



Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
JULIANE KOKOTT
apresentadas em 3 de março de 2016¹

Processo C-229/15

**Minister Finansów
contra
Jan Mateusiak**

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia)]

«Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado — Artigo 18.º, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE — Tributação da detenção de bens em caso de cessação da atividade económica — Influência do termo do período para a regularização do imposto pago a montante de acordo com o disposto no artigo 187.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE»

I – Introdução

1. O presente pedido de decisão prejudicial polaco diz respeito a um facto gerador do IVA muito especial. Caso um sujeito passivo cesse a sua atividade económica, os Estados-Membros podem tributar o património da empresa ainda conservado nessa data. Para tal, é necessário que o sujeito passivo tenha adquirido previamente os bens em causa do património da empresa com isenção de IVA, através da dedução do imposto pago a montante. Com esta tributação visa-se evitar que um sujeito passivo acabe por utilizar bens que estão isentos de IVA para fins privados.
2. No processo principal um sujeito passivo está a planear cessar a sua atividade económica. O património da sua empresa engloba uma parte de um edifício que o mesmo construiu há algum tempo com recurso à dedução do imposto pago a montante. O sujeito passivo levantou agora a questão de saber se é de excluir uma tributação desta parte do edifício devido ao facto de já ter decorrido um longo período de tempo desde a sua construção. Alega que decorreu o período em que ainda era possível regularizar *a posteriori* a dedução do imposto pago a montante em relação à aquisição da parte do edifício. Caso já não seja possível proceder a uma correção deste tipo do imposto pago a montante também não há qualquer razão para proceder indiretamente a esta correção através da tributação da parte do edifício em caso de cessação da atividade.
3. O presente processo diz, por conseguinte, respeito às diferentes técnicas de correções posteriores da dedução do imposto pago a montante. O direito da União em matéria de IVA apresenta diferentes sistemas normativos neste âmbito, que em parte se parecem sobrepor. Por conseguinte, o Tribunal de Justiça terá de se debruçar sobre a delimitação entre estes sistemas normativos.

¹ — Língua original: alemão.

II – Enquadramento jurídico

A – *Direito da União*

4. A cobrança de IVA na União é regulada pela Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado² (a seguir «Diretiva IVA»)³.

5. De acordo com o artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA, estão sujeitas ao IVA as «entregas de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

6. O artigo 18.º da Diretiva IVA acrescenta ainda o seguinte:

«Os Estados-Membros podem equiparar a entregas de bens efetuadas a título oneroso as seguintes operações:

[...]

c) Com exceção dos casos referidos no artigo 19.º, a detenção de bens por um sujeito passivo ou pelos seus sucessores, no caso de cessação da sua atividade económica tributável, quando esses bens tenham conferido direito à dedução total ou parcial do IVA aquando da respetiva aquisição [...] em conformidade com a alínea a).

7. O artigo 19.º da Diretiva IVA invocado regula a «transmissão, a título oneroso ou gratuito ou sob a forma de entrada numa sociedade, de uma universalidade de bens ou de parte dela.»

8. No seu artigo 168.º, a Diretiva IVA confere ao sujeito passivo um direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante:

«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;

[...]»

9. Os artigos 184.º a 192.º da Diretiva IVA regem a «regularização das deduções». O artigo 185.º, n.º 1, dispõe o seguinte, a este respeito:

«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 [...].»

2 — JO L 347, p. 1.

3 — Até 31 de dezembro de 2006 aplicava-se 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 L 145, p. 1). No essencial, a Diretiva IVA constitui apenas uma nova versão da Sexta Diretiva (v. o terceiro considerando da Diretiva IVA). Por conseguinte, no presente caso deve-se também ter em consideração a jurisprudência relativa às correspondentes disposições da Sexta Diretiva.

10. O artigo 187.º da Diretiva IVA acrescenta o seguinte:

«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.

[...]

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.

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.»

B – *Direito nacional*

11. A lei polaca de 11 de março de 2004, relativa ao imposto sobre bens e serviços (versão consolidada Dz. U. 2011 n.º 177, posição 1054, com alterações), regula a cobrança de IVA na República da Polónia. O artigo 14.º desta lei dispõe o seguinte:

«1. Estão sujeitos a imposto os bens de produção própria [...] quando

[...]

2) um sujeito passivo referido no artigo 15.º, que é uma pessoa singular [...] suspende o exercício de atividades tributáveis.

4. Os n.ºs 1 e 3 são aplicados a bens em relação aos quais vigorava o direito à dedução do imposto pago a montante.

5. Nos casos referidos nos n.ºs 1 e 3, os sujeitos passivos estão obrigados a proceder a um inventário físico dos bens [...] até ao dia [...] da cessação do exercício de atividades tributáveis. Os sujeitos passivos estão obrigados a anexar à declaração fiscal [...] a informação relativa ao inventário físico realizado [...].

[...]»

12. No que respeita às regularizações da dedução do IVA pago a montante, a lei polaca prevê, no seu artigo 91.º, n.º 2 um período de 10 anos em relação a imóveis.

III – **Litígio no processo principal**

13. O objeto do processo principal é constituído por uma questão relativa à interpretação da legislação em matéria de IVA, colocada por Jan Mateusiak em 2013 à Administração Fiscal polaca.

14. Jan Mateusiak construiu entre 1997 e 1999 um edifício residencial e comercial. Desde o início, este foi utilizado em parte para finalidades privadas e, em parte, para a sua atividade como notário. Jan Mateusiak apenas invocou o direito à dedução do IVA pago a montante em relação aos serviços que utilizou para a construção da parte do edifício utilizada para fins comerciais.

15. Jan Mateusiak pretende agora saber da Administração Fiscal polaca se em caso de cessação da sua atividade de notário está obrigado a sujeitar ao IVA a parte do edifício utilizada comercialmente, considerando a este respeito que já não é possível impor uma tributação deste tipo após o termo do período de regularização para a correção da dedução do IVA pago a montante em relação ao edifício. A Administração Fiscal polaca não partilhou, no entanto, este entendimento, pelo que Jan Mateusiak decidiu intentar uma ação.

IV – Tramitação processual no Tribunal de Justiça

16. O Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia), atualmente chamado a conhecer do litígio, considera que o direito da União é pertinente para a decisão do litígio, tendo submetido em 19 de maio de 2015 a seguinte questão prejudicial ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 267.º TFUE:

«Deve o artigo 18.º, alínea c), da Diretiva IVA ser interpretado no sentido de que, após o termo do período de regularização previsto no artigo 187.º da diretiva, as imobilizações corpóreas do sujeito passivo — e caso tenha deduzido o IVA que pagou a montante pela sua aquisição — não estão sujeitas a imposto e não devem ser incluídas no registo de liquidação em caso de cessação da atividade pelo mesmo, quando já tiver expirado o período estabelecido por lei para a regularização do imposto pago a montante pela sua aquisição, determinado em função da duração estimada da sua utilização na empresa do sujeito passivo, ou no sentido de que, em caso de cessação da atividade económica, as imobilizações corpóreas estão sujeitas a imposto independentemente do período de regularização da tributação?»

17. Jan Mateusiak, a República Helénica, a República da Polónia e a Comissão Europeia apresentaram observações escritas no processo no Tribunal de Justiça em setembro de 2015.

V – Apreciação jurídica

18. Resumidamente, com a sua questão o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se o artigo 18.º, alínea c), da Diretiva IVA também se deve aplicar a bens que representam bens de investimento, na aceção do artigo 187.º, e em relação aos quais já decorreu o período referido no n.º 1 da referida disposição, pelo que já não é possível proceder à regularização da dedução do imposto pago a montante.

19. Na minha opinião deve responder-se afirmativamente a esta questão. O termo do período de regularização em relação a um bem nos termos do artigo 187.º, n.º 1, da Diretiva IVA não tem qualquer influência sobre a sua tributação nos termos do artigo 18.º, alínea c).

20. A redação do artigo 18.º, alínea c), da Diretiva IVA não contém uma restrição temporal para a tributação nem remete para o artigo 187.º Isto é especialmente relevante se se tiver em consideração que o artigo 168.º-A, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA remete, em relação à tributação da utilização privada de um imóvel nos termos do artigo 26.º, expressamente para os artigos 184.º a 192.º

21. Tal como irei expor de seguida, não existe além disso qualquer motivo para aplicar por analogia o artigo 187.º no âmbito do artigo 18.º, alínea c), da Diretiva IVA.

1. Elementos comuns dos sistemas normativos

22. Existem, é certo, alguns elementos comuns entre as normas relativas à regularização da dedução do imposto pago a montante, nas quais se inclui o artigo 187.º da Diretiva IVA, e as disposições relativas à tributação da utilização privada de bens, nas quais deve ser classificado o artigo 18.º, alínea c).

23. Com efeito, ambos os sistemas normativos visam impedir que um sujeito passivo possa utilizar bens que não estejam sujeitos a IVA em virtude de uma dedução do imposto pago a montante previamente concedida, apesar de a utilização posterior não conferir o direito a tal dedução. Nos termos da jurisprudência, pretende-se assim evitar conceder uma vantagem económica injustificada a um sujeito passivo, relativamente a um consumidor final, e assegurar uma correspondência entre a dedução do imposto a montante e a cobrança do imposto a jusante⁴.

24. As disposições relativas à regularização da dedução do imposto constantes dos artigos 184.º e segs. da Diretiva IVA baseiam-se, no entanto, diretamente na dedução do imposto pago a montante. De acordo com o disposto no artigo 167.º, em conjugação com o artigo 63.º da Diretiva IVA, a dedução do imposto pago a montante é conferida regularmente desde logo no momento da aquisição de um bem, com base na sua utilização *prevista*. Os artigos 168.º e 169.º da Diretiva IVA definem quais as utilizações que conferem um direito à dedução do imposto pago a montante. Em regra, impõe-se como condição que o sujeito passivo utilize o bem adquirido para a realização de operações tributadas. Nos termos da jurisprudência, as regras em matéria de regularização têm por objetivo aumentar a precisão das deduções prevendo que, após a data da aquisição de um bem, seja controlado em que medida o sujeito passivo o utiliza *efetivamente* para finalidades que dão direito à dedução do imposto pago a montante⁵. De acordo com o artigo 187.º, n.º 1, da Diretiva IVA, no caso de bens de investimento o período para um controlo deste tipo dura entre 5 e 20 anos.

25. As normas relativas à tributação da utilização privada de bens, pelo contrário, não se baseiam no direito à dedução do imposto pago a montante, mas submetem a utilização privada ao IVA — sem pôr em causa a dedução do imposto que foi conferida uma vez. O artigo 26.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA abrange neste âmbito a utilização privada de um bem que se mantém no património da empresa⁶, enquanto os factos geradores do imposto constantes do artigo 16.º e do artigo 18.º, alínea c) dizem respeito à transmissão de um bem do património da empresa para o património pessoal de um sujeito passivo. Durante o período de atividade plena, este tipo de transmissões é obrigatoriamente tributado enquanto afetação nos termos do artigo 16.º da Diretiva IVA. O artigo 18.º, alínea c), da Diretiva IVA, confere, além disso, aos Estados-Membros a possibilidade de tributar a transmissão de um bem do património da empresa para o património pessoal que resulte da cessação da atividade económica⁷.

4 — V. acórdão Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, n.ºs 35 e 36); v., igualmente, a Proposta da Sexta Diretiva do Conselho relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros relativas aos impostos sobre o volume de negócios, [COM (73) 950 final], p. 7 a respeito do artigo 5.º, n.º 3, que considera que os dois sistemas normativos são de certa forma permutáveis.

5 — V., neste sentido, os acórdãos Central Property (C-63/04, EU:C:2005:773, n.º 57), TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, n.º 31), Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, n.º 34) e FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, n.º 50); v. ainda as minhas conclusões no processo TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:352, n.ºs 27 e 28).

6 — Recentemente passou a vigorar uma exceção relativa à utilização privada alterada de um bem imóvel utilizado de forma mista desde o início, de acordo com o disposto no artigo 168.º-A, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, que foi introduzido pelo artigo 1.º, n.º 12, da 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 (JO L 10, p. 14).

7 — Na medida em que a República da Polónia utilizou a opção prevista no artigo 18.º, alínea c), da Diretiva IVA, no presente caso, não é necessário analisar se, apesar daquela disposição específica, o artigo 16.º também abrange afetações em caso de cessação da atividade; v., a este respeito, o acórdão Fischer e Brandenstein (C-322/99 e C-323/99, EU:C:2001:280, n.º 87) e as conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs nos processos apensos Fischer e Brandenstein (C-322/99 e C-323/99, EU:C:2000:700, n.º 83).

2. Diferenças entre os sistemas normativos.

26. Os dois sistemas normativos — a regularização da dedução do imposto pago a montante e a tributação da utilização privada — prosseguem, no entanto, os seus objetivos equiparáveis de uma forma diferente. Apesar de o Tribunal de Justiça ter atribuído o mesmo efeito económico aos dois sistemas, tanto os seus pressupostos como também as suas consequências jurídicas não são idênticas⁸.

27. Por um lado, como já tive a oportunidade de expor mais detalhadamente noutra ocasião, as normas relativas à tributação da utilização privada constituem as disposições mais específicas em relação à regularização da dedução do imposto pago a montante⁹.

28. Por outro, a regularização da dedução do imposto pago a montante constitui uma regra de ajustamento orientada para o passado, enquanto a tributação da utilização privada também abrange as evoluções do valor do património da empresa no período que medeia entre a aquisição de um bem e o início da utilização privada. Com efeito, nos termos do artigo 74.º da Diretiva IVA, o valor tributável em caso de afetação (artigo 16.º) e de cessação da atividade [artigo 18.º, alínea c)] é constituído pelo valor do bem, determinado no momento da afetação¹⁰ ou da cessação da atividade¹¹.

29. Isto deve-se a uma finalidade da tributação nestes casos, que vai além do objetivo da regularização da dedução do imposto pago a montante. Segundo a jurisprudência, a tributação nos termos do artigo 16.º da Diretiva IVA visa garantir uma igualdade de tratamento entre o sujeito passivo que afeta um bem, designadamente ao seu uso privado, e um consumidor final que adquire um bem do mesmo tipo¹². A respeito do artigo 18.º, alínea c), da Diretiva IVA, o Tribunal de Justiça recorreu a uma formulação semelhante: a tributação visa evitar que bens sejam objeto de um consumo final não tributado em consequência da cessação da atividade tributável¹³. Assim, um sujeito passivo que obtém um bem da sua empresa para uma utilização final privada deve ser tributado com IVA da mesma forma que o seria se obtivesse um bem deste tipo de um outro sujeito passivo. A entrega por parte de um terceiro e a entrega a si próprio são assim equiparadas.

3. Aplicação paralela dos sistemas normativos

30. Tendo em consideração as diferenças referidas, os dois sistemas normativos devem, por conseguinte, ser aplicados em paralelo e de forma independente — tal como o Tribunal de Justiça já assinalou¹⁴.

31. No entanto, tal como a advogada-geral C. Stix-Hackl já salientou corretamente¹⁵, verifica-se uma certa necessidade de coordenação entre estes dois sistemas, de forma a respeitar o princípio da neutralidade fiscal, de acordo com o qual devem ser evitadas, designadamente, situações de dupla tributação¹⁶.

8 — Acórdão Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, n.º 30).

9 — V. as minhas conclusões no processo van Laarhoven (C-594/10, EU:C:2011:820, n.º 25).

10 — Acórdão Fischer e Brandenstein (C-322/99 e C-323/99, EU:C:2001:280, n.º 80).

11 — Acórdão Marinov (C-142/12, EU:C:2013:292, n.º 33).

12 — V., designadamente, os acórdãos de Jong (C-20/91, EU:C:1992:192, n.º 15), Fischer e Brandenstein (C-322/99 e C-323/99, EU:C:2001:280, n.º 56) e BCR Leasing (C-438/13, EU:C:2014:2093, n.º 23).

13 — Acórdão Marinov (C-142/12, EU:C:2013:292, n.º 27).

14 — V. acórdão Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, n.º 29); v., igualmente, as conclusões do advogado-geral F.G. Jacobs no processo Charles e Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48, n.º 54).

15 — Conclusões da advogada-geral C. Stix-Hackl no processo Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2005:557, n.º 26).

16 — V. acórdãos Fischer e Brandenstein (C-322/99 e C-323/99, EU:C:2001:280, n.º 76) e NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, n.º 40).

32. Daqui resulta, por exemplo, que uma regularização da dedução do imposto pago a montante no caso de trabalhos realizados num bem apenas é tida em consideração caso estes trabalhos não sejam já tributados no âmbito da tributação da afetação de um bem¹⁷. Em caso contrário, o sujeito passivo estaria a ser duplamente tributado com IVA. O mesmo se aplica à situação contrária: apenas se pode proceder à tributação da afetação de um bem caso a sua aquisição e a sua manutenção também tenham conferido o direito à dedução do imposto pago a montante¹⁸.

33. No presente caso, o princípio da neutralidade fiscal não exige, no entanto, que apenas se autorize uma tributação nos termos do artigo 18.º, alínea c) durante o período de regularização do artigo 187.º, n.º 1, da Diretiva IVA, na medida em que não é possível constatar a existência de uma dupla tributação.

34. A tributação nos termos do artigo 18.º, alínea c), da Diretiva IVA, de acordo com a sua redação, apenas se pode verificar quando a aquisição de um bem tenha conferido direito à dedução do imposto pago a montante. Logo, o bem é parte do património da empresa sem qualquer carga fiscal. Caso o bem ainda tiver, no entanto, um valor residual à data da cessação da atividade, ainda não foi, por conseguinte, consumido no âmbito da atividade económica, devendo a sua utilização privada posterior ser tributada — pela primeira vez, desde que não seja aplicável uma isenção¹⁹.

35. Trata-se, de resto, em princípio, do mesmo tratamento fiscal que se teria indubitavelmente verificado, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA, caso Jan Mateusiak tivesse vendido o edifício na mesma data. Por conseguinte, uma tributação nos termos do artigo 18.º, alínea c), da Diretiva IVA, que se verifica independentemente do termo do período de regularização previsto no artigo 187.º, n.º 1, também garante a neutralidade do sistema do IVA na medida em que não exerce qualquer influência sobre as decisões económicas do sujeito passivo.

VI – Conclusão

36. Atendendo às considerações precedentes, proponho que o Tribunal de Justiça responda do seguinte modo à questão prejudicial submetida pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia):

O artigo 18.º, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE deve também ser aplicado a bens em relação aos quais, no momento da cessação da atividade económica, já decorreu o prazo de regularização da dedução do IVA nos termos do artigo 187.º, n.º 1, da referida diretiva.

17 — V. acórdão Fischer e Brandenstein (C-322/99 e C-323/99, EU:C:2001:280, n.º 95).

18 — V. acórdão Fischer e Brandenstein (C-322/99 e C-323/99, EU:C:2001:280, n.ºs 74 a 76); v. também, a respeito do valor tributável constante do atual artigo 74.º da Diretiva IVA, o acórdão Property Development Company (C-16/14, EU:C:2015:265, n.º 42).

19 — No presente caso, deve atender-se ao artigo 135.º, n.º 1, alínea j), da Diretiva IVA.