



Coletânea da Jurisprudência

DESPACHO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Nona Secção)

5 de junho de 2014*

«Reenvio prejudicial — IVA — Diretiva 2006/112/CE — Dedução do imposto pago a montante — Bens de investimento — Bens imóveis — Regularização das deduções — Legislação nacional que prevê um período de regularização de dez anos»

No processo C-500/13,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Polónia), por decisão de 25 de junho de 2013, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 16 de setembro de 2013, no processo

Gmina Międzyzdroje

contra

Minister Finansów,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Nona Secção),

composto por: M. Safjan, presidente de secção, A. Prechal (relator) e K. Jürimäe, juízes,

advogado-geral: P. Cruz Villalón,

secretário: A. Calot Escobar,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Gmina Międzyzdroje, por K. Wojtowicz, M. Konieczny e M. Janicki, consultores fiscais,
- em representação do Minister Finansów, por T. Tratkiewicz e J. Kaute, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo polaco, por B. Majczyzna, na qualidade de agente,
- em representação do Governo austríaco, por C. Pesendorfer, na qualidade de agente,
- em representação do Governo do Reino Unido, por V. Kaye, na qualidade de agente, assistida por R. Hill, barrister,
- em representação da Comissão Europeia, por J. Hottiaux e L. Lozano Palacios, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: polaco.

Tendo sido decidido, após audição do advogado-geral, julgar o pedido de decisão prejudicial por despacho fundamentado, nos termos do artigo 99.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça,

profere o presente

Despacho

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 167.º, 187.º e 189.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 L 347, p. 1»), e do princípio da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Gmina Międzyzdroje (Município de Międzyzdroje) ao Minister Finansów (Ministro das Finanças), a respeito de uma decisão do ministro tomada sobre um pedido de interpretação relativo à regularização da dedução de IVA pago a montante, referente a um bem de investimento imobiliário afetado, num primeiro momento, a uma atividade exonerada e, em momento posterior, a uma atividade sujeita a imposto.

Quadro jurídico

Direito da União

- 3 O artigo 167.º da Diretiva 2006/112 tem o seguinte teor:
«O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.»
- 4 O artigo 168.º desta diretiva prevê:
«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;
[...].»
- 5 O artigo 184.º da referida diretiva dispõe:
«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, n.º 1, da mesma diretiva:
«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.»

7 O artigo 187.º da Diretiva 2006/112 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.

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.»

8 O artigo 189.º da mesma diretiva enuncia:

«Para efeitos da aplicação dos artigos 187.º e 188.º, os Estados-Membros podem adotar as seguintes medidas:

- a) Definir a noção de bens de investimento;
- b) Precisar qual o montante do IVA que deve ser tomado em consideração para a regularização;
- c) Adotar as disposições necessárias para evitar que as regularizações impliquem qualquer vantagem injustificada;
- d) Autorizar simplificações de ordem administrativa.»

Direito polaco

9 A Lei do IVA (ustawa o podatku od towarów i usług), de 11 de março de 2004 (Dz. U. n.º 54, posição 535), na versão aplicável ao litígio do processo principal, inclui um artigo 91.º, cujos n.ºs 1 a 3, 7 e 7a dizem o seguinte:

«1. O sujeito passivo, no final do exercício no qual teve, nos termos do artigo 86.º, n.º 1, direito à dedução do imposto pago a montante, é obrigado a proceder à regularização das deduções, nos termos do artigo 90.º, n.ºs 2 a 9, relativamente ao exercício encerrado, tendo em consideração a proporção determinada segundo o método previsto no artigo 90.º, n.ºs 2 a 6, ou segundo as disposições aprovadas nos termos do artigo 90.º, n.º 11. Não se procede a regularização quando a diferença entre a proporção da dedução determinada nos termos do artigo 90.º, n.º 4, e a proporção da dedução definida de acordo com a frase anterior não ultrapassar os dois pontos percentuais.

2. No caso de bens e serviços que, com base nas disposições em matéria de imposto sobre o rendimento, sejam afetados pelo sujeito passivo ao ativo imobilizado corpóreo ou incorpóreo amortizável, assim como os imóveis e os direitos de usufruto afetados ao ativo imobilizado corpóreo ou incorpóreo do adquirente, com exceção daqueles cujo valor de aquisição não exceda 15 000 [zlótis polacos (PLN)], o sujeito passivo deve efetuar a regularização a que se refere o n.º 1 ao longo de cinco

anos ou, no caso de imóveis ou de direitos de usufruto, ao longo de um período de dez anos, a contar do ano em que teve início a utilização. No caso referido no primeiro período, a regularização anual corresponde à quinta 9

parte ou, no caso de imóveis ou de direitos de usufruto, à décima parte do imposto calculado no momento da aquisição ou produção. No caso de ativos imobilizados corpóreos e incorpóreos cujo valor de aquisição não exceda 15 000 PLN, aplica-se, com as necessárias adaptações, o disposto no n.º 1, e, neste caso, a regularização efetua-se no final do exercício em que teve início a utilização.

[...]

3. A regularização referida nos n.ºs 1 e 2 deve ser efetuada na declaração fiscal relativa ao primeiro período de declaração do ano imediatamente seguinte ao ano fiscal a que se reporta a regularização e, em caso de cessação da atividade, na declaração fiscal relativa ao último período de declaração.

[...]

7. As regras previstas nos n.ºs 1 a 6 aplicam-se, com as necessárias adaptações, aos casos em que o sujeito passivo tinha direito a deduzir a totalidade do imposto pago a montante, relativo a bens e serviços por si utilizados, e procedeu a essa dedução, bem como nos casos em que o sujeito passivo não tinha direito a essa dedução mas se verificou uma alteração do direito à dedução do imposto pago a montante sobre esses bens e serviços.

7a. Tratando-se de bens e serviços que, com base nas disposições relativas ao imposto sobre o rendimento, são afetados pelo sujeito passivo a imobilizações corpóreas ou incorpóreas amortizáveis, assim como os imóveis e os direitos de usufruto afetados a imobilizações corpóreas e incorpóreas do adquirente, com exceção daqueles cujo valor de aquisição não exceda os 15 000 PLN, o sujeito passivo deverá efetuar a regularização mencionada no n.º 7 de acordo com as regras definidas no n.º 2, primeiro e segundo períodos, e no n.º 3. Esta regularização deve ser realizada de cada vez que haja uma modificação do direito a dedução, desde que tal modificação ocorra durante o período de regularização.»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

- 10 Resulta da decisão de reenvio que, no decurso dos anos de 2007 a 2010, o Gmina Międzyzdroje realizou um investimento que consistiu em aumentar um ginásio que lhe pertence, acrescentando-lhe uma dependência situada perto da escola primária de que é também proprietária. No âmbito destas obras de ampliação, foram fornecidos bens e prestados serviços ao município, que pagou o IVA respetivo.
- 11 No decurso das referidas obras, o Gmina Międzyzdroje pretendeu alterar todo o sistema de gestão dos equipamentos municipais afetos à educação física e desporto de que fazia parte esse ginásio. Essa alteração consistia, em particular, em arrendar o ginásio a uma sociedade comercial, que faria a sua gestão e de todas as instalações desportivas propriedade do município. Foi estipulado que a sociedade pagaria uma renda ao Gmina Międzyzdroje e que, como contrapartida, teria o direito de utilizar o ginásio e de receber os respetivos rendimentos, ou seja, os valores pagos por qualquer pessoa ou entidade que pretendesse ter acesso às instalações desportivas em causa.
- 12 Tendo o Gmina Międzyzdroje apresentado ao Minister Finansów um pedido de interpretação da Lei do IVA, na versão aplicável a este projeto de arrendamento do ginásio em causa, o Minister Finansów respondeu, por decisão de 21 de setembro de 2011, que, em aplicação do artigo 91.º, n.ºs 2, 3 e 7a desta lei, a regularização do direito a dedução do IVA pago pelo município no âmbito das obras de ampliação do ginásio devia ocorrer num período de dez anos e corresponder, em cada ano, a um

décimo do montante do IVA pago, sendo certo que um décimo deste montante não podia ser regularizado em virtude de o ginásio ter sido utilizado, em 2010, para atividades que não dão direito a dedução.

- 13 Em 12 de abril de 2012, o Wojewódzki Sąd Administracyjny we Szczecinie (tribunal administrativo de Szczecin) negou provimento ao recurso interposto pelo Gmina Międzyzdroje contra aquela decisão. O tribunal administrativo considerou que o município não podia proceder à regularização de uma só vez, num único ano fiscal, de todas as suas deduções, porque a legislação nacional, em conformidade com o artigo 187.º da Diretiva 2006/112, prevê um regime de regularização em dez anos.
- 14 O Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo), no recurso interposto pelo Gmina Międzyzdroje, interroga-se sobre a interpretação dos artigos 187.º e 189.º da Diretiva 2006/112. Interroga-se, em especial, sobre a questão de saber se a legislação nacional em causa, ao prever um período de regularização de dez anos, é conforme com o princípio da neutralidade do IVA consagrado na diretiva, uma vez que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, este princípio exige que o sujeito passivo possa receber o IVA pago em excesso num período razoável.
- 15 Segundo o tribunal de reenvio, coloca-se igualmente a questão de saber se, numa situação como a do processo principal, em que a afetação de um bem de investimento é alterada, pois, num primeiro momento, o bem esteve afetado ao exercício de uma atividade que não dá direito a dedução do IVA e, num momento posterior, foi afetado ao exercício de uma atividade que dá direito a dedução, o artigo 189.º da Diretiva 2006/112 se opõe a uma regulamentação nacional que prevê o prolongamento desse período por dez anos. O tribunal de reenvio acrescenta que esta questão poderia ter uma resposta negativa, uma vez que esse regime parece ter o objetivo de evitar que as regularizações proporcionem vantagens injustificadas. Em contrapartida, segundo o mesmo tribunal, suscita-se a dúvida sobre se o direito de proceder a uma regularização de uma só vez, como pretendido pelo Gmina Międzyzdroje, não pode proporcionar uma vantagem injustificada.
- 16 À luz destas considerações, o Naczelny Sąd Administracyjny decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«À luz dos artigos 167.º, 187.º e 189.º da [Diretiva 2006/112], bem como do princípio da neutralidade fiscal, são admissíveis disposições de direito interno como [as que estão em causa no processo principal,] que, em caso de alteração da finalidade de um bem de investimento, que deixa de ser utilizado em atividades que não conferem direito à dedução para passar a sê-lo em atividades que conferem esse direito, impossibilita a regularização de uma só vez, antes impondo que esta se reparta ao longo de um período de cinco anos consecutivos ou, no caso de imobiliário, ao longo de um período de dez anos, contados a partir do ano em que os bens de investimento foram entregues para utilização?»

Quanto à questão prejudicial

- 17 Nos termos do artigo 99.º do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, quando a resposta a uma questão submetida a título prejudicial não suscite nenhuma dúvida razoável ou quando essa questão possa ser claramente deduzida da jurisprudência, o Tribunal de Justiça pode, a qualquer momento, mediante proposta do juiz-relator, ouvido o advogado-geral, decidir pronunciar-se por meio de despacho fundamentado.
- 18 Há que aplicar esta disposição no quadro do presente reenvio prejudicial.
- 19 Com efeito, há que recordar que, segundo a lógica do sistema instituído pela Diretiva 2006/112, os impostos que tenham incidido a montante sobre os bens ou os serviços utilizados por um sujeito passivo para efeitos das suas operações tributáveis podem ser deduzidos. 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 incluídas no âmbito de aplicação do IVA, não pode existir cobrança do imposto a jusante nem dedução do imposto a montante. Em contrapartida, quando os bens ou serviços são utilizados para os fins de operações tributáveis a jusante, impõe-se uma dedução do imposto pago a montante sobre essas operações para evitar a dupla tributação (v., neste sentido, acórdão Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, n.º 24).

- 20 O período de regularização das deduções previsto no artigo 20.º da Diretiva 2006/112 permite evitar inexatidões no cálculo das deduções e vantagens ou desvantagens injustificadas para o sujeito passivo quando, posteriormente à declaração, ocorrerem alterações dos elementos inicialmente tomados em consideração para a determinação do montante das deduções. A probabilidade de ocorrerem essas alterações é particularmente elevada no caso de bens de investimento, frequentemente utilizados por períodos de vários anos, no decurso dos quais a sua afetação pode variar (v., neste sentido, acórdão Uudenkaupungin kaupunki, EU:C:2006:214, n.º 25).
- 21 A Diretiva 2006/112 prevê, assim, no seu artigo 187.º, n.º 1, um período de regularização de cinco anos, que pode ser estendido até vinte anos se estiverem em causa bens de investimento imobiliário, período durante o qual pode haver uma sucessão de deduções variáveis. Esta disposição permite igualmente aos Estados-Membros basearem-se num período de cinco anos completos a contar do início da utilização dos bens em questão.
- 22 O artigo 187.º, n.º 2, desta mesma diretiva dispõe que no caso de prolongamento do período de regularização para além de cinco anos, a regularização é efetuada apenas sobre a fração correspondente do IVA que incidiu sobre os bens de investimento em questão. Esta disposição esclarece igualmente que a regularização 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.
- 23 As disposições do artigo 187.º da Diretiva 2006/112 aplicam-se a situações de regularização de deduções em que, como a que está em causa no processo principal, um bem de investimento cuja utilização não dá direito a dedução é depois afetado a uma utilização que dá esse direito (v., neste sentido, acórdão Uudenkaupungin kaupunki, EU:C:2006:214, n.º 30).
- 24 O sistema de regularização das deduções constitui um elemento essencial do sistema instituído pela Diretiva 2006/112, na medida em que tem como objetivo assegurar a exatidão das deduções e, por conseguinte, a neutralidade da carga fiscal. O artigo 187.º da diretiva, aplicável aos bens de investimento, objeto do processo principal, está aliás redigido em termos que não deixam qualquer dúvida sobre o seu caráter imperativo (v., neste sentido, acórdão Uudenkaupungin kaupunki, EU:C:2006:214, n.º 26).
- 25 No caso em apreço, a legislação nacional aplicável no processo principal prevê, para os bens de investimento imobiliário, um prazo de regularização de dez anos a contar do início da sua utilização. Nos termos dessa legislação, a regularização anual que pode ser efetuada relativamente a esses bens incide sobre um décimo do imposto liquidado no momento da aquisição ou da produção dos ditos bens.
- 26 É mister constatar que as regras previstas por essa legislação nacional constituem manifestamente uma transposição adequada das disposições do artigo 187.º da Diretiva 2006/112, reproduzidas nos n.ºs 21 e 22 do presente despacho, e não são assim passíveis de crítica em face destas disposições.

- 27 Em contrapartida, o referido artigo 187.º, por ter claramente carácter imperativo, como já se afirmou no n.º 24 do presente despacho, opor-se-ia a um regime que permitisse uma regularização das deduções durante um período inferior a cinco anos e, portanto, também a um regime que previsse a regularização de uma só vez, tal como pretende o Gmina Międzyzdroje, o que permitiria efetuar a regularização no decurso de um único exercício fiscal.
- 28 A legislação nacional aplicável no processo principal, ao prever, para os bens de investimento imobiliário, um período de regularização de dez anos a contar do início de utilização do bem, também não pode ser criticada em face do princípio da neutralidade fiscal.
- 29 Com efeito, como já se referiu nos n.ºs 20 e 24 do presente despacho, a exigência de um período mínimo de regularização de pelo menos cinco anos no tocante aos bens de investimento constitui um elemento essencial do sistema de regularização previsto pela Diretiva 2006/112, pois esse sistema permite evitar quer inexatidões no cálculo das deduções quer vantagens ou desvantagens injustificadas para o sujeito passivo, ao mesmo tempo que assegura a neutralidade da carga fiscal.
- 30 Tendo em conta as considerações que precedem, há que responder à questão colocada que os artigos 167.º, 187.º e 189.º da Diretiva 2006/112 e o princípio da neutralidade fiscal devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a disposições do direito nacional, como as que estão em causa no processo principal, que, em caso de alteração da afetação de um bem de investimento imobiliário, em virtude de esse bem ter sido afetado, num primeiro momento, a uma utilização que não dá direito a dedução do IVA e, num momento posterior, a uma utilização que dá esse direito, preveem um período de regularização de dez anos a contar do início da utilização do bem, excluindo, assim, que a regularização possa ser efetuada de uma só vez no decurso de um único exercício fiscal.

Quanto às despesas

- 31 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, 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 (Nona Secção) declara:

Os artigos 167.º, 187.º e 189.º da Diretiva 2006/112, do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, e o princípio da neutralidade fiscal devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a disposições do direito nacional, como as que estão em causa no processo principal, que, em caso de alteração da afetação de um bem de investimento imobiliário, em virtude de esse bem ter sido afetado, num primeiro momento, a uma utilização que não dá direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado e, num momento posterior, a uma utilização que dá esse direito, preveem um período de regularização de dez anos a contar do início da utilização do bem, excluindo, assim, que a regularização possa ser efetuada de uma só vez no decurso de um único exercício fiscal.

Assinaturas