Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção)

9 de julho de 2020*

«Reenvio prejudicial — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Regularização das deduções — Alteração do direito à dedução — Bem de investimento utilizado tanto para operações tributadas como para operações isentas — Cessação da atividade que confere o direito à dedução — Utilização residual e exclusiva para operações isentas»

No processo C-374/19,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha), por Decisão de 27 de março de 2019, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 13 de maio de 2019, no processo

HF

contra

Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção),

composto por: L. S. Rossi, presidente de secção, A. Prechal (relatora), presidente da Terceira Secção, e N. Wahl, juiz,

advogado-geral: G. Hogan,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação de HF, por M. S. Thum, Steuerberater,

– em representação do Governo alemão, por J. Möller e S. Eisenberg, na qualidade de agentes,

– em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios, J. Jokubauskaitė e R. Pethke, na qualidade de agentes,

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

profere o presente

* Língua do processo: alemão.

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos artigos 185.º e 187.º da 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; a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe HF ao Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler (Administração Tributária de Bad Neuenahr-Ahrweiler, Alemanha) (a seguir «Administração Tributária»), a respeito da regularização das deduções do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) que pagou sobre a construção de uma cafetaria anexa à casa de repouso que explora para operações isentas de IVA.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 167.º da Diretiva IVA estabelece que o direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

4 O artigo 168.º desta diretiva enuncia:

«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:

1. 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;

[…]»

5 O artigo 184.º da referida diretiva tem a seguinte redação:

«A dedução inicialmente efetuada é objeto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito.»

6 Nos termos do artigo 185.º da mesma diretiva:

«1. A regularização é efetuada nomeadamente quando se verificarem, após a declaração de IVA, alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, por exemplo no caso de anulação de compras ou de obtenção de abatimentos nos preços.

2. Em derrogação do disposto no n.º 1, não é efetuada qualquer regularização no caso de operações total ou parcialmente por pagar, no caso de destruição, perda ou roubo devidamente comprovados ou justificados, bem como no caso das afetações de bens a ofertas de pequeno valor e a amostras referidas no artigo 16.º

No caso de operações total ou parcialmente por pagar e nos casos de roubo, os Estados-Membros podem, todavia, exigir a regularização.»

7 O artigo 187.º da Diretiva IVA prevê:

«1. No que diz respeito aos bens de investimento, a regularização deve repartir-se por um período de cinco anos, incluindo o ano em que os bens tenham sido adquiridos ou produzidos.

Todavia, os Estados-Membros podem tomar como base, no momento da regularização, um período de cinco anos completos a contar do início da utilização dos bens em questão.

No que diz respeito aos bens de investimento imobiliário, o período que serve de base ao cálculo das regularizações pode ser prolongado até vinte anos no máximo.

2. Anualmente, a regularização é efetuada apenas sobre a quinta parte ou, caso o período de regularização tenha sido prolongado, sobre a fração correspondente do IVA que incidiu sobre os bens de investimento em questão.

A regularização referida no primeiro parágrafo é realizada em função das alterações do direito à dedução verificadas durante os anos seguintes, em relação ao direito à dedução do ano em que os bens em questão foram adquiridos, produzidos ou, se for caso disso, utilizados pela primeira vez.»

Direito alemão

8 O § 15a, n.º 1, da Umsatzsteuergesetz (Lei do Imposto sobre o Volume de Negócios), na versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «UStG»), dispõe:

«Se os elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções iniciais se alterarem nos cinco anos subsequentes à primeira utilização de um bem de investimento utilizado apenas uma vez para realizar operações, deve proceder-se a uma compensação em relação a cada ano afetado pelas referidas alterações, através de uma regularização da dedução do imposto pago correspondente aos custos de aquisição ou de produção. No caso dos bens imóveis, incluindo os seus componentes essenciais, aplica-se um prazo de dez anos, em lugar do prazo de cinco anos, às regularizações a que sejam aplicáveis as disposições do direito civil relativas aos bens imóveis e às edificações em terreno de outrem.»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

9 A recorrente no processo principal é o órgão dirigente de uma sociedade de responsabilidade limitada que explora uma casa de repouso que beneficia de operações isentas de IVA. Durante o ano de 2003, esta sociedade construiu uma cafetaria anexa à referida casa de repouso, acessível aos visitantes através de uma entrada exterior e aos residentes através do refeitório da mesma casa de repouso.

10 A recorrente no processo principal declarou inicialmente que utilizaria a cafetaria em questão exclusivamente para operações tributáveis, na medida em que a cafetaria era concebida para os visitantes provenientes do exterior e não para os residentes da casa de repouso, os quais deveriam permanecer no refeitório. Na sequência de uma primeira inspeção realizada no ano de 2006, a Administração Tributária, estando, em substância, de acordo com essa declaração, considerou, todavia, improvável que absolutamente nenhum residente da casa de repouso frequentasse e utilizasse a referida cafetaria com as pessoas que o viessem visitar. As partes no processo principal acordaram, pois, em admitir uma utilização da cafetaria em questão em 10 % para operações isentas de IVA, o que levou a uma regularização nos termos do § 15a da UStG relativamente aos anos 2003 e seguintes.

11 Após uma segunda inspeção, a Administração Tributária verificou que a sociedade de responsabilidade limitada em causa no processo principal não tinha realizado operações de venda na cafetaria em questão durante os anos 2009 a 2012, tendo, aliás, a exploração sido cancelada do registo comercial em fevereiro de 2013. Esta constatação levou a Administração Tributária a proceder a uma nova regularização nos termos do § 15a da UStG relativamente a esses anos, na medida em que já não tinha havido qualquer utilização da referida cafetaria para operações que conferiam o direito à dedução do IVA pago a montante.

12 Após ter apresentado, sem sucesso, uma reclamação da decisão da Administração Tributária de lhe impor uma segunda regularização, a recorrente no processo principal interpôs recurso para o Finanzgericht (Tribunal Tributário, Alemanha) competente, que lhe negou provimento. Na sua sentença, este tribunal salientou que a utilização prevista da cafetaria em questão para operações de restauração tributáveis tinha cessado. Não existindo frequência das instalações por visitantes externos, as relações de utilização evoluíram automaticamente no sentido de que a cafetaria é agora utilizada exclusivamente pelos residentes da casa de repouso, pelo que existe unicamente uma utilização a 100 % da referida cafetaria para operações isentas de IVA.

13 A recorrente no processo principal interpôs recurso de «Revision» da referida sentença perante o órgão jurisdicional de reenvio, alegando que, embora a cafetaria em questão, que faz parte do património da empresa sem possibilidade de utilização privada, já não seja utilizada para fins tributáveis, isso não constitui uma alteração da utilização da mesma cafetaria suscetível de conduzir a uma regularização nos termos do § 15a da UStG. Esta falta de utilização deve ser entendida como o resultado de um erro de investimento. O facto de a Administração Tributária ter recusado uma amortização parcial da referida cafetaria demonstra que existia ainda uma intenção de a utilizar nos anos 2009 a 2012. O acesso à cafetaria em questão foi bloqueado apenas por razões de segurança. A sua utilização pelos residentes da casa de repouso não aumentou.

14 O órgão jurisdicional de reenvio especifica, referindo designadamente o Acórdão de 28 de fevereiro de 2018, Imofloresmira — Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134), que o direito à dedução do imposto pago a montante se mantém mesmo quando o sujeito passivo, devido a circunstâncias independentes da sua vontade, não pôde utilizar, no âmbito de operações tributáveis, os bens ou os serviços que deram origem à dedução. Esta situação de não utilização dos bens ou serviços apesar da intenção de os utilizar para fins tributáveis pode ser equiparada a uma situação de não utilização dos mesmos independente da vontade do empresário.

15 O referido órgão jurisdicional salienta que a cessação da exploração da cafetaria em questão resulta de uma falta de rentabilidade económica e, assim, de um insucesso da recorrente no processo principal, o que não constitui, por si só, uma alteração das circunstâncias que deram direito à dedução na aceção do artigo 185.º, n.º 1, da Diretiva IVA, uma vez que a utilização dessa cafetaria pelos residentes da casa de repouso para operações isentas de IVA permaneceu inalterada. Assim, a utilização da referida cafetaria para operações sujeitas a IVA cessou totalmente sem que a sua anterior utilização tenha sido substituída por uma maior utilização da mesma pelos residentes da casa de repouso. Interpretar a não utilização da cafetaria em questão no sentido de que atualmente já não existe uma utilização exclusiva desta para operações isentas de IVA pode constituir um erro de direito.

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

«Deve um sujeito passivo que tenha construído um bem de investimento para uso em operações sujeitas a tributação com direito à dedução do imposto pago a montante (neste caso, a construção de um edifício para a exploração de uma cafetaria), regularizar a dedução do imposto pago a montante por força dos artigos 185.º, n.º 1, e 187.º da Diretiva IVA, se cessar a atividade que lhe conferia o direito à dedução do IVA (neste caso, a exploração da cafetaria) e se o bem de investimento deixar de ser usado para as mencionadas operações tributáveis?»

Quanto à questão prejudicial

17 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, em substância, se os artigos 184.º, 185.º e 187.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional segundo a qual um sujeito passivo, que adquiriu o direito de deduzir, de forma percentual, o IVA relativo à construção de uma cafetaria anexa à casa de repouso que explora para operações isentas de IVA e destinada a ser utilizada tanto para operações tributadas como para operações isentas, está obrigado a regularizar a dedução inicial de IVA quando o referido sujeito passivo tiver cessado toda a atividade tributada nas instalações daquela cafetaria.

18 A este propósito, há que recordar que o regime das deduções visa desonerar inteiramente o sujeito passivo do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, consequentemente, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, sejam quais forem os objetivos ou os resultados dessas atividades, desde que tais atividades estejam elas próprias, em princípio, sujeitas a IVA (Acórdão de 25 de julho de 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, n.º 29).

19 Para que um interessado possa ter acesso ao direito à dedução, é necessário, por um lado, que seja um «sujeito passivo» na aceção da Diretiva IVA e, por outro, que os bens e os serviços em questão sejam utilizados para os fins das próprias operações tributadas, entendendo-se que a utilização que é dada aos bens ou serviços, ou que lhes é destinada, apenas determina o montante da dedução inicial a que o sujeito passivo tem direito e o âmbito das eventuais regularizações nos períodos seguintes, mas não afeta o surgimento do direito à dedução (v., neste sentido, Acórdão de 28 de fevereiro de 2018, Imofloresmira — Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, n.ºs 33 e 39).

20 Com efeito, o mecanismo da regularização previsto nos artigos 184.º a 187.º da Diretiva IVA faz parte integrante do regime de dedução do IVA que esta diretiva estabelece. Esse mecanismo visa aumentar a precisão das deduções, de modo que assegure a neutralidade do IVA, pelo que as operações efetuadas no estádio anterior apenas continuam a dar lugar ao direito a dedução na medida em que sirvam para fornecer prestações sujeitas a esse imposto. Este mecanismo tem, assim, por objetivo estabelecer uma relação estreita e direta entre o direito à dedução do IVA pago a montante e a utilização dos bens ou serviços em causa para operações tributadas a jusante (v., neste sentido, Acórdão de 27 de março de 2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, n.º 27 e jurisprudência referida).

21 Com efeito, no sistema comum do IVA, apenas podem ser deduzidos os impostos que incidem a montante sobre os bens ou os serviços utilizados pelos sujeitos passivos para as suas operações tributadas. A dedução dos impostos pagos a montante está ligada à cobrança dos impostos a jusante. Quando os bens ou os serviços adquiridos por um sujeito passivo são utilizados para efeitos de operações isentas ou não abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA, não pode existir cobrança do imposto a jusante nem dedução do imposto a montante (v., neste sentido, Acórdão de 11 de abril de 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, n.º 38).

22 No caso em apreço, é pacífico que a recorrente no processo principal adquiriu o direito a dedução do IVA que tinha pago sobre a construção da cafetaria em causa no processo principal. Este direito foi objeto de uma primeira regularização no ano de 2006, pela qual a Administração Tributária fixou o âmbito do direito à dedução em 90 % do IVA relativo à construção dessa cafetaria com base na sua estimativa, não contestada pela recorrente no processo principal, segundo a qual a referida cafetaria seria afeta em 10 %, a operações isentas.

23 No que respeita à regularização relativa aos anos 2009 a 2012, que é objeto do litígio no processo principal, resulta dos autos de que o Tribunal de Justiça dispõe que a Administração Tributária procedeu a essa regularização com base na constatação de que, durante esse período, tinha deixado de ser efetuada qualquer operação tributada na cafetaria em causa no processo principal, pelo que

atualmente esta era utilizada apenas para operações isentas. Tal circunstância constitui, segundo a referida Administração, uma alteração na aceção do artigo artigo 185.º da Diretiva IVA que requer uma regularização da dedução relativa a esses anos.

24 O órgão jurisdicional de reenvio duvida, todavia, da existência de tal alteração no caso em apreço, na medida em que considera que a simples cessação da atividade tributada se deve à circunstância de a exploração tributável da referida cafetaria se ter revelado economicamente não rentável e, no caso em apreço, não implicou nenhuma alteração ou aumento da atividade isenta.

25 A este respeito, importa recordar, por um lado, que resulta da jurisprudência referida no n.º 20 do presente acórdão que o direito a dedução só pode, em princípio, ser exercido na medida em que exista uma relação estreita e direta entre o direito à dedução do IVA pago a montante e a utilização dos bens ou serviços em causa para operações tributadas a jusante. Por conseguinte, no que respeita a bens de investimento como a cafetaria em causa no processo principal, se se demonstrar, durante o período de regularização fixado nos termos do artigo 187.º, n.º 1, da Diretiva IVA, que essa relação, embora tenha sido real numa fase anterior, deixou de existir, há, em princípio, uma alteração na aceção do artigo 185.º desta diretiva que torna obrigatória uma regularização da dedução.

26 Por outro lado, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o direito à dedução subsiste, em princípio, nomeadamente mesmo que, posteriormente, em razão de circunstâncias estranhas à sua vontade, o sujeito passivo não faça uso dos referidos bens e serviços que deram origem à dedução no âmbito de operações tributadas (Acórdão de 28 de fevereiro de 2018, Imofloresmira — Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, n.º 40 e jurisprudência referida). A este respeito, o Tribunal de Justiça precisou que, em tais condições, considerar que basta, para demonstrar a existência de alterações na aceção do artigo 185.º da Diretiva IVA, que um imóvel tenha permanecido vazio, após a cessação de um contrato de arrendamento de que era objeto, devido a circunstâncias independentes da vontade do seu proprietário, mesmo que esteja provado que este último teve sempre a intenção de o explorar para os fins de uma atividade tributada e empreendeu as diligências necessárias para esse efeito, equivaleria a restringir o direito à dedução através das disposições aplicáveis em matéria de regularizações (Acórdão de 28 de fevereiro de 2018, Imofloresmira — Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, n.º 47).

27 Ora, no caso em apreço, afigura-se que a situação em causa no processo principal, tal como exposta pelo órgão jurisdicional de reenvio, se distingue significativamente das que deram origem àquela jurisprudência.

28 A este respeito, cumpre salientar que a referida jurisprudência diz respeito a situações em que, embora as despesas em causa tivessem sido efetuadas com vista à realização de operações tributadas, estas últimas não se materializaram, concretamente, de modo que não foi efetuada nenhuma operação. Neste caso, o direito à dedução do IVA pago sobre essas despesas deve ter uma relação estreita e direta com a realização de operações tributáveis previstas, em conformidade com a jurisprudência recordada no n.º 20 do presente acórdão.

29 Em contrapartida, na situação em causa no processo principal, resulta das informações prestadas pelo órgão jurisdicional de reenvio que, num primeiro período, compreendido entre 2003 e 2008, a cafetaria em causa no processo principal foi efetivamente posta em funcionamento para realizar simultaneamente operações tributáveis e operações isentas, pelo que, pelo menos nesses anos e na medida da percentagem de 90 % fixada pela Administração Tributária, existia uma relação estreita e direta entre o direito à dedução do IVA pago sobre as despesas efetuadas para a construção da referida cafetaria e as operações tributadas efetivas a que a cafetaria estava afeta.

30 No entanto, resulta igualmente dessas informações que, num segundo período que abrange os anos 2009 a 2012, o único período que é objeto do litígio no processo principal, as operações tributadas cessaram, por qualquer razão, enquanto as operações isentas continuaram a ser realizadas. Isso tem

necessariamente por consequência que, contrariamente às circunstâncias do processo na origem do Acórdão de 28 de fevereiro de 2018, Imofloresmira — Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134), as instalações da referida cafetaria, que fazem aliás parte integrante de uma casa de repouso explorada para operações isentas de IVA, não ficaram vazias, sendo atualmente afetas apenas a operações isentas.

31 Só assim não seria se, como alegam com justeza o Governo alemão e a Comissão Europeia, a recorrente no processo principal tivesse encontrado para as referidas instalações, durante esse período, outras utilizações para operações que conferem direito à dedução do IVA. Embora, à luz dos autos de que o Tribunal de Justiça dispõe, não pareça ser esse o caso, o órgão jurisdicional de reenvio deve, sendo caso disso, proceder às verificações necessárias a esse respeito.

32 Por conseguinte, em conformidade com a jurisprudência mencionada nos n.os 20 e 21 do presente acórdão, na medida em que os bens ou os serviços adquiridos pela recorrente no processo principal para a construção da cafetaria em causa no processo principal foram utilizados, nos anos 2009 a 2012, unicamente para os fins das suas operações isentas, o que cabe, todavia, ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, as operações efetuadas no estádio anterior já não servem para fornecer prestações tributadas e estão, portanto, sujeitas ao mecanismo de regularização das deduções. Com efeito, em tais circunstâncias, a relação estreita e direta entre o direito à dedução do IVA pago sobre as despesas efetuadas a montante e as atividades tributadas realizadas posteriormente pelo sujeito passivo, apesar de ter existido num estádio anterior, presentemente encontra-se quebrada.

33 Daqui resulta, como foi salientado no n.º 25 do presente acórdão, que, nestas circunstâncias, há, em princípio, uma alteração na aceção do artigo 185.º da Diretiva IVA, que torna necessário proceder a uma regularização da dedução. O facto de isso resultar de circunstâncias alheias à vontade dos sujeitos passivos, em si mesmo, não põe em causa essa necessidade (v., neste sentido, Acórdão de 29 de abril de 2004, Gemeente Leusden e Holin Groep, C-487/01 e C-7/02, EU:C:2004:263, n.º 55).

34 Por último, há que salientar que o princípio da neutralidade fiscal não se opõe a tal conclusão. Com efeito, a situação de uma empresa que efetua investimentos com vista a uma atividade económica que dá origem simultaneamente a operações tributáveis e a operações isentas, e que realiza sempre operações isentas, distingue-se da de uma empresa que faz investimentos com vista a uma atividade económica que dá lugar apenas a operações tributadas, sem que essa atividade conduza, finalmente, a tais operações.

35 Tendo em conta o que precede, há que responder à questão submetida que os artigos 184.º, 185.º e 187.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma legislação nacional segundo a qual um sujeito passivo, que adquiriu o direito de deduzir, de forma percentual, o IVA relativo à construção de uma cafetaria anexa à casa de repouso que explora para operações isentas de IVA e destinada a ser utilizada tanto para operações tributadas como para operações isentas, está obrigado a regularizar a dedução inicial de IVA, quando o referido sujeito passivo tiver cessado toda a atividade tributada nas instalações daquela cafetaria, se tiver continuado a realizar operações isentas nas referidas instalações, reafetando-as assim unicamente a estas operações.

Quanto às despesas

36 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:

Os artigos 184.º, 185.º e 187.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma legislação nacional segundo a qual um sujeito passivo, que adquiriu o direito de deduzir, de forma percentual, o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo à construção de uma cafetaria anexa à casa de repouso que explora para operações isentas de IVA e destinada a ser utilizada tanto para operações tributadas como para operações isentas, está obrigado a regularizar a dedução inicial de IVA, quando o referido sujeito passivo tiver cessado toda a atividade tributada nas instalações daquela cafetaria, se tiver continuado a realizar operações isentas nas referidas instalações, reafetando-as assim unicamente a estas operações.

Assinaturas