

**Processo C-46/20****Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

29 de janeiro de 2020

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha)

**Data da decisão de reenvio:**

18 de setembro de 2019

**Demandante e recorrente no recurso de «Revision»:**

Z

**Demandado e recorrido no recurso de «Revision»:**

Finanzamt G (Repartição de Finanças G)

---

**Objeto do processo principal**

Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Diretiva 2006/112 – Dedução do imposto pago a montante – Direito do sujeito passivo de integrar um bem de uso misto no seu património privado ou no património da sua empresa – Admissibilidade de um prazo de caducidade para a integração no património da empresa – Admissibilidade de uma presunção de integração no património privado na falta de elementos indiciários suficientes em sentido contrário

**Objeto e base jurídica do pedido prejudicial**

Interpretação do direito da União, artigo 267.º TFUE

**Questões prejudiciais**

- 1) Opõe-se o artigo 168.º, alínea a), em conjugação 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, a uma jurisprudência

nacional que exclui o direito à dedução do imposto nos casos em que possa ser efetuada a escolha da integração de um bem num património no momento da aquisição, se a Autoridade Tributária não tiver proferido uma decisão sobre essa integração 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 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, a uma jurisprudência nacional que considera ou presume uma integração no domínio privado quando não existam elementos indiciários (suficientes) da integração no património da empresa?

### **Disposições do direito da União invocadas**

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/UE do Conselho, de 22 de dezembro de 2009, em especial os artigos 167.º, 168.º, 168.º-A, 179.º, 250.º, 252.º e 273.º

### **Disposições nacionais invocadas**

Umsatzsteuergesetz (Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado, a seguir «UStG»), em especial os §§ 15 e 16

### **Apresentação sucinta dos factos e do processo principal**

- 1 O litígio tem por objeto a dedução do IVA pago a montante em 2014 pela instalação de um sistema fotovoltaico. O recorrente consumiu uma parte da eletricidade produzida pela própria instalação e forneceu a outra parte à rede elétrica de um fornecedor de energia. O contrato *feed-in* celebrado em 2014 previa uma remuneração acrescida de imposto sobre o valor acrescentado. O recorrido indeferiu a dedução do IVA reclamada pela primeira vez pelo recorrente na declaração anual de IVA de 2014, apresentada extemporaneamente, com o fundamento de que a instalação do sistema fotovoltaico não foi atempadamente integrada no património da empresa. A reclamação apresentada e o recurso interposto contra essa decisão não tiveram sucesso. O processo foi agora apresentado ao Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, a seguir «BFH») para apreciação enquanto tribunal de recurso de «Revision».

## **Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial**

### ***Observações preliminares***

- 2 Nos termos do § 15, n.º 1, ponto 1, primeiro período, da UStG, o empresário pode deduzir, como imposto pago a montante, o imposto legalmente devido por prestações efetuadas por outro empresário à sua empresa. Os montantes de IVA dedutíveis nos termos do §15 da UStG devem ser deduzidos no período de tributação a que se referem (§ 16, n.º 2, primeiro período, da UStG).
- 3 Em conformidade com o artigo 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112, o sujeito passivo tem direito a deduzir do montante de que é devedor o IVA devido ou pago em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação a serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo, quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas. Nos termos do artigo 167.º da Diretiva 2006/112, o direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.
- 4 Segundo jurisprudência do Tribunal Tributário Federal e do Tribunal de Justiça, quando o mesmo bem seja utilizado ou deva ser utilizado para fins mistos, ou seja, para fins comerciais e privados (v., por exemplo, Acórdãos de 11 de julho de 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315; de 16 de fevereiro de 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, n.ºs 53 e segs.; e de 9 de julho de 2015, Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, n.º 20) o empresário tem o direito a optar pelo tipo de afetação desse bem. Pode conservar esse bem inteiramente no seu património privado, afetá-lo na sua totalidade ao património da sua empresa ou integrá-lo na sua empresa apenas na parte correspondente à sua utilização comercial.

### ***Apreciação do processo à luz da jurisprudência nacional***

- 5 Segundo a jurisprudência nacional, a integração total ou parcial de um objeto na empresa requer uma decisão de integração documentada externamente pelo sujeito passivo e tomada tempestivamente. Uma vez que os critérios estabelecidos pelo Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal) para o efeito - em especial, uma afetação reconhecida pelas autoridades tributárias até ao termo do prazo para a apresentação da declaração anual de IVA - não se encontram preenchidos no presente caso, não é possível a dedução do imposto pago a montante.

### ***Quanto ao recurso para o Tribunal de Justiça***

- 6 Tendo em conta o Acórdão do Tribunal de Justiça de 25 de julho de 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), surgem dúvidas sobre se os critérios desenvolvidos e aplicados até à data pelo Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal) para o exercício do direito de integração são compatíveis com o direito da União.

*Quanto à primeira questão prejudicial*

- 7 Com a primeira questão prejudicial pretende ver-se esclarecido se um Estado-Membro pode prever um prazo de caducidade para a integração de um bem no património da empresa. Na medida em que os princípios formulados no Acórdão de 25 de julho de 2018, Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595), sejam aplicáveis ao presente caso, a declaração anual de IVA de 2014, a utilização comercial da instalação fotovoltaica ou a celebração do contrato *feed-in* poderiam ser considerados como elementos indiciários suficientes de integração no património da empresa.
- 8 a) É certo que o direito da União pressupõe expressamente uma «integração» dos bens (v. artigo 168.º-A, n.º 1, da Diretiva 2006/112). Contudo, não prevê quaisquer regras sobre a natureza e o momento da documentação da «decisão de integração», na aceção da jurisprudência do Tribunal Tributário Federal ou do termo «atuar como sujeito passivo» utilizado como sinónimo pelo Tribunal de Justiça (v., por exemplo, Acórdãos Lennartz, EU:C:1991:315; n.ºs 14 e 19, e Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, n.º 34).
- 9 b) O princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução deste imposto pago a montante seja concedida se os requisitos materiais estiverem preenchidos, ainda que o sujeito passivo tenha negligenciado certos requisitos formais. Por conseguinte, quando a Administração Fiscal dispõe dos dados necessários para saber que os requisitos materiais estão preenchidos, não pode impor requisitos suplementares que possam ter por efeito eliminar o direito à dedução do imposto (Acórdãos de 15 de setembro de 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, n.ºs 37 e 42; de 21 de novembro de 2018, Vadan, C-664/16, EU:C:2018:933, n.º 41).
- 10 c) No entanto, os Estados-Membros podem, ao abrigo dos artigos 167.º e 179.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, exigir ao sujeito passivo que exerça o seu direito à dedução no período durante o qual se constituiu o seu direito (Acórdão de 12 de julho de 2012, EMS Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, n.º 53). Acresce ainda resultar do artigo 250.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 que devem constar da declaração de IVA apresentada todos os dados necessários às deduções a efetuar. Está também incluída a documentação da decisão de integração tomada no momento da aquisição ou do fabrico dos bens, uma vez que esta constitui um requisito para a dedução do IVA pago a montante.
- 11 Pondo de parte o artigo 252.º da Diretiva 2006/112, que dá a possibilidade aos Estados-Membros de fixarem prazos para a entrega da declaração de IVA, os Estados-Membros têm, de um modo geral, em conformidade com o artigo 273.º da Diretiva 2006/112, a possibilidade de adotarem medidas destinadas a garantir a cobrança exata do IVA e evitar a fraude. Em especial, na falta de disposições do direito da União sobre este ponto, os Estados-Membros são competentes para escolher as sanções que considerem adequadas em caso de inobservância das condições previstas na legislação da União para o exercício do direito à dedução

do IVA (v., neste sentido, Acórdãos de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, n.º 59, e de 8 de maio de 2019, EN.SA. C-712/17, EU:C:2019:374, n.º 38 e jurisprudência aí referida). Todavia, estão obrigados a exercer a sua competência com observância do direito da União e dos seus princípios, em especial os princípios da proporcionalidade e da neutralidade do IVA (v. Acórdãos de 28 de julho de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, n.º 49 e EN.SA., EU:C:2019:374, n.º 39).

- 12 d) O facto de o exercício da opção de integração no momento da aquisição do bem constituir um requisito material sugere que uma decisão de integração imediata é compatível com o direito da União. Assim é porque um bem só é adquirido para a empresa ou o empresário só atua como sujeito passivo se, no momento dessa aquisição, o bem (se destinar) a ser usado numa atividade exercida com continuidade e em contrapartida de uma remuneração (Acórdãos Lennartz, EU:C:1991:315, n.º 15; Eon Aset Menidjunt, EU:C:2012:97, n.º 57; e de 22 de março de 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, n.º 39).
- 13 O facto de a decisão de integração dever ser documentada externamente assenta na circunstância de se tratar de um facto interno e, por conseguinte, não torna a decisão de integração um requisito formal para a dedução do IVA pago a montante. A este respeito, o Tribunal de Justiça sublinha também que a intenção de exercer uma atividade económica deve ser confirmada por elementos objetivos (Acórdão Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, n.º 39).
- 14 e) O prazo de documentação desenvolvido pela jurisprudência do Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal) pode encontrar fundamento nas regras de direito da União sobre os poderes de regulação dos requisitos formais para a dedução do IVA pago a montante, no Título XI da Diretiva 2006/112 (v. Acórdão Astone, EU:C:2016:614, n.ºs 47 e segs.). Assim o sugere a lacuna legislativa existente no artigo 168.º A, em conjugação com o artigo 167.º da Diretiva 2006/112, relativamente ao exercício do direito de integração.
- 15 aa) Assim, o Tribunal de Justiça já declarou que, perante o silêncio da Diretiva IVA, a determinação dos métodos e dos critérios de repartição dos montantes do IVA pago a montante entre atividades económicas e atividades não económicas faz parte da margem de apreciação dos Estados-Membros (Acórdão de 8 de maio de 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, n.º 29). Da mesma forma, os Estados-Membros têm uma margem de apreciação quanto aos meios destinados a atingir os objetivos estabelecidos no artigo 273.º da Diretiva 2006/112 (Acórdão de 21 de novembro de 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, n.º 35 e jurisprudência aí referida).
- 16 bb) Além disso, no que diz respeito à possibilidade de fixação de prazos, contemplada no artigo 252.º da Diretiva 2006/112, o Tribunal de Justiça já declarou que as disposições que preveem um prazo de caducidade de dois anos para o exercício do direito à dedução são lícitas (Acórdãos de 8 de maio de 2008, Ecotrade, C-95/07, C-96/07, EU:C:2008:267, n.ºs 45 e segs.; Astone,

EU:C:2016:614, n.ºs 36 e segs.). O mesmo deve ser aplicado ao prazo de documentação da decisão de integração.

- 17 cc) O facto de a possibilidade de exercer o direito à dedução sem limitação temporal contrariar o princípio da segurança jurídica também sugere que o prazo de integração é compatível com o direito da União, uma vez que exige que a situação fiscal do sujeito passivo, atentos os seus direitos e obrigações face à Autoridade Tributária, não seja suscetível de ser posta em causa indefinidamente (v. Acórdãos Ecotrade, EU:C:2008:267, n.º 44; EMS Bulgária Transport, EU:C:2012:458, n.º 48 e Astone, EU:C:2016:614, n.º 33).
- 18 f) No entanto, no Acórdão Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595, n.º 35), o Tribunal de Justiça indica várias situações em que a atuação como sujeito passivo justifica uma dedução do IVA pago a montante, mesmo que não seja necessário ser trazida ao conhecimento da Autoridade Tributária de imediato. Além disso, é salientado que a falta de uma declaração expressa relativa à integração não exclui uma dedução posterior do imposto suportado a montante (Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, n.º 47).
- 19 aa) Embora seja verdade que o Acórdão Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595) não diga respeito à constituição de um direito a dedução, mas a uma regularização da dedução do IVA pago a montante, o Tribunal de Justiça analisou, no n.º 35 do acórdão, o conceito de «atuar enquanto sujeito passivo», necessário para a dedução do IVA pago a montante.
- 20 bb) Também se coloca a questão de saber se as afirmações feitas no Acórdão Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595) também são aplicáveis ao caso de um empresário privado com um direito de integração, ao passo que tal direito não existe no caso de uma atividade não económica. Em todo o caso, foi assim que o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal) entendeu, até à data, as afirmações feitas nos n.ºs 35 e segs. do Acórdão de 12 de fevereiro de 2009, Vereniging Noordelijke Landen Tuinbouw Organisatie, C-517/07 (EU:C:2009:88). Estas diferenças poderão opor-se à aplicação dos requisitos estabelecidos no Acórdão Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595).
- 21 cc) No entanto, a insistência no requisito da decisão de integração imediata pode violar o princípio da neutralidade. Com efeito, se, para as autoridades públicas, apenas uma decisão de integração negativa exclui a dedução do imposto a montante, não se pode exigir a um empresário individual uma integração imediata, pelo menos na medida em que não existam razões para um tratamento diferente dos empresários individuais e das autoridades públicas.

*Quanto à segunda questão prejudicial*

- 22 A segunda questão diz respeito às consequências legais do incumprimento do prazo.

- 23 O Tribunal de Justiça declarou no n.º 47 do Acórdão Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595): «Todavia, 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.» Nesse ponto suscita-se a questão de saber se esta afirmação é compatível com o princípio de que não se pode assumir uma afetação à empresa quando não existam elementos indiciários (reconhecíveis pela Autoridade Tributária) nesse sentido.
- 24 No entendimento do Tribunal de Justiça, a questão de saber se uma pessoa atua enquanto sujeito passivo deve ser interpretada generosamente e ter em consideração vários fatores em cada caso concreto (Acórdão Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, n.ºs 47 e segs.). Pode entender-se, em especial à luz das Conclusões da advogada-geral, para as quais remeteu o Tribunal de Justiça naquele contexto (Acórdão Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, n.º 54), que se presume que um empresário que adquire bens que, pela sua própria natureza, também podem ser utilizados, em princípio, para fins comerciais e não foram apenas afetados a um uso privado atuou «enquanto sujeito passivo», sobretudo quanto ao facto de o não ter deliberadamente tomado uma decisão sobre a questão da integração não poder ocasionar quaisquer desvantagens.
- 25 É duvidoso se estas afirmações também são aplicáveis num caso como o presente, no qual uma pessoa inicia a sua atividade económica com o bem adquirido, não tendo estado anteriormente registada como sujeito passivo de IVA por outros motivos (v. Acórdão de 25 de julho de 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, n.ºs 43 e 50).
- 26 A finalidade do direito de integração pode advogar a favor da presunção fundamental de que os bens devem ser integrados no património da empresa. Com efeito, por razões de neutralidade fiscal, o direito de integração destina-se a evitar um encargo residual do IVA pago pela aquisição ou fabrico do bem, se este for inicialmente utilizado para fins privados mas mais tarde for usado para fins comerciais mais amplos (Acórdão de 23 de abril de 2009, Puffer, C-460/07, EU:C:2009:254, n.º 47).
- 27 Em todo o caso, um entendimento tão amplo pode excluir a presunção fundamental de que um bem que não tenha sido integrado deverá sê-lo no âmbito privado.
- 28 Por outro lado, o facto de a afetação ser uma escolha do sujeito passivo e dever ser por ele exercida através de um qualquer modo de ação sugere que não se pode assumir uma integração no património da empresa na ausência de elementos indiciários nesse sentido.
- 29 A favor de uma igualdade de tratamento com o caso do processo C-45/20 cumpre aduzir que, segundo jurisprudência do Tribunal de Justiça, um particular que

adquire bens para as finalidades de uma atividade económica atua enquanto sujeito passivo (Acórdão de 29 de abril de 2004, Faxworld, C-137/02, EU:C:2004:267, n.ºs 28 e segs.), e que as atividades preparatórias devem ser imputadas às atividades económicas (v. Acórdãos de 14 de fevereiro de 1985, Rompelman, C-268/83, EU:C:1985:74, n.º 23; de 1 de março de 2012, Polski Trawertyn, C-280/10, EU:C:2012:107, n.º 28). Assim, quem tiver a intenção, confirmada por elementos objetivos, de iniciar de modo independente uma atividade económica e, para esse fim, efetuar as primeiras despesas de investimento deve ser considerado um sujeito passivo (v. Acórdãos de 8 de junho de 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, n.º 34, e de 17 de outubro de 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, n.º 18 e jurisprudência referida), sendo certo que a Autoridade Tributária pode exigir a apresentação de provas objetivas para o efeito (v. Acórdão Rompelman, C-268/83, EU:C:1985:74, n.º 24). No caso dos autos, a prova é feita pelo contrato *feed-in*. Por outro lado, está previsto, em parte, um autoconsumo da eletricidade produzida para fins privados (v. sobre a atividade económica de produção de eletricidade, v. Acórdão de 20 de junho de 2013 Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413).