Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção)

15 de setembro de 2016*

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado — Sexta Diretiva 77/388/CEE — Direito a dedução — Decisão 2004/817/CE — Regulamentação de um Estado-Membro — Despesas relativas a bens e serviços — Percentagem de utilização desses bens e serviços para fins não económicos superior a 90% da sua utilização total — Exclusão do direito a dedução»

No processo C-400/15,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Bundesfinanzhof (Tribunal Federal Tributário, Alemanha), por decisão de 16 de junho de 2015, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 23 de julho de 2015, no processo

Landkreis Potsdam-Mittelmark

contra

Finanzamt Brandenburg,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção),

composto por: D. Šváby, presidente de secção, J. Malenovský e M. Safjan (relator), juízes,

advogado-geral: M. Campos Sánchez-Bordona,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação do Landkreis Potsdam-Mittelmark, por J. Wulf-von Moers, conseil,

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

— em representação do Governo austríaco, por G. Eberhard, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e M. Wasmeier, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

* Língua do processo: alemão.

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 1.º da Decisão 2004/817/CE do Conselho, de 19 de novembro de 2004, que autoriza a República Federal da Alemanha a aplicar uma medida derrogatória do artigo 17.º da Sexta Diretiva 77/388/CEE relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO 2004, L 357, p. 33, a seguir «decisão de autorização»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Landkreis Potsdam-Mittelmark (distrito de Potsdam-Mittelmark, Alemanha) ao Finanzamt Brandenburg (Serviço tributário de Brandeburgo, Alemanha), a respeito do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) devido por este distrito relativamente ao exercício fiscal de 2008.

Quadro jurídico

Direito da União

Sexta Diretiva

3 A 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 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Diretiva»), foi revogada e substituída, a partir de 1 de janeiro de 2007, pela Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1), conforme alterada pela Diretiva 2009/162/UE do Conselho, de 22 de dezembro de 2009 (JO 2010, L 10, p. 14). Dado que o exercício fiscal controvertido corresponde ao ano de 2008, as referências feitas à Sexta Diretiva são entendidas como feitas à Diretiva 2006/112 e devem ser lidas segundo o quadro de correspondência que figura no anexo XII desta.

4 O artigo 4.º, n.os 1 e 2, da Sexta Diretiva previa:

«1. Por ‘sujeito passivo’ entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das atividades económicas referidas no n.º 2, independentemente do fim ou do resultado dessa atividade.

2. As atividades económicas referidas no n.º 1 são todas as atividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. A exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência é igualmente considerada uma atividade económica.»

5 O artigo 6.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva dispunha:

«São equiparadas a prestações de serviços efetuadas a título oneroso:

a) A utilização de bens afetos à empresa para uso privado do sujeito passivo ou do seu pessoal ou, em geral, para fins estranhos à própria empresa, sempre que, relativamente a esses bens, tenha havido dedução total ou parcial do [IVA]».

6 Nos termos do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), desta diretiva:

«Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a) O [IVA] devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo».

7 O artigo 27.º, n.º 1, da Sexta Diretiva previa:

«O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, pode autorizar os Estados-Membros a introduzirem medidas especiais derrogatórias da presente diretiva para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais. As medidas destinadas a simplificar a cobrança do imposto não devem influir, a não ser de modo insignificante, sobre o montante do imposto devido na fase de consumo final.»

Decisão de autorização

8 O considerando 3 da decisão de autorização enuncia:

«A medida derrogatória visa excluir totalmente do direito à dedução o [IVA] que onera as despesas relativas aos bens e serviços, quando estes sejam utilizados em mais de 90% para fins privados do sujeito passivo ou do seu pessoal ou, em geral, para fins não profissionais. A medida é uma derrogação do artigo 17.º da [Sexta Diretiva], tal como alterado pelo seu artigo 28.º-F, e justifica-se pela necessidade de simplificar o procedimento de cobrança do IVA. A medida afeta apenas de forma insignificante o montante do imposto devido no estádio de consumo final.»

9 O artigo 1.º desta decisão prevê:

«Em derrogação do n.º 2 do artigo 17.º da [Sexta Diretiva], a Alemanha fica autorizada a excluir do direito à dedução o IVA que onera as despesas relativas a bens e serviços, quando esses bens e serviços forem em mais de 90% utilizados para fins privados de um sujeito passivo ou do seu pessoal ou, em geral, para fins não profissionais.»

10 Nos termos do artigo 2.º da referida decisão:

«A presente decisão aplica-se até 31 de dezembro de 2009.»

11 O artigo 3.º da mesma decisão dispõe:

«A República Federal da Alemanha é a destinatária da presente decisão.»

Direito alemão

12 O § 15 da Umsatzsteuergesetz (Lei do imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UStG») prevê:

«1) O empresário pode deduzir, a título do IVA pago a montante,

1. o imposto legalmente devido por prestações que tenham sido realizadas por outros empresários para fazer face às necessidades da sua empresa. […]

[…]

O fornecimento, a importação ou a aquisição intracomunitária de um bem que o empresário utilize em percentagem inferior a 10% para a sua empresa não se consideram efetuados a favor da empresa.

[…]

2) Está excluída a dedução do IVA pago a montante pelo fornecimento, importação ou aquisição intracomunitária de um bem [...] que o empresário utilize para as operações seguintes:

1. operações isentas;

[…]»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

13 O distrito de Potsdam-Mittelmark é uma entidade territorial que desempenha, sob a sua própria responsabilidade, funções que ultrapassam as competências dos municípios e das administrações que tutela. Na sua qualidade de autoridade pública, incumbe-lhe, designadamente no âmbito do exercício dos seus poderes públicos, a construção e a conservação das estradas, bem como a manutenção da segurança rodoviária no seu território. Desempenhava estas funções por intermédio de um estabelecimento próprio (*Eigenbetrieb*) sem personalidade jurídica.

14 No exercício fiscal de 2008, o distrito de Potsdam-Mittelmark adquiriu diferentes bens, a saber, maquinaria de obras, veículos comerciais e acessórios, que utilizou, essencialmente, para os serviços prestados no âmbito do exercício de poderes de autoridade pública. Todavia, também utilizou esses bens, em 2,65%, para prestar serviços a terceiros, entre outros, de poda e derrube de árvores, serviços de limpeza e reparação e serviços de inverno. O distrito de Potsdam-Mittelmark estava sujeito a IVA por estas prestações de serviços.

15 O Serviço tributário de Brandeburgo não autorizou a dedução do IVA pago a montante que incidia sobre os bens referidos no número anterior, pelo motivo de os bens adquiridos não terem sido utilizados em, pelo menos, 10% para a empresa do distrito de Potsdam-Mittelmark, em conformidade com o § 15, n.º 1, segundo paragrafo, da UStG. Na sequência de reclamação apresentada pelo recorrente no processo principal, o Serviço tributário de Brandeburgo concedeu, por outro motivo, uma parte da dedução pedida. A reclamação foi indeferida quanto ao restante. O Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Tribunal Tributário de Berlim-Brandeburgo, Alemanha) negou provimento ao recurso interposto pelo distrito de Potsdam-Mittelmark contra essa decisão.

16 Com o seu recurso de «Revision» interposto no Bundesfinanzhof (Tribunal Federal Tributário), o recorrente alega que a recusa de dedução do IVA viola o direito da União. Com efeito, segundo o distrito de Potsdam-Mittelmark, embora a República Federal da Alemanha tenha sido autorizada, pela decisão de autorização, a aplicar uma medida derrogatória do artigo 17.º da Sexta Diretiva, esta autorização não cobre uma exclusão da dedução do IVA a montante nos casos, como o que está em causa no processo principal, em que mais de 90% dos bens são utilizados para atividades não económicas que não estão abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA, mas que não podem ser qualificadas de «não profissionais» (estranhas à empresa). Consequentemente, o distrito de Potsdam-Mittelmark considera que tem direito a uma dedução proporcional de 2,65% do IVA pago a montante.

17 Por outro lado, sustentou que a recusa da dedução do IVA pago a montante infringe o princípio da neutralidade concorrencial, uma vez que esta recusa tem como consequência o facto de os valores do IVA pagos a montante não dedutíveis serem integrados enquanto custos diretos no cálculo do preço, apesar de as operações a jusante efetuadas pelo recorrente em concorrência com empresas privadas serem integralmente tributadas. Por conseguinte, sofre uma desvantagem concorrencial estrutural.

18 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio precisa que, por força do direito nacional, o distrito de Potsdam-Mittelmark não tem direito à dedução do IVA a montante, que alega. Com efeito, utiliza os bens em causa essencialmente para desempenhar funções de serviço público e apenas os utiliza numa percentagem de 2,65% no âmbito da sua empresa para fins de prestações tributáveis. Nestas circunstâncias, a dedução do IVA pago a montante está excluída, nos termos do § 15, n.º 1, segundo parágrafo, da UStG, dado que a percentagem de utilização por conta da empresa do recorrente é inferior a 10%.

19 Esse órgão jurisdicional recorda que, por força do artigo 1.º da decisão de autorização, em derrogação do artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Diretiva, a República Federal da Alemanha fica autorizada a excluir do direito a dedução o IVA que onera as despesas relativas a bens e serviços quando esses bens e serviços forem em mais de 90% utilizados para fins privados de um sujeito passivo ou do seu pessoal ou, em geral, para fins não profissionais (estranhos à empresa).

20 Ora, por um lado, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, se o profissional prevê uma utilização, ou uma utilização parcial, de um bem para uma atividade não económica que não está abrangida pelo âmbito de aplicação da Sexta Diretiva, não tem direito à dedução do IVA pago a montante.

21 Por outro lado, no caso de fornecimento de um bem que o sujeito passivo pretende utilizar simultaneamente para atividades económicas sujeitas a IVA e para fins privados, «estranhos à própria empresa», na aceção do artigo 6.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva, o sujeito passivo pode afetar totalmente esse bem à sua empresa e, com base nessa afetação, ter plenamente direito à dedução do IVA a montante. Todavia, deve pagar o IVA devido pela utilização do referido bem para fins estranhos à própria empresa, como decorre, designadamente, do acórdão de 23 de abril de 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, n.º 39).

22 O órgão jurisdicional de reenvio considera que, segundo estes princípios, a dedução do IVA pago a montante está obrigatoriamente excluída, na medida em o distrito de Potsdam-Mittelmark utiliza os bens adquiridos em 97,35% para as suas atividades abrangidas pelo exercício do poder público, que são atividades não económicas que estão excluídas do regime do IVA. Por outro lado, em relação aos restantes 2,65%, o recorrente tem, em princípio, direito à dedução do IVA a montante. Todavia, esta dedução está excluída por força do § 15, n.º 1, segundo parágrafo, da UStG.

23 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio suscita dúvidas sobre a questão de saber se o artigo 1.º da decisão de autorização só prevê a exclusão da dedução do IVA a montante, como resulta da sua redação, quando um bem seja utilizado para fins privados do sujeito passivo ou do seu pessoal ou, em geral, para fins não profissionais (estranhos à empresa), ou se também se aplica nos casos em que, como no processo principal, o bem seja utilizado em mais de 90% para atividades não económicas que não estão abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA.

24 Esse órgão jurisdicional considera que, com base no acórdão de 12 de fevereiro de 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), a possibilidade que figura no artigo 1.º da decisão de autorização pode ser interpretada no sentido de que autoriza a exclusão da dedução do IVA a montante unicamente nos casos em que o bem adquirido é utilizado em mais de 90% «para fins não profissionais» (estranhos à empresa), e não para fins não económicos, que não estão abrangidos pelo âmbito de aplicação do IVA. Neste caso, o § 15, n.º 1, segundo parágrafo, da UStG não estaria coberto pela decisão de autorização, na medida em que a dedução do IVA pago a montante também está excluída em caso de utilização não económica em mais de 90%.

25 Nestas condições, o Bundesfinanzhof (Tribunal Federal Tributário) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O § 15, n.º 1, [segundo parágrafo], da [UStG] determina que o fornecimento, a importação ou as aquisições intracomunitárias de um bem que o profissional utilize em percentagem inferior a 10% para a sua empresa não se consideram efetuados a favor da empresa e exclui, nessa medida, o direito à dedução do IVA pago a montante.

O regime assenta no artigo 1.º da [decisão de autorização] que autoriza a República Federal da Alemanha a aplicar uma medida derrogatória do artigo 17.º, n.º 2, da [Sexta Diretiva], que exclui do direito à dedução do [IVA] as despesas relativas a bens e serviços, quando esses bens e serviços forem utilizados em mais de 90% para fins privados do sujeito passivo ou do seu pessoal ou, em geral, para fins não profissionais [(estranhos à empresa)].

Esta autorização aplica-se — de acordo com a sua letra — apenas aos casos regulados no artigo 6.º, n.º 2, da [Sexta Diretiva] (artigo 26.º da Diretiva 2006/112[, conforme alterada pela Diretiva 2009/162]), ou, além disso, também a todos os casos em que um bem ou serviço só é utilizado parcialmente para fins profissionais?»

Quanto à questão prejudicial

26 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 1.º da decisão de autorização deve ser interpretado no sentido de que é aplicável a uma situação em que uma empresa adquire bens ou serviços que explora em mais de 90% para atividades não económicas, que não estão abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA.

27 Como resulta da sua redação, a decisão de autorização estabelece uma derrogação ao artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Diretiva, por força do qual um sujeito passivo pode deduzir o IVA a montante na medida em que os bens e serviços sejam utilizados para os fins das suas próprias operações tributáveis, a saber, para uma atividade económica.

28 Para saber se o conceito de «fins não profissionais» que figura no artigo 1.º da decisão de autorização é suscetível de abranger uma situação como a que está em causa no processo principal, na qual o recorrente exerce atividades que lhe incumbem na sua qualidade de autoridade pública, a saber, atividades não económicas que, no entanto, não são estranhas à empresa, há que ter em conta o significado dado a este conceito na Sexta Diretiva, com base no qual a decisão de autorização foi adotada, em conformidade com o artigo 27, n.º 1, desta diretiva.

29 Como decorre do artigo 6.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva, uma utilização para fins estranhos à empresa pode ser sujeita a IVA.

30 Em contrapartida, as atividades não económicas não entram no âmbito de aplicação da Sexta Diretiva (acórdãos de 13 de março de 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, n.ºs 30 e 31, e de 12 de fevereiro de 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, n.ºs 36 e 37).

31 Daqui resulta que o artigo 6.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva não se destina a estabelecer uma regra segundo a qual se pode considerar que as operações que se situam fora do âmbito de aplicação do regime do IVA são realizadas para «fins estranhos» à empresa, na aceção desta disposição. Com efeito, essa interpretação teria por consequência esvaziar o artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Diretiva do seu sentido (acórdão de 12 de fevereiro de 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, n.º 38).

32 Estas considerações são corroboradas pela economia do sistema comum do IVA, no âmbito do qual a distinção entre atividades económicas e atividades não económicas segue critérios diferentes dos que servem para distinguir uma utilização profissional de uma utilização para fins estranhos à empresa, nomeadamente privados.

33 É jurisprudência constante que, em caso de utilização de um bem de investimento para fins quer profissionais quer privados, o interessado pode optar, para efeitos de IVA, por afetar totalmente esse bem ao património da sua empresa ou conservá-lo totalmente no seu património particular, excluindo-o assim por completo do sistema do IVA, ou ainda integrá-lo na sua empresa apenas na parte correspondente à utilização profissional efetiva (acórdão de 23 de abril de 2009, Puffer, C-460/07, EU:C:2009:254, n.º 39 e jurisprudência aí referida).

34 Em contrapartida, tal liberdade de escolha não existe quando se trata de saber se um bem é ou não utilizado para uma atividade económica. Quando uma empresa utiliza um bem tanto para atividades económicas como para atividades não económicas, o artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva limita-se a prever um direito à dedução do imposto pago a montante. As medidas que os Estados-Membros são chamados a adotar para este efeito devem respeitar o princípio da neutralidade fiscal em que assenta o sistema comum do IVA (acórdão de 13 de março de 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, n.º 36).

35 Em conformidade com este princípio da neutralidade fiscal, o regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas (acórdão de 12 de fevereiro de 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, n.º 27).

36 Ora, uma exclusão do direito a dedução para bens profissionais que são utilizados em menos de 10% para atividades económicas não satisfaz esta exigência.

37 As considerações precedentes são plenamente transponíveis para a interpretação do conceito de «fins não profissionais» (estranhos à empresa) que figura no artigo 1.º da decisão de autorização. Com efeito, tendo em conta as exigências de unidade e de coerência da ordem jurídica da União, os conceitos utilizados nos atos adotados num mesmo domínio devem ter o mesmo significado, a menos que o legislador da União tenha manifestado uma vontade diferente (v., neste sentido, acórdãos de 4 de outubro de 2011, Football Association Premier League e o., C-403/08 e C-429/08, EU:C:2011:631, n.º 188, e de 31 de maio de 2016, Reha Training, C-117/15, EU:C:2016:379, n.º 28). Tal não é o que sucede no presente caso.

38 Por último, quanto ao argumento de que o conceito de «fins estranhos» à empresa teve uma aceção diferente nos períodos anteriores ao acórdão de 12 de fevereiro de 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), de modo que a decisão de autorização, adotada em 19 de novembro de 2004, podia sempre referir-se à distinção entre atividades económicas e atividades não económicas, importa recordar que a interpretação que o Tribunal de Justiça faz das disposições do direito da União tem caráter retroativo e é, assim, válida a partir da entrada em vigor da disposição interpretada (acórdão de 27 de março de 1980, Denkavit italiana, 61/79, EU:C:1980:100, n.º 16).

39 Por conseguinte, não se pode considerar que o conceito de «fins estranhos» à empresa pode ser objeto de uma interpretação diferente no que respeita aos períodos anteriores ao acórdão de 12 de fevereiro de 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), do qual resulta que este conceito não diz respeito à distinção entre atividades económicas e atividades não económicas.

40 Tendo em conta todas as considerações precedentes, há que responder à questão submetida que o artigo 1.º da decisão de autorização deve ser interpretado no sentido de que não é aplicável a uma situação em que uma empresa adquire bens ou serviços que explora em mais de 90% para atividades não económicas, que não estão abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA.

Quanto às despesas

41 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 (Oitava Secção) declara:

O artigo 1.º da Decisão 2004/817/CE do Conselho, de 19 de novembro de 2004, que autoriza a República Federal da Alemanha a aplicar uma medida derrogatória do artigo 17.º da Sexta Diretiva 77/388/CEE relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, deve ser interpretado no sentido de que não é aplicável a uma situação em que uma empresa adquire bens ou serviços que explora em mais de 90% para atividades não económicas, que não estão abrangidas pelo âmbito de aplicação do imposto sobre o valor acrescentado.

Assinaturas