harmonizado, na medida em que influencia os montantes efetivamente cobrados; considerando que o cálculo do valor *pro rata* de dedução deve ser efetuado de modo análogo em todos os Estados-Membros;»

4 O artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Diretiva dispõe:

«No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo, não só para operações com direito à dedução, previstas nos n.os 2 e 3, como para operações sem direito à dedução, a dedução só é concedida relativamente à parte do [IVA] proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.

Este *pro rata* é determinado nos termos do artigo 19.º, para o conjunto das operações efetuadas pelo sujeito passivo.

Todavia, os Estados-Membros podem:

a) Autorizar o sujeito passivo a determinar um *pro rata* para cada setor da respetiva atividade, se possuir contabilidades distintas para cada um desses setores;

b) Obrigar o sujeito passivo a determinar um *pro rata* para cada setor da respetiva atividade e a manter contabilidades distintas para cada um desses setores;

c) Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efetuar a dedução com base na utilização da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços;

d) Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efetuar a dedução, em conformidade com a regra estabelecida no primeiro parágrafo deste número, relativamente aos bens e serviços utilizados nas operações aí referidas;

e) Estabelecer que não se tome em consideração o [IVA] que não pode ser deduzido pelo sujeito passivo, quando o montante respetivo for insignificante.»

5 O artigo 19.º, n.º 1, da Sexta Diretiva dispõe:

«O *pro rata* de dedução, previsto no n.º 5, primeiro parágrafo, do artigo 17.º resultará de uma fração que inclui:

— no numerador, o montante total do volume de negócios anual, líquido do [IVA], relativo às operações que conferem direito à dedução nos termos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 17.º;

— no denominador, o montante total do volume de negócios anual, líquido do [IVA], relativo às operações incluídas no numerador e às operações que não conferem direito à dedução. Os Estados-Membros podem incluir, igualmente, no denominador o montante das subvenções que não sejam as referidas em A, 1, a), do artigo 11.º,

O *pro rata* é determinado numa base anual e fixado em percentagem arredondada para a unidade imediatamente superior.»

Direito alemão

6 O § 15, n.º 4, da Lei do imposto sobre o volume de negócios (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, p. 1270), na versão resultante da Lei da reforma fiscal de 2003 (Steueränderungsgesetz 2003, BGBl. 2003 I, p. 2645, a seguir «UStG»), dispõe:

«Se o empresário só utilizar um produto ou prestação entregue, importado ou adquirido na Comunidade em parte para realizar operações sem direito a dedução, a parte do imposto a montante economicamente ligada a essas operações não dá direito a dedução. O empresário pode proceder a uma estimativa razoável dos montantes que não dão direito a dedução. Só é autorizada a determinação da parte dedutível do imposto em função da percentagem do volume de negócios que não dá direito a dedução por referência ao volume de negócios que dá direito a dedução quando nenhuma outra afetação económica seja possível.»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

7 Em 2003 e 2004, a BLC mandou construir um imóvel com habitações e estabelecimentos comerciais. Uma vez terminada a construção do imóvel, a BLC deu-o em locação, locação essa parcialmente isenta e parcialmente sujeita a IVA. Na sua declaração de IVA relativa a 2004, a BLC procedeu a uma dedução parcial do imposto a montante relativo a esse imóvel. Para o efeito, a BLC calculou o montante de IVA dedutível, aplicando um *pro rata* determinado em função da relação existente entre o volume de negócios relativo à locação comercial e o volume de negócios resultante das outras operações de locação (a seguir «método do volume de negócios»).

8 Na sequência de uma inspeção tributária, o Finanzamt considerou que, nos termos do § 15, n.º 4, da UStG, o montante do IVA dedutível a montante devia ser determinado em função da relação existente entre a área dos estabelecimentos comerciais e a área das instalações para habitação. No caso, a repartição efetuada segundo este método levou a uma revisão em baixa do montante do IVA dedutível. Consequentemente, o Finanzamt enviou à BLC uma liquidação adicional.

9 A BLC recorreu dessa liquidação adicional para o Finanzgericht. Este tribunal deu provimento ao recurso pelo facto de o § 15, n.º 4, terceiro período, da UStG ser contrário ao direito da União. Com efeito, o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), da Sexta Diretiva opõe-se a que um Estado-Membro institua, a título principal, um critério de repartição diferente do método do volume de negócios.

10 O Finanzamt interpôs no Bundesfinanzhof um recurso de «Revision» dirigido contra a decisão do Finanzgericht. O Bundesfinanzhof considera que se tem de dirimir a questão de saber se uma das possibilidades enunciadas no artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Diretiva, mais em particular a que consta do artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea c), dessa diretiva, autoriza os Estados-Membros a restringirem a repartição resultante da aplicação do método do volume de negócios, no sentido de que esse método só pode ser utilizado quando nenhuma outra ligação económica seja possível.

11 Nestas condições, o Bundesfinanzhof suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Deve o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Diretiva do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (77/388/CEE), ser interpretado no sentido de que autoriza os Estados-Membros a prever, para efeitos da repartição do imposto pago a montante relativamente à construção de um imóvel destinado a uso misto, um critério de repartição diferente do [método do volume de negócios]?»

Quanto à questão prejudicial

12 Com a sua questão, o tribunal de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que permite que os Estados-Membros, para efeitos de cálculo do *pro rata* de dedução do IVA devido a montante pela construção de um imóvel de uso misto, privilegiem um critério de repartição diferente do critério do volume de negócios, previsto no artigo 19.º, n.º 1, dessa diretiva.

13 Para responder a essa questão, há que lembrar que o artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Diretiva aprova o regime aplicável ao direito a dedução do IVA, quando respeite a bens ou serviços utilizados pelo sujeito passivo «não só para operações com direito à dedução, previstas nos n.ºs 2 e 3, como para operações sem direito à dedução». Em tal caso, em conformidade com o artigo 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva, a dedução só é permitida em relação à parte do IVA que é proporcional ao montante das primeiras operações tributadas (acórdão de 18 de dezembro de 2008, Royal Bank of Scotland, C-488/07, Colet., p. I-10409, n.º 17).

14 O direito a dedução é, por força do artigo 17.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, calculado segundo um *pro rata* determinado em conformidade com o artigo 19.º dessa mesma diretiva (acórdão Royal Bank of Scotland, já referido, n.º 18).

15 Porém, tal como resulta do n.º 19 do acórdão Royal Bank of Scotland, já referido, o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Diretiva, que começa pelo termo «todavia», aceita uma exceção à regra prevista no primeiro e segundo parágrafos desse artigo 17.º, n.º 5, permitindo que os Estados-Membros prevejam um dos outros métodos de determinação do direito a dedução enumerados no terceiro parágrafo dessa disposição, a saber, um *pro rata* distinto para cada setor de atividade ou a dedução consoante a afetação de toda ou parte dos bens e serviços a uma dada atividade, ou mesmo que prevejam a exclusão do direito a dedução, desde que sejam respeitadas certas condições.

16 Na medida em que o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Diretiva deve, portanto, ser considerado uma disposição excecional face ao primeiro e segundo parágrafos desse artigo 17.º, n.º 5, os Estados-Membros devem, no exercício dos poderes que essa disposição lhes confere, respeitar o efeito útil do artigo 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva e os princípios subjacentes ao sistema comum do IVA, nomeadamente os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade.

17 Assim, seria contrário à Sexta Diretiva permitir que um Estado-Membro adotasse uma legislação, como a descrita pelo tribunal de reenvio, que derrogasse de forma geral as regras instituídas pelos artigos 17.°, n.º 5, primeiro e segundo parágrafos, e 19.°, n.º 1, desta diretiva. Com efeito, essa legislação poria em causa o objetivo da Sexta Diretiva, enunciado no seu décimo segundo considerando, nos termos do qual o cálculo do valor *pro rata* de dedução deve ser efetuado de modo análogo em todos os Estados-Membros.

18 Aliás, esta interpretação está em conformidade com a finalidade do artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Diretiva, cujas disposições se aplicam a casos determinados, uma vez que têm nomeadamente por objetivo, tendo em conta as características específicas de cada atividade de um sujeito passivo, permitir que os Estados-Membros atinjam resultados do cálculo do *pro rata* de dedução mais precisos (v., neste sentido, acórdão Royal Bank of Scotland, já referido, n.º 24).

19 Daí resulta que o artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Diretiva não se opõe a que um Estado-Membro, no respeito dos princípios subjacentes ao sistema comum do IVA, privilegie, em determinada operação, como a construção de um imóvel de uso misto, um dos métodos de cálculo do *pro rata* de dedução previstos no terceiro parágrafo dessa disposição.

20 Quanto às regras de cálculo do *pro rata* de dedução a aplicar nesse tipo de situação, há que precisar que, com exceção das que devem ser utilizadas no caso de aplicação do artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea d), da Sexta Diretiva, que remete expressamente para a regra de cálculo prevista no artigo 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo, dessa diretiva, as regras previstas no seu artigo 19.º, n.º 1, não são aplicáveis na medida em que um determinado caso esteja sujeito a um dos outros regimes especiais previstos no artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, dessa diretiva (v., neste sentido, acórdão Royal Bank of Scotland, já referido, n.º 21).

21 Com efeito, decorre claramente do teor dos artigos 17.°, n.º 5, e 19.°, n.º 1, da Sexta Diretiva que esta última disposição remete unicamente para o *pro rata* de dedução, previsto no artigo 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo, dessa diretiva, e fixa, assim, uma regra de cálculo específica apenas para o *pro rata* visado na primeira dessas duas disposições (acórdão Royal Bank of Scotland, já referido, n.º 22) e, por extensão, para a dedução a efetuar nos termos do artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea d), dessa diretiva.

22 Ora, na falta de indicações na Sexta Diretiva, cabe aos Estados-Membros instituir, dentro dos limites do direito da União e dos princípios em que assenta o sistema comum do IVA, métodos e normas para o cálculo do *pro rata* de dedução do IVA pago a montante. No exercício desse poder, esses Estados são obrigados a ter em conta a finalidade e a sistemática dessa diretiva (v., neste sentido, acórdão de 13 de março de 2008, Securenta, C-437/06, Colet., p. I-1597, n.ºs 34 e 35).

23 No caso, não se pode deixar de observar que, tendo em conta, primeiro, a finalidade do artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Diretiva, que, como foi acima referido no n.º 18 do presente acórdão, se destina a permitir que os Estados-Membros cheguem a resultados mais precisos do cálculo do *pro rata* de dedução, segundo, a sistemática do artigo 17.º, n.º 5, dessa diretiva e, terceiro, o princípio da neutralidade fiscal, em que assenta o sistema comum do IVA e do qual o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, pode ser considerado uma execução, os Estados-Membros devem garantir, no exercício das prerrogativas reconhecidas por essa disposição, que o cálculo do *pro rata* de dedução do IVA pago a montante seja o mais preciso possível (v., por analogia, no que respeita à determinação do *pro rata* entre atividades económicas e atividades não económicas, acórdão Securenta, já referido, n.º 37).

24 A Sexta Diretiva não se opõe, portanto, a que, no exercício desse poder, os Estados-Membros apliquem, numa determinada operação, um método ou um critério de repartição diferente do método do volume de negócios, nomeadamente o método baseado na área em causa no processo principal, desde que o método seguido garanta uma determinação do *pro rata* de dedução do IVA pago a montante mais precisa do que a resultante da aplicação do método do volume de negócios.

25 No processo principal, cabe ao tribunal de reenvio verificar o respeito dessas condições.

26 Consequentemente, há que responder à questão colocada que o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que permite que os Estados-Membros, para efeitos do cálculo do *pro rata* de dedução do IVA devido a montante por uma determinada operação, como a construção de um imóvel de uso misto, privilegiem um critério de repartição diferente do critério baseado no volume de negócios que consta do artigo 19.º, n.º 1, dessa diretiva, desde que o método seguido garanta uma determinação mais precisa do *pro rata* de dedução.

Quanto às despesas

27 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 (Primeira Secção) declara:

O artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que permite que os Estados-Membros, para efeitos do cálculo do *pro rata* de dedução do imposto sobre o valor acrescentado devido a montante por uma determinada operação, como a construção de um imóvel de uso misto, privilegiem um critério de repartição diferente do critério baseado no volume de negócios que consta do artigo 19.º, n.º 1, dessa diretiva, desde que o método seguido garanta uma determinação mais precisa do *pro rata* de dedução.

Assinaturas