Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
EVGENI TANCHEV
apresentadas em 20 de maio de 2021 [1]

Processos apensos C-45/20 e C-46/20

E
contra
Finanzamt N (C-45/20)
e
Z
contra
Finanzamt G (C-46/20)

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha)]

«Reenvio prejudicial — Imposto sobre o valor acrescentado — Dedução do imposto pago a montante — Diretiva 2006/112/CE do Conselho, conforme alterada pela Diretiva 2009/162/CE do Conselho — Artigos 167.º e 168.º, alínea a) — Instalação de um sistema de energia fotovoltaica — Construção de um escritório numa habitação privada familiar — Bens imóveis — Bens de uso misto — Afetação ao património de uma empresa — Compatibilidade com o direito da União da previsão por um Estado-Membro de um prazo de caducidade para a afetação e presunção de afetação ao património privado, na falta de elementos indiciários em contrário — Perda do direito de deduzir o imposto pago a montante»

1. Estes pedidos de decisão prejudicial apresentados pelo Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha; a seguir «órgão jurisdicional de reenvio») visam o esclarecimento da jurisprudência do Tribunal de Justiça sobre a afetação de bens de investimento [2] e, mais especificamente, de bens imóveis [3], utilizados tanto para fins profissionais como para fins privados (a seguir «bens de uso misto»), ao património privado dos contribuintes ou ao património da empresa dos contribuintes, ou a uma combinação de ambos (a seguir «decisão de afetação»). Mais concretamente, as questões abordam as consequências que decorrem da decisão de afetação para o direito à dedução do imposto pago a montante, nos termos dos artigos 167.º e 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do

[1] Língua original: inglês.

[2] Cabe, contudo, ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, à luz do direito nacional, se os bens aqui em causa são «bens de investimento». Com efeito, nos termos do artigo 189.º, alínea a), da Diretiva IVA, os Estados-Membros podem definir o conceito de «bens de investimento». O Tribunal de Justiça decidiu que este conceito abrange os bens que, utilizados para efeitos de uma atividade económica, se distinguem pelo seu caráter duradouro e pelo seu valor, os quais implicam que os seus custos de aquisição não sejam normalmente contabilizados como despesas correntes, mas sim amortizados ao longo de vários exercícios. V., por exemplo, Acórdão de 27 de março de 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, n.º 23), que remete para o Acórdão de 16 de fevereiro de 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, n.º 35).

[3] V. também n.º 35, *infra*.

imposto sobre o valor acrescentado [4], com a redação que lhe foi dada pela Diretiva 2009/162/UE do Conselho, de 22 de dezembro de 2009, que altera diversas disposições da Diretiva 2006/112/CE, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado [5] (a seguir «Diretiva IVA»).

2. São suscitadas questões relativas à compatibilidade com o direito da União, em especial à luz da decisão do Tribunal de Justiça no Acórdão de 25 de julho de 2018, Gmina Ryjewo [6], daquilo que é, com efeito, um prazo de caducidade nos termos do direito alemão para a comunicação à Autoridade Tributária alemã da decisão de afetação, cujo termo foi interpretado na jurisprudência do órgão jurisdicional de reenvio como resultando na perda do direito à dedução do imposto pago a montante. O mesmo parece decorrer, na jurisprudência do órgão jurisdicional de reenvio, da presunção da afetação dos bens de uso misto ao património privado do contribuinte, que se aplica na falta de indícios insuficientes em contrário.

3. Cheguei à conclusão de que, nas circunstâncias dos processos principais, a interpretação do direito do Estado-Membro na jurisprudência do órgão jurisdicional de reenvio segundo a qual um sujeito passivo perde o direito à dedução do imposto pago a montante por não ter comunicado uma decisão de afetação relativamente a bens de uso misto dentro do prazo para o efeito nos termos do direito do Estado-Membro é incompatível com os artigos 167.º e 168.º, alínea a), da Diretiva IVA, por desconformidade com os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade, uma vez que não há nenhuma indicação nos autos de qualquer suspeita de evasão fiscal [7]. A mesma conclusão é aplicável à presunção acima mencionada da afetação dos bens privados do contribuinte quando resulta na perda do direito à dedução.

I. Quadro jurídico

A. Direito da União

4. Artigo 167.º da Diretiva IVA prevê:

«O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.»

5. O artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA dispõe:

«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;

[4] JO 2006, L 347, p. 1.

[5] JO 2010, L 10, p. 14.

[6] C-140/17, EU:C:2018:595 (a seguir «Acórdão Gmina Ryjewo»).

[7] Acórdão de 12 de julho de 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, n.ºs 65 a 70). V., também, por exemplo, Acórdão de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, n.º 39), que remete para o Acórdão de 28 de julho de 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, n.º 52 e jurisprudência referida). V. também os Acórdãos recentes de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, n.ºs 32 a 34 e 49 a 51), e de 2 de julho de 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, n.ºs 37 e 38).

[…]»

6. O artigo 168.º-A, n.º 1, da Diretiva IVA dispõe:

«1. No caso de bens imóveis integrados no património da empresa de um sujeito passivo e por este utilizados tanto para as atividades da empresa como para seu uso próprio ou do seu pessoal ou, de um modo geral, para fins alheios à empresa, o IVA que incide sobre as despesas relativas a esses bens imóveis é dedutível de acordo com os princípios estabelecidos nos artigos 167.º, 168.º, 169.º e 173.º apenas na proporção da sua utilização para as atividades da empresa do sujeito passivo.

Em derrogação do disposto no artigo 26.º, as mudanças na proporção da utilização de um bem imóvel a que se refere o primeiro parágrafo são tidas em conta de acordo com os princípios previstos nos artigos 184.º a 192.º tal como aplicados no Estado-Membro em causa.»

7. O artigo 250.º, n.º 1, da Diretiva IVA dispõe:

«Os sujeitos passivos devem apresentar uma declaração de IVA da qual constem todos os dados necessários para o apuramento do montante do imposto exigível e do montante das deduções a efetuar, incluindo, na medida em que tal seja necessário para o apuramento do valor tributável, o montante global das operações relativas a esse imposto e a essas deduções, bem como o montante das operações isentas.»

B. Direito alemão

8. O § 15, n.º 1, da Umsatzsteuergesetz (Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado) de 26 de novembro de 1979 (BGBl. 2005 I, p. 386, a seguir «UStG») dispõe:

«O empresário pode deduzir os seguintes montantes a título do imposto pago a montante:

1. O imposto legalmente devido por entregas e outras prestações realizadas à sua empresa por outros empresários […]»

9. O § 18, n.º 3, da UStG dispõe:

«O empresário deve transferir por via eletrónica, na forma prescrita, para o ano civil ou por um período de tributação mais curto, uma declaração fiscal na qual o próprio empresário calcula, em conformidade com os n.os 1 a 4 do § 16 e com o § 17, o imposto devido ou o excesso que resulte a seu favor (declaração fiscal). Nos casos previstos nos n.os 3 e 4 do artigo § 16, a declaração fiscal deve ser transmitida no prazo de um mês após o termo do período de tributação mais curto. A fim de evitar encargos excessivos, o Finanzamt pode, a pedido, renunciar à transmissão eletrónica. Neste caso, o empresário deve transmitir uma declaração fiscal sob a forma prevista pela Administração e assiná-la manualmente.»

10. O n.º 2 do § 149 do Abgabenordnung (Código Fiscal), de 16 de março de 1976 (BGBl. 2002 I, p. 3866, a seguir «Código Fiscal»), na versão em vigor à data do litígio [8], dispõe:

«Salvo disposições em contrário da lei fiscal, as declarações fiscais relacionadas com um ano civil ou um momento determinado por lei, devem ser entregues, o mais tardar, nos cinco meses seguintes […]»

II. Matéria de facto, tramitação processual e questões prejudiciais

A. C-45/20, E/Finanzamt N (a seguir «processo E»)

11. O demandante no processo E gere uma empresa de andaimes. Em 2014, elaborou um projeto para a construção de uma habitação familiar que, em conformidade com os planos arquitetónicos, datados de 29 de julho de 2014, incluía no seu rés-do-chão um escritório de 16,57 m^2. A casa estava reservada para fins privados e deveria ter uma superfície total de 149,75 m^2. As faturas para a construção da casa, incluindo o escritório, foram emitidas no período compreendido entre outubro de 2014 e novembro de 2014 [9].

12. E não procurou obter a dedução *pro rata* do imposto pago a montante em relação ao escritório nas declarações provisórias (mensais) que devia entregar para os anos 2014 e 2015, por força do § 18, n.º 2, segundo período, da UStG, mas fê-lo pela primeira vez na sua declaração anual de IVA para o ano 2015, nos termos do § 18, n.º 3, primeiro período, da UStG [10]. Esta declaração foi recebida pelo Finanzamt (a seguir «Serviço de Finanças») em 28 de setembro de 2016.

13. O Serviço de Finanças, numa Decisão de 5 de abril de 2017, fixou o imposto sobre o volume de negócios do demandante E para 2015, sem permitir a dedução de [X] euros, correspondente, segundo o demandante E, ao imposto pago a montante relevante para o escritório em questão. O Serviço de Finanças indeferiu a reclamação por falta de fundamento, por Decisão de 17 de janeiro de 2018. Foi também negado provimento a um recurso apresentado relativamente a esta reclamação. Na sua Sentença de 19 de março de 2018, o Sächsisches Finanzgericht (Tribunal Tributário da Saxónia, Alemanha) declarou que a dedução do imposto pago a montante solicitado não era possível, porque a afetação do bem ao património empresarial não tinha ocorrido a tempo, ou seja, até 31 de maio de 2015.

14. O despacho de reenvio refere que, de acordo com a jurisprudência do órgão jurisdicional de reenvio, decorre do princípio da dedução imediata do imposto pago a montante que a decisão de afetação deve ser tomada aquando da aquisição ou produção do bem em causa [11]. A jurisprudência do órgão jurisdicional de reenvio prevê ainda que, por razões de exequibilidade, o sujeito passivo pode comunicar a decisão de afetação por meio de elementos indiciários que o comprovem. No entanto, nos termos do § 18, n.º 3, da UStG, isto deve acontecer o mais tardar e em definitivo, numa declaração de imposto sobre o volume de negócios do ano que cobre a aquisição [12]. Este

[8] De acordo com as observações escritas da República Federal da Alemanha, a versão em vigor a partir de 1 de novembro de 2011 é a versão relevante.

[9] De acordo com as observações escritas do Finanzamt N.

[10] De acordo com as observações escritas do Finanzamt N.

[11] BFH-Acórdão BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, Rz 23; BFH/NV 2012, 808, Rz 18; BFH/NV 2012, 1828, Rz 28ff.; em BFH/NV 2013, 266, Rz 38.

[12] BFH-Acórdão BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, Rz 24ff., 34; BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, Rz 24ff.; BFH/NV 2013, 266, Rz 40f; BFH-Beschluss BFH/NV 2017, 922, Rz 5, jeweils m.w.N, e a jurisprudência respetiva referida.

momento é fixado na jurisprudência do órgão jurisprudencial de reenvio pelo termo do prazo legal geral para a entrega da declaração fiscal final, nos termos do § 149, n.º 2, do Código Fiscal. Este momento no processo principal foi a 31 de maio do ano seguinte, ou seja, 2015 [13]. Além disso, de acordo com a jurisprudência do órgão jurisdicional de reenvio, a prorrogação do prazo para a entrega da declaração fiscal final não equivale a uma prorrogação do prazo para a comunicação dos elementos que comprovam a decisão de afetação [14].

15. No seu recurso para o órgão jurisdicional de reenvio, o demandante E alegou que não era essencial que tivesse comunicado ao Serviço de Finanças os outros elementos que indicavam a sua decisão de afetação através da declaração relativa aos seus impostos sobre o volume de negócios, dado que os planos arquitetónicos para a utilização efetiva do escritório exclusivamente para fins empresariais constituíam indícios suficientes da sua afetação ao património da empresa.

B. C-46/20, Z/Finanzamt G (a seguir «processo Z»)

16. O processo Z tem por objeto a dedução do IVA pago a montante em 2014 pela instalação de um sistema de energia fotovoltaica. O demandante Z consumiu uma parte da eletricidade produzida pelo sistema e forneceu a outra parte ao sistema de transmissão de um fornecedor de energia. O contrato relevante para a injeção de energia na rede elétrica foi celebrado durante o exercício em causa, e previa uma remuneração à qual foi acrescentado imposto.

17. Em 29 de fevereiro de 2016, o demandante Z apresentou uma declaração de imposto sobre o volume de negócios para o exercício em litígio e declarou o imposto pago a montante no valor de [X] euros. O valor relacionado com o imposto pago a montante dizia respeito, essencialmente, ao imposto que consta da fatura de 11 de setembro de 2014 para a entrega e a instalação do sistema de energia fotovoltaica. O demandante Z não tinha apresentado nenhuma declaração relevante para este sistema. O demandado, o Finanzamt G, aprovou inicialmente a declaração de imposto sobre o volume de negócios para o ano em litígio.

18. Após um controlo fiscal específico do volume de negócios, o Serviço de Finanças considerou que não podia ser concedida a dedução do imposto pago a montante que constava da fatura de 11 de setembro de 2014. Segundo o Serviço de Finanças, o demandante Z não tinha afetado o bem em causa ao património empresarial dentro do prazo, ou seja, até 31 de maio de 2015.

19. Por conseguinte, o Serviço de Finanças fixou o imposto sobre o volume de negócios do demandante Z para o ano em litígio por decisão de 30 de novembro de 2016, modificada pela última vez por decisão de 27 de março de 2017. A reclamação deduzida foi indeferida por decisão de 18 de maio de 2017, tendo também sido negado provimento ao recurso. Na sua Sentença de 12 de setembro de 2018, o Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunal Tributário de Baden-Württemberg, Alemanha) defendeu que o demandante Z, que tinha o direito de escolher como afetar o sistema de energia fotovoltaica em causa, não o tinha afetado em tempo útil ao património da empresa. Isto resultou de jurisprudência que vinculava o Finanzgericht (Tribunal Tributário) (v. n.º 14, *supra*). Esta abordagem permaneceu válida à luz da jurisprudência subsequente do Tribunal de Justiça.

[13] BFH- Acórdão em BFHE 234, 519, BSt1 II2014, 76, Rz 33 ff.; BFH/NV 2013, 266, Rz 40f.; BFH/NV 2014, 1097, Rz 14; BFH-Beschlüsse em BFH/NV 2014, 914, Rz 6; BFH/NV 2017, 922, Rz 5. De acordo com o despacho de reenvio, é agora 31 de julho do ano seguinte.

[14] BFH- Acórdão BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, Rz 36 f; BFH/NV 2012, 808, Rz, 18.

20. Perante o Finanzgericht (Tribunal Tributário), o demandado Z alegou que, em especial à luz do Acórdão Gmina Ryjewo, a jurisprudência do órgão jurisdicional de reenvio relevante para a comunicação, dentro de um prazo curto, dos elementos que comprovam a afetação dos bens de uso misto tinha de ser questionada.

21. O despacho de reenvio refere que o Serviço de Finanças defendeu a decisão proferida sobre a reclamação, e observou que o demandante, antes da exploração comercial do sistema de energia fotovoltaica, não atuava como empresário na aceção da legislação relativa ao imposto sobre o volume de negócios, e que no contexto em que o Tribunal de Justiça proferiu o seu Acórdão no processo Gmina Ryjewo o direito de afetação era inexistente.

22. Nestas circunstâncias, o órgão jurisdicional de reenvio decidiu suspender a instância nos processos C-45/20 e C-46/20 e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Opõe-se o artigo 168.º, alínea a), em conjugação com o artigo 167.º da Diretiva [IVA], a uma jurisprudência nacional que exclui o direito à dedução do imposto nos casos em que possa ser efetuada a escolha da [afetação] de um bem [a um] património no momento da aquisição, se a Autoridade Tributária não tiver proferido uma decisão sobre essa [afetação] até ao termo do prazo legal para a apresentação da declaração anual do IVA?

2) Opõe-se o artigo 168.º, alínea a), da [Diretiva IVA] a uma jurisprudência nacional que considera ou presume uma [afetação ao] domínio privado quando não existam elementos indiciários (suficientes) da [afetação ao] património da empresa?»

23. O Tribunal de Justiça dirigiu questões escritas à República Federal da Alemanha e à Comissão. A República Federal da Alemanha respondeu em 14 de dezembro de 2020 e a Comissão em 16 de dezembro de 2020.

24. Foram apresentadas observações escritas sobre as questões prejudiciais pelo Finanzamt N (em relação ao processo E), pela República Federal da Alemanha e pela Comissão. Não foi realizada audiência.

III. Observações preliminares

25. Proponho responder às questões suscitadas no despacho de reenvio na sequência seguinte.

26. A primeira questão a ser abordada deve ser, necessariamente, a questão de saber se ambos os demandantes, E e Z, tinham direito à dedução do imposto pago a montante no momento da aquisição dos bens de uso misto em causa, nomeadamente uma habitação no processo E e um sistema de energia fotovoltaica no processo Z. Esta apreciação está diretamente ligada à decisão de afetação, porque, como assinalado nas observações escritas da República Federal da Alemanha, saber se o imposto pago a montante é ou não dedutível depende da forma como essa pessoa afetou os bens de uso misto em causa [15].

27. Em segundo lugar, como sugerido nas observações escritas da República Federal da Alemanha, é igualmente decisivo para a resolução do litígio nos processos principais saber se uma decisão de afetação identificável no que respeita aos bens de uso misto é uma exigência material ou formal no direito da União em matéria de IVA. Com efeito, o incumprimento de

[15] Por exemplo, Acórdão de 22 de março de 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, n.os 38 e 39 e jurisprudência referida).

uma exigência formal por um sujeito passivo, ao contrário das exigências materiais, não priva necessariamente esse sujeito passivo do seu direito à dedução do imposto pago a montante [16]. Como irá ser explicado *infra*, cheguei à conclusão de que a existência de uma decisão de afetação identificável é uma exigência material do direito à dedução do imposto pago a montante sobre os bens de uso misto, mas que pode ser determinada por elementos que comprovem, objetivamente, a existência da decisão de afetação. Até à data, a jurisprudência não tem exigido que os sujeitos passivos façam uma declaração específica à Autoridade Tributária dos Estados-Membros e dedicada à decisão de afetação. Nesta secção, irei também abordar o alcance do poder discricionário dos Estados-Membros no que diz respeito à imposição de prazos para a comunicação de uma decisão de afetação identificável pela Autoridade Tributária nacional.

28. Em terceiro lugar, depois de abordar estas questões, concluirei respondendo às questões prejudiciais.

29. Quanto à relevância do Acórdão Gmina Ryjewo, importa salientar que o mesmo não se refere às consequências decorrentes da i) afetação total de bens de investimento de uso misto ao património da empresa, ii) da sua conservação total no património particular, excluindo-os assim por completo do sistema do IVA, ou ainda iii) da sua integração numa empresa apenas na parte correspondente à utilização profissional efetiva [17].

30. O Acórdão Gmina Ryjewo versava antes sobre as consequências decorrentes da utilização de um bem imóvel por um município inicialmente para efeitos de operações não tributáveis, mas posteriormente operações tributáveis, e suas implicações no que respeita à dedução do imposto pago a montante incorrido na construção desse bem imóvel. Por conseguinte, concordo com as alegações apresentadas nas observações escritas do Finanzamt N no sentido de que, contrariamente às opiniões que possam ter sido expressas na doutrina jurídica, o Acórdão Gmina Ryjewo não defende a tese de que já não é necessário que uma decisão de afetação seja efetuada em relação a bens de uso misto para determinar se o sujeito passivo está a agir nessa qualidade.

31. Tanto a República Federal da Alemanha como o Finanzamt N argumentaram, nas suas observações escritas, a favor da minimização do impacto do Acórdão Gmina Ryjewo na decisão dos processos principais, devido, nomeadamente, às diferenças entre o que estava em causa no Acórdão Gmina Ryjewo e o que está em causa nos processos principais. Basta dizer que será feita referência nestas Conclusões ao Acórdão Gmina Ryjewo na medida em que seja pertinente para o problema jurídico a ser aqui resolvido.

[16] Por exemplo, Acórdão de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, n.os 30 a 33 e jurisprudência referida). V., também, por exemplo, Acórdãos de 12 de julho de 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, n.os 60 a 63), e de 15 de novembro de 2017, Geissel e Butin (C-374/16 e C-375/16, EU:C:2017:867, n.º 40).

[17] Acórdão de 23 de abril de 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, n.º 39 e jurisprudência referida). V., por exemplo, os Acórdãos de 16 de fevereiro de 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, n.º 53), e de 9 de julho de 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, n.º 20).

IV. Análise

A. Existência do direito à dedução

32. O ponto de partida da jurisprudência é o artigo 167.º da Diretiva IVA. Nos termos deste artigo, o direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível. A existência de um direito à dedução depende decisivamente da qualidade em que o particular agiu nesse momento [18].

33. Por força do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA, os bens ou serviços invocados para fundamentar esse direito devem ser utilizados pelo sujeito passivo a jusante para efeitos das suas próprias operações tributadas e, a montante, esses bens ou serviços devem ser prestados por outro sujeito passivo [19]. Dado que tanto o escritório em causa como o sistema de energia fotovoltaica parecem ter sido utilizados para fins profissionais, esta exigência será satisfeita se tiverem sido fornecidos por outro sujeito passivo a montante [20].

34. Nos termos da jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, não há direito à dedução do imposto pago a montante no que diz respeito aos bens afetos inteiramente ao património privado [21]. Existe um direito a dedução parcial se os bens de uso misto forem parcialmente afetados ao património profissional. A parte que não é utilizada para efetuar prestações ou entregas profissionais tributáveis não releva do âmbito de aplicação do sistema do imposto sobre o valor acrescentado e não deve ser tomada em consideração para a aplicação do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 [22]. No entanto, se os bens de uso misto forem afetados integralmente ao património da empresa, então o imposto devido a montante é integralmente dedutível [23]. Se o sujeito passivo optar por afetar como bens da empresa os bens de investimento utilizados ao mesmo tempo para fins profissionais e para fins privados, o IVA pago a montante sobre a aquisição desses bens é, em princípio, integral e imediatamente dedutível [24].

35. Contudo, foi introduzida uma importante alteração à Diretiva IVA pela Diretiva 2009/162, nomeadamente o artigo 168.º-A, que é pertinente para os processos principais. Como se pode ver no n.º 6, *supra*, o IVA sobre despesas relacionadas com bens imóveis só é dedutível na proporção da utilização do imóvel para as atividades da empresa do sujeito passivo. Embora esta seja uma questão cuja verificação cabe ao órgão jurisdicional de reenvio, tanto o escritório dentro da habitação no processo E como o sistema de energia fotovoltaica no processo Z parecem ser bens imóveis [25].

[18] Conclusões da advogada-geral J. Kokott no processo Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:273, n.º 28), com referência ao Acórdão de 11 de julho de 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, n.ºs 8 e 9); e Acórdãos de 28 de fevereiro de 2018, Imofloresmira — Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, n.º 35), e de 30 de março de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, n.º 38).

[19] Por exemplo, Acórdão de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, n.º 40), que remete para o Acórdão de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, n.º 28).

[20] Este elemento não é abordado diretamente nos autos. No entanto, é incontestável que tanto E como Z pagaram imposto a montante sobre os bens em causa.

[21] Por exemplo, Acórdão de 8 de março de 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, n.º 27). No contexto de terrenos, v. Acórdão de 9 de julho de 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, n.º 21).

[22] Acórdão de 4 de outubro de 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, n.º 28).

[23] Acórdão de 22 de março de 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, n.º 38 e jurisprudência referida).

[24] V., por exemplo, Acórdão de 18 de julho de 2013, Medicom e Maison Patrice Alard (C-210/11 e C-211/11, EU:C:2013:479, n.º 24).

[25] Artigo 13.º-B do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, de 15 de março de 2011, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva [IVA] (JO 2011, L 77, p. 1), conforme alterado pelo Regulamento de Execução (UE) n.º 1402/2013 do Conselho, de 7 de outubro de 2013 (JO 2013, L 284, p. 1). V., também, por exemplo, Acórdão de 15 de novembro de 2012, Leichenich (C-532/11, EU:C:2012:720).

36. O que os demandantes nos processos principais pretendem, em qualquer caso, é a dedução parcial do imposto pago a montante, à luz da afetação parcial de bens de uso misto ao património da empresa. No processo de E, a dedução pretendida é parcial porque se refere apenas ao escritório na habitação. No processo de Z, a dedução solicitada é parcial porque a dedução pretendida relativamente ao sistema de energia fotovoltaica é proporcional e depende da medida em que seja utilizada para fins económicos [26].

37. É jurisprudência constante que quem tem a intenção, confirmada por elementos objetivos, de exercer uma atividade económica na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA e efetua, para esse fim, despesas de investimento deve ser considerado um sujeito passivo [27]. Cabe recordar que, nos termos do artigo 168.º da Diretiva IVA, o IVA é dedutível na medida em que os bens e serviços sejam utilizados para os fins das operações tributadas de um sujeito passivo. Se atuar na qualidade de sujeito passivo, tem, portanto, em conformidade com os artigos 167.º e seguintes desta diretiva, o direito de deduzir imediatamente o IVA devido ou pago sobre as despesas de investimento efetuadas para os fins das operações projetadas que concedem o direito à dedução. Em conformidade com os artigos 63.º e 167.º da Diretiva IVA, este direito a dedução constitui-se no momento em que o imposto se torna exigível, ou seja, no momento da entrega dos bens [28].

38. No entanto, considero que, segundo jurisprudência constante, o sujeito passivo não é, com efeito, *obrigado* a deduzir o imposto pago a montante logo que surja esse direito, e isto em dois aspetos importantes que são relevantes para os processos principais. Em primeiro lugar, embora o Finanzamt N e a República Federal da Alemanha tenham razão em afirmar que o Tribunal de Justiça tem defendido que o direito à dedução do imposto pago a montante pode ser exercido imediatamente sobre a totalidade do imposto que onerou as operações efetuadas a montante [29], isto não significa que o direito da União permita aos Estados-Membros, em todas as circunstâncias, excluírem efetivamente o direito à dedução em caso de incumprimento do prazo fixado pelo direito dos Estados-Membros para apresentação de um pedido de dedução às autoridades tributárias, particularmente na ausência de provas de fraude [30]. Este aspeto será mais desenvolvido nos n.os 50 a 60, *infra*.

39. Em segundo lugar, conforme alegado nas observações escritas da Comissão, a apresentação de um pedido específico às autoridades tributárias para a dedução do imposto pago a montante não é essencial para provar a existência de uma decisão de afetação no momento da aquisição dos bens de uso misto em causa.

40. A questão de saber se o sujeito passivo agiu nessa qualidade, para efeitos do exercício de uma atividade económica (v. artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA), constitui uma questão de facto que deve ser apreciada tendo em conta todos os dados do caso em apreço, entre os quais figuram a natureza

[26] Sobre a importância do rateio em relação aos bens de uso misto, v. Acórdão de 8 de maio de 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390).

[27] Acórdão de 22 de outubro de 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, n.º 20).

[28] *Ibid*., com referência aos Acórdãos de 29 de novembro de 2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, n.º 27), e de 22 de março de 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, n.º 36 e jurisprudência referida).

[29] Por exemplo, Acórdão de 28 de julho de 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, n.º 44).

[30] Acórdão de 12 de julho de 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, n.os 65 a 70). V. ainda, por exemplo, Acórdão de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, n.º 39), que remete para o Acórdão de 28 de julho de 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, n.º 52 e jurisprudência referida). V. também os Acórdãos recentes de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, n.os 32 a 34 e 49 a 51), e de 2 de julho de 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, n.os 37 e 38).

do bem visado e o período decorrido entre a sua aquisição e a sua utilização para efeitos das atividades económicas desse sujeito passivo. Compete ao órgão jurisdicional de reenvio proceder a essa apreciação [31].

41. Importa salientar que o Tribunal de Justiça declarou no Acórdão Gmina Ryjewo que, «se é certo que uma declaração inequívoca e expressa da intenção de afetar o bem a uma utilização económica aquando da respetiva aquisição pode ser suficiente para concluir que o bem foi adquirido pelo sujeito passivo atuando enquanto tal, a falta de uma tal declaração não exclui que essa intenção possa revelar-se de maneira implícita [32]». Conforme mencionado *supra*, o Tribunal de Justiça interpretou assim o conceito de «atividade económica» do n.º 1 do artigo 9.º da Diretiva IVA, no contexto de um litígio no Acórdão Gmina Ryjewo em que foi pedido o direito à dedução devido a uma alteração do fim de um bem de investimento, que passou de não económico para económico [33]. Uma vez que a recusa do direito à dedução constitui uma exceção à aplicação do princípio fundamental constituído por esse direito [34], o princípio estabelecido no Acórdão Gmina Ryjewo deve aplicar-se igualmente para estabelecer a existência de uma decisão de afetação. Concordo com a Comissão quando argumenta que esta interpretação é a única coerente com a aceção ampla do conceito de aquisição na qualidade de «sujeito passivo» estabelecido na jurisprudência [35].

42. Assim, o que precisa de ser determinado é se E e Z adquiriram ou produziram os bens de investimento em causa com a intenção, confirmada por elementos objetivos, de exercer uma atividade económica e atuaram, por conseguinte, enquanto sujeitos passivos na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA [36]. Existe uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução [37]?

43. Embora esta apreciação caiba ao órgão jurisdicional de reenvio, não há nada nos autos que sugira a falta da relação necessária no que respeita quer à construção do escritório no processo E [38] quer ao sistema de energia fotovoltaica no processo Z, à luz do conteúdo objetivo das operações em causa [39], conforme descritas no despacho de reenvio. O período decorrido entre a aquisição destes bens e a sua utilização para efeitos da atividade económica dos sujeitos passivos foi relativamente curto. Tanto o escritório em causa como o sistema de energia fotovoltaica eram

31 Acórdão de 22 de outubro de 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, n.º 21), que remete para o Acórdão de 22 de março de 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, n.ºs 40 e 41). V. também, por exemplo, o Acórdão de 8 de março de 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, n.º 29).

32 Acórdão de 25 de julho de 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595, n.º 47).

33 N.º 30, *supra*.

34 V. ainda n.º 58, *infra*.

35 Acórdão Gmina Ryjewo (n.º 54).

36 Acórdão de 22 de outubro de 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, n.º 23).

37 *Ibid*., n.º 27, que remete para o Acórdão de 29 de outubro de 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, n.º 57). Conforme foi salientado pelo Tribunal de Justiça no seu Acórdão de 16 de fevereiro de 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, n.ºs 45 e 47 e jurisprudência referida), «o critério relativo à utilização do bem ou do serviço para efeitos de operações que fazem parte da atividade económica da empresa difere consoante se trate da aquisição de um serviço ou de um bem de investimento» (n.º 45). O direito à dedução surge em todo o caso «quando os custos dos serviços em causa fazem parte das suas despesas gerais e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens que fornece ou dos serviços por ele prestados» (n.º 47). V., também, sobre a existência da relação necessária, Acórdão de 8 de maio de 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, n.º 27 e jurisprudência referida).

38 O processo E é de facto semelhante ao que foi apreciado pelo Tribunal de Justiça no Acórdão de 21 de abril de 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241; v., em especial, n.º 52).

39 Acórdão de 22 de outubro de 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, n.º 29), que remete para o Acórdão de 21 de fevereiro de 2013, Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, n.ºs 22, 23 e 33).

bens, pela sua natureza, adequados para tais fins [40]. Importa em especial salientar que, para efeitos dos processos principais, a falta de um pedido imediato às autoridades tributárias para a dedução do imposto pago a montante não determina de forma conclusiva se existia um direito à dedução no momento da aquisição, embora, de acordo com a jurisprudência do órgão jurisdicional de reenvio, a invocação do direito à dedução seja um indício importante da afetação de bens à empresa [41].

44. Assim, o facto de E não declarar o escritório em declarações fiscais provisórias não obsta, por si só, ao seu direito à dedução do imposto pago a montante. Além disso, não existe apoio direto na jurisprudência do Tribunal de Justiça que sustente qualquer exigência ao abrigo do direito alemão para que um requerente na posição de E ou Z forneça uma declaração ativa da existência de uma decisão de afetação no momento da aquisição, mesmo quando se pede a dedução do imposto pago a montante *após* a declaração do IVA relevante para o período de aquisição dos bens. À luz do Acórdão proferido no processo Gmina Ryjewo, o que é necessário são elementos que comprovem, objetivamente, a existência da decisão de afetação ao património da empresa, sendo tal decisão necessária para determinar se o IVA é dedutível no que diz respeito aos bens de uso misto [42]. Procurar a dedução na declaração de IVA relevante para o período de aquisição dos bens pode provar a existência de uma decisão de afetação [43], mas não é, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, absolutamente obrigatório. Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio determinar se os planos para a utilização efetiva do escritório no processo E e a fatura de 11 de setembro de 2014 para a entrega e instalação do sistema de energia fotovoltaica no processo Z constituíram elementos suficientes para comprovar, objetivamente, a existência de uma decisão de afetação, em articulação com todos os outros factos pertinentes anteriores.

45. Esta abordagem também respeita os fundamentos das normas do IVA sobre regularizações e deduções. Importa salientar que «os períodos de regularização das deduções não têm, por si só, nenhuma incidência sobre a constituição do direito a dedução do IVA […], que […] é determinada pela simples qualidade em que o interessado age no momento da aquisição do bem em causa» [44]. O objetivo do sistema de regularização das deduções é assegurar a exatidão das deduções e, por conseguinte, a neutralidade da carga fiscal [45]. Com efeito, constitui jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que as modalidades de exercício do direito à dedução são apenas requisitos ou condições de natureza formal [46].

46. Finalmente, como mencionado no n.º 21, *supra*, foram expressas dúvidas sobre se Z estava a atuar como empresário no momento da aquisição do sistema de energia fotovoltaica, ao mesmo tempo que se questionava o direito de Z à dedução, à luz da decisão no processo Gmina Ryjewo. No entanto, o sistema de energia fotovoltaica foi utilizado, pelo menos parcialmente, para os fins

[40] No que diz respeito à construção do escritório e à aquisição do sistema de energia fotovoltaica, não resulta dos autos que E ou Z tenham atuado a título pessoal. V., por exemplo, Acórdão de 9 de julho de 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, n.º 21 e jurisprudência referida).

[41] BFH-Acórdão, BFHE 234, 531, BStBl II 2014, 81, Rz 23; BFH/NV 2013, 266, Rz 37; BFH-Acórdão de 20.09.2012 — VB 109/11, BFH/NV 2013, 98, Rz 3.

[42] Importa salientar, contudo, que o regime probatório dos Estados-Membros não deve atentar contra a efetividade do direito da União e deve ser compatível com os direitos garantidos por esse direito, especialmente pela Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia. V., por exemplo, Acórdão de 4 de junho de 2020, C.F. (Auditoria fiscal) (C-430/19, EU:C:2020:429, n.º 45), que remete para o Acórdão de 16 de outubro de 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, n.º 37).

[43] Como salientado nas observações escritas da República Federal da Alemanha, o Tribunal de Justiça assim decidiu no Acórdão de 11 de julho de 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, n.º 26).

[44] Acórdão de 22 de outubro de 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, n.º 36), que remete para o Acórdão de 11 de julho de 1991 Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, n.ºs 8 e 20).

[45] Por exemplo, Acórdão de 30 de março de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, n.º 26).

[46] Por exemplo, Acórdão de 19 de outubro de 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, n.º 40).

das operações tributadas a jusante de Z, o investimento foi realizado para o exercício de uma atividade económica e a dedução tinha por finalidade as operações que Z pretendia realizar (n.º 37, *supra*). Além disso, em vez de fornecer indícios que limitariam a eventual qualificação de Z como «sujeito passivo», o Acórdão Gmina Ryjewo sustenta uma interpretação ampla do conceito de «sujeito passivo» [47].

47. Em conclusão, embora esta seja uma questão cuja verificação cabe ao órgão jurisdicional de reenvio, à luz dos princípios jurídicos acima discutidos, E parece ter tido direito a uma dedução parcial do imposto pago a montante sobre a aquisição do escritório em questão, tal como Z sobre a aquisição do sistema de energia fotovoltaica.

B. Decisão de afetação identificável como uma exigência material ou formal e prazo para a sua comunicação às autoridades tributárias

1. Decisão de afetação identificável

48. De acordo com a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, as Autoridades Tributárias dos Estados-Membros devem dispor dos dados necessários para provar que as exigências materiais constitutivas do direito à dedução do IVA pago a montante num determinado caso foram cumpridas, apesar do incumprimento ao nível das exigências formais que lhe é imputado [48]. Como foi explicado *supra*, a decisão de afetação é essencial para determinar o direito à dedução. Não é uma mera exigência formal para efeitos de controlo [49]. Também não é uma obrigação contabilística e declarativa [50]. Pelo contrário, a falta de uma decisão de afetação identificável impede a prova certa de que as exigências materiais foram observadas [51], dado que é a própria decisão de afetação que determina se a dedução do imposto pago a montante relativamente a bens de uso misto é de todo possível, e em que medida é dedutível.

49. Por conseguinte, como alegado nas observações escritas do Finanzamt N, a existência de uma decisão de afetação identificável é uma exigência material, mas deve ser sublinhado que a dedução do imposto pago a montante no período de declaração do IVA relevante para a aquisição pertinente é apenas um elemento, embora potencialmente determinante, que comprova a existência da decisão de afetação [52]. Do mesmo modo, a falta de tal declaração não exclui totalmente a existência de uma decisão de afetação.

2. Prazo para a comunicação da decisão de afetação

50. A Autoridade Tributária deve dispor dos dados necessários para determinar se as exigências materiais para a dedução do IVA pago a montante estão satisfeitas, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar [53]. Se a Autoridade Tributária dispuser dos dados necessários para determinar se o sujeito passivo, enquanto destinatário das transações em causa, é devedor do

47 Acórdão de 25 de julho de 2018 (C-140/17, EU:C:2018:595, n.ºs 54 e 55).

48 Acórdão de 7 de março de 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, n.º 38).

49 Acórdão de 7 de março de 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, n.º 32).

50 *Ibidem*, n.º 34.

51 *Ibidem*, n.º 35, que remete para o Acórdão de 28 de julho de 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, n.º 46).

52 N.º 44, *supra*.

53 Acórdão de 12 de setembro de 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România (C-69/17, EU:C:2018:703, n.º 43).

IVA, não pode impor, no que se refere ao direito deste último à dedução desse imposto pago a montante, condições adicionais que podem ter como efeito a impossibilidade absoluta do exercício desse direito [54].

51. Por conseguinte, coloca-se a questão de saber se a imposição do prazo em causa, a consequente perda do direito à dedução resultante da jurisprudência do órgão jurisdicional de reenvio e uma presunção na jurisprudência do órgão jurisdicional de reenvio de afetação aos bens privados na falta de indícios da afetação ao património empresarial são condições adicionais com tal efeito?

52. Como resulta da redação dos artigos 167.º e 179.º da Diretiva IVA, o direito a dedução é exercido, em princípio, durante o mesmo período em que se constituiu, ou seja, no momento em que o imposto se torna exigível [55]. Contudo, por força dos artigos 180.º e 182.º da Diretiva IVA, o sujeito passivo pode ser autorizado a proceder à dedução para além deste período, sem prejuízo de determinadas condições e regras fixadas pelas regulamentações nacionais [56].

53. É jurisprudência constante que a imposição pelos Estados-Membros de prazos para a dedução do IVA pago a montante é aceite no direito da União para garantir a segurança jurídica, sob reserva dos requisitos da efetividade e da equivalência [57]. Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio determinar se o termo do prazo em 31 de maio de 2015, em relação à declaração anual do IVA para 2014, para a comunicação da decisão de afetação, que é efetivamente um prazo que restringe o exercício do direito à dedução do imposto pago a montante, respeita os princípios da efetividade e da equivalência.

54. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, no que diz respeito ao princípio da efetividade, a duração total do prazo de caducidade deve ser tida em conta, e os órgãos jurisdicionais dos Estados-Membros devem considerar se esse prazo torna o direito à dedução do imposto pago a montante impossível na prática ou excessivamente difícil [58].

55. Não havendo perda na totalidade, nos termos do direito dos Estados-Membros, do direito à dedução por falta de comunicação à Autoridade Tributária, até 31 de maio de 2015, dos elementos que comprovam objetivamente a existência da decisão de afetação, o prazo em causa não parece levantar objeções na perspetiva do direito da União [59].

56. No entanto, é também jurisprudência constante que sancionar o não cumprimento das obrigações contabilísticas e declarativas do sujeito passivo com a recusa do direito a dedução vai além do que é necessário para atingir o objetivo de assegurar a correta aplicação destas

[54] Acórdão de 7 de agosto de 2018, TGE Gas Engineering (C-16/17, EU:C:2018:647, n.º 46 e jurisprudência referida). V. igualmente, por exemplo, Acórdão de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, n.º 42 e jurisprudência referida).

[55] Acórdão de 28 de julho de 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, n.º 31).

[56] *Ibidem*., n.º 32 e jurisprudência referida. No Acórdão de 27 de março de 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, n.º [22]), o Tribunal de Justiça observou que «[o] artigo 187.º da [Diretiva IVA] estabelece certas regras de regularização da dedução do IVA no que respeita aos bens de investimento. Resulta, designadamente, do artigo 187.º, n.º 1, da referida diretiva que, no que diz respeito a este tipo de bens, a regularização se deve repartir por um período de cinco anos, período que pode ser prolongado até vinte anos para os bens de investimento imobiliário».

[57] *Ibidem*, n.ºs 33 a 38 e jurisprudência referida. V. também, por exemplo, Acórdãos de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, n.º 38), e de 2 de julho de 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, n.º 32).

[58] Acórdãos de 12 de julho de 2012, EMS-Bulgária Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, n.ºs 52 e 58), e de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, n.ºs 38 e 41). V. também, por exemplo, Acórdão de 2 de julho de 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, n.º 32).

[59] Tal está sujeito ao princípio de que os prazos dos Estados-Membros não podem «ser utilizados de forma a pôr sistematicamente em causa o direito à dedução do IV» (v. Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, n.º 48).

obrigações, tanto mais que o direito da União não impede os Estados-Membros de aplicarem, sendo caso disso, multas ou sanções pecuniárias proporcionadas à gravidade da infração [60], em alternativa ao cancelamento do direito à dedução.

57. Em suma, a ação dos Estados-Membros não deve causar um prejuízo excessivo ao princípio da neutralidade do IVA [61]. Mais especificamente, quando nenhuma questão se levanta relativamente à fraude ou prejuízo para o orçamento do Estado, o Tribunal de Justiça tem decidido que, tendo em conta o lugar preponderante que ocupa o direito a dedução no sistema comum de IVA, a perda do direito à dedução se o imposto for contabilizado fora do prazo parece desproporcionada [62]. O pagamento tardio não pode, *per se*, ser equiparado a uma fraude [63]. Nestas circunstâncias, a resposta apropriada é uma sanção pecuniária administrativa [64] ou o pagamento de juros de mora [65].

58. O Tribunal de Justiça considerou ainda que, uma vez que a recusa do direito a dedução é uma exceção à aplicação do princípio fundamental que constitui este direito, incumbe às autoridades tributárias competentes fazer prova bastante de que os elementos objetivos que demonstram a existência de fraude ou de abuso estão reunidos. Em seguida, cabe aos órgãos jurisdicionais nacionais verificar se as autoridades tributárias em causa provaram a existência desses elementos objetivos [66]. Tais provas não aparecem nos autos.

59. Diferente seria se o incumprimento do prazo de 31 de maio de 2015 significasse que a exigência material de elementos que comprovam objetivamente a existência da decisão de afetação não pudesse ser satisfeita [67]. No entanto, se a comunicação da decisão de afetação, através de elementos suficientes que comprovam a sua existência objetiva, foi recebida pela Autoridade Tributária em 28 de setembro de 2016 no processo E, e em 29 de fevereiro de 2016 no processo Z, as exigências materiais para a dedução do IVA podem muito bem estar satisfeitas [68]. Além disso, o atraso tanto de E como de Z não pode ser descrito como administrativamente impossível de gerir. O pedido de E para a dedução do imposto pago a montante foi recebido pelo Serviço de Finanças em 28 de setembro de 2016, ou seja, 16 meses após o prazo de 31 de maio de 2015, e Z apresentou uma declaração de imposto sobre o volume de negócios em 29 de fevereiro de 2016, nove meses após o termo do prazo de 31 de maio de 2015.

60 Acórdão de 12 de setembro de 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România (C-69/17, EU:C:2018:703, n.º 37), que remete para os Acórdãos de 9 de julho de 2015, Salomie e Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, n.º 63), e de 7 de março de 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, n.º 34). V. também, por exemplo, Acórdão de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, n.ºs 47 e 48).

61 Acórdão de 8 de maio de 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, n.º 33).

62 Acórdão de 12 de julho de 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, n.ºs 65 a 70). V., também, Acórdão de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, n.º 51). V., a título de comparação, Acórdão de 19 de outubro de 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, n.º 43).

63 Acórdão de 12 de julho de 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, n.º 74). V. também Acórdão de 19 de outubro de 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, n.º 56), no qual o Tribunal de Justiça decidiu que embora «a falta de apresentação das declarações fiscais previstas pela lei possa ser considerada um indício de fraude, não é uma prova irrefutável da existência de uma fraude de IVA».

64 Acórdão de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, n.º 49).

65 Acórdão de 12 de julho de 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, n.º 75).

66 Acórdão de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, n.º 39), que remete para o Acórdão de 28 de julho de 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, n.º 52).

67 Incumbe ao sujeito passivo que solicita a dedução do IVA 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. V. Acórdão de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, n.º 46 e jurisprudência referida).

68 Esta situação é diferente da que analisei nas minhas Conclusões no processo Vădan (C-664/16, EU:C:2018:346, em particular n.º 80), em que a retenção de faturas impediu a apresentação de provas conclusivas de que as exigências materiais tinham sido satisfeitas.

60. Para ser exaustivo, poder-se-ia acrescentar que a dúvida sobre o respeito do princípio da proporcionalidade, e sobre o impacto excessivo sobre o princípio da neutralidade, poderia também surgir em relação à jurisprudência do órgão jurisdicional de reenvio, mencionada no n.º 14, *supra*, no sentido de que uma prorrogação do prazo para a apresentação das contas anuais não prorroga o prazo de comunicação da decisão de afetação no que respeita aos bens de uso misto. Tal pode também ser questionado por referência ao princípio da equivalência.

V. Resposta às questões submetidas

61. Cheguei à conclusão de que, nas circunstâncias dos processos principais, uma jurisprudência nacional que exclui o direito à dedução do IVA nos casos em que possa ser efetuada a escolha da afetação de um bem a um património no momento da aquisição, mas não tiver sido comunicada à Autoridade Tributária uma decisão de afetação identificável pela mesma autoridade até ao termo do prazo legal para a apresentação da declaração anual do IVA, é incompatível com o artigo 168.º, alínea a), conjugado com o artigo 167.º da Diretiva IVA. O mesmo se aplica necessariamente à presunção de afetação de bens de uso misto ao património privado quando a sanção for, igualmente, a perda do direito à dedução.

62. Segundo a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o direito à dedução faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. O regime de deduções visa libertar inteiramente o sujeito passivo 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, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas atividades, na condição de as referidas atividades estarem, em princípio, elas próprias sujeitas ao IVA [69].

63. Em conformidade com o artigo 273.º da Diretiva IVA, os Estados-Membros podem prever medidas para garantir a cobrança exata do IVA e para evitar a fraude, mas tais medidas devem ser conformes com os princípios da proporcionalidade e da neutralidade [70] e não podem pôr sistematicamente em causa o direito a dedução do IVA [71].

64. Por último, uma vez que os despachos de reenvio questionam, principalmente, a compatibilidade da jurisprudência do órgão jurisdicional de reenvio com os princípios pertinentes do direito da União, importa recordar que a exigência de interpretação conforme inclui a obrigação de os órgãos jurisdicionais nacionais alterarem, sendo caso disso, uma jurisprudência constante, caso esta se baseie numa interpretação do direito nacional incompatível com o direito da União [72].

[69] Acórdão de 26 de abril de 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, n.ºs 42 a 43 e jurisprudência referida). V. também, por exemplo, Acórdãos de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, n.ºs 37 a 39); de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, n.ºs 32 a 34); e de 21 de novembro de 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, n.ºs 39 e 40).

[70] Acórdão de 21 de novembro de 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, n.º 35 e jurisprudência referida).

[71] Acórdão de 28 de julho de 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, n.º 49 e jurisprudência referida).

[72] V., por exemplo, Acórdão de 4 de março de 2020, Telecom Itália (C-34/19, EU:C:2020:148, n.º 60 e jurisprudência referida).

VI. Conclusão

65. Por conseguinte, proponho as seguintes respostas às questões submetidas pelo Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha):

1. Nas circunstâncias dos processos principais, uma jurisprudência nacional que exclui o direito à dedução do IVA nos casos em que possa ser efetuada a escolha da afetação de um bem a um património no momento da aquisição, mas não tiver sido comunicada à Autoridade Tributária uma decisão de afetação identificável pela mesma autoridade até ao termo do prazo legal para a apresentação da declaração anual do IVA, é incompatível com o artigo 168.º, alínea a), conjugado com o artigo 167.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva 2009/162/CE do Conselho, de 22 de dezembro de 2009.

2. Nas circunstâncias dos processos principais, uma jurisprudência nacional que considera ou presume uma afetação ao património privado quando não existam elementos indiciários (suficientes) da afetação ao património da empresa é incompatível com o artigo 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112, conforme alterada pela Diretiva 2009/162.