

## Versão anonimizada

Tradução

C-374/19 – 1

**Processo C-374/19**

**Pedido de decisão prejudicial**

**Data de apresentação:**

13 de maio de 2019

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Bundesfinanzhof [Supremo Tribunal Tributário, Alemanha]

**Data da decisão de reenvio:**

27 de março de 2019

**Recorrente:**

HF

**Recorrido:**

Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler [Administração Tributária de Bad Neuenahr-Ahrweiler, Alemanha]

---

[Omissis]

**BUNDESFINANZHOF [Supremo Tribunal Tributário, Alemanha]**

[Omissis]

**DESPACHO**

no processo entre

**HF, [omissis],**

Requerente e recorrente,

[Omissis]

contra

Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler [Administração Tributária de Bad Neuenahr-Ahrweiler, Alemanha]

requerido e recorrido,

referente ao imposto sobre o volume de negócios de 2009 a 2012,

a Quinta Secção decidiu

[*Omissis*]

em 27 de março de 2019:

I. Submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia 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?»

II. Suspender a instância até ser proferida a decisão do Tribunal de Justiça da União Europeia.

#### Fundamentos

I.

A requerente e recorrente em sede de recurso de «Revision» (a seguir «recorrente») é a sociedade-mãe de uma sociedade de responsabilidade limitada (a seguir «sociedade») que explora uma residência para idosos e pessoas dependentes, a qual beneficia de isenção de imposto. Em 2003, a Lda. construiu num anexo uma cafetaria acessível aos visitantes pelo exterior e, às pessoas aí residentes, através da sala de jantar da residência.

Inicialmente, a recorrente pretendia usar a cafetaria apenas para operações tributáveis. Segundo consta de uma diligência de inspeção documentada pelo requerido em sede de recurso de «Revision» (Finanzamt, a seguir «FA»), à qual o Finanzgericht (a seguir «FG») fez referência, não havia registos separados na cafetaria, uma vez que, segundo as explicações da recorrente, as pessoas alojadas na residência não frequentavam de todo a cafetaria. Acrescentou que a grande maioria dos residentes tinha limitações físicas tão graves que uma deslocação à cafetaria era inimaginável. Muito poucos residentes recebem visitas de familiares, amigos e conhecidos, os quais permanecem na sala de jantar anexa

recém-construída, que também funciona como sala de estar e onde são servidos café e por vezes bolos gratuitamente. É alegado que, na realidade, a cafetaria, enquanto tal, estava pensada apenas para visitantes externos, para evitar, na medida do possível, que se sentassem ao lado de residentes que estivessem em chinelos e roupão. Segundo a diligência documentada, estes foram os argumentos a que a FA não pôde opor-se no quadro da inspeção especial de IVA. No entanto, a FA considerou improvável que nenhum residente visitasse a cafetaria e a utilizasse com as suas visitas. Esta situação deu lugar a um acordo para que o uso da cafetaria isento de impostos fosse considerado de 10%. Isto levou a que fosse aceite uma regularização ao abrigo do § 15a da Umsatzsteuergesetzes (UStG) [Lei do imposto sobre o volume de negócios (a seguir «UStG») para os exercícios de 2003 e seguintes.

Na sequência de uma auditoria externa, a FA considerou que, nos anos controvertidos de 2009 a 2012, a sociedade já não comercializava quaisquer produtos na cafetaria [...]. É alegado que a referida atividade foi encerrada em fevereiro de 2013. Tal conduziu a uma nova regularização ao abrigo do § 15a da Lei do imposto sobre o volume de negócios, uma vez que, nesse momento, não havia absolutamente qualquer uso para transações com direito a dedução do imposto pago a montante.

Nem a reclamação administrativa nem o recurso administrativo para o FG mereceram provimento. Na sua sentença [omissis], o FG considerou que a atividade tinha sido cessado durante os anos controvertidos. Considerou que, ainda que o facto de os espaços estarem vazios não fosse uma operação e não implicasse uma alteração das circunstâncias, havia que atender ao destino de uso. Entendeu que o referido destino se tinha alterado, pois o objetivo de usar a cafetaria para operações de restauração tributáveis tinha deixado de existir. A cafetaria não estava completamente vazia, sendo agora usada exclusivamente pelos residentes em operações isentas de imposto. Uma vez que deixou de existir um uso tributável por parte de visitantes externos, a percentagem de uso teria necessariamente sofrido alteração, de forma que os residentes utilizavam agora a cafetaria a 100%. O Finanzgericht considerou que não existe uso para outros fins que não o uso para operações isentas de imposto.

A recorrente contesta esta apreciação no recurso de «Revision». Alega que se um bem do património empresarial já não for utilizado, não havendo possibilidade de lhe dar um uso privado, não há qualquer alteração do uso que conduza a uma regularização do imposto pago a montante, ao abrigo do § 15-A da Lei do imposto sobre o volume de negócios. Alega que a cafetaria é um investimento que não gerou os lucros esperados e que o seu possível uso pela residência geriátrica foi tido em conta. Entende que, por razões de neutralidade fiscal, um investimento mal sucedido não deve conduzir a uma regularização do imposto pago a montante. A cafetaria está plenamente operacional e o seu uso pelos residentes continua limitado a 10%. Pressupor um uso mais vasto é contrário à realidade. O acesso à cafetaria foi encerrado por razões de segurança rodoviária e de prevenção de acidentes. A recorrente alega que a recusa de uma amortização parcial demonstra

que continua a haver intenção de a usar. O FA argumenta que o uso foi alterado, uma vez que deixou de haver intenção de efetuar operações tributáveis. Por conseguinte, existe apenas um uso para operações isentas de imposto.

## II.

A presente Secção submete ao Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) a questão indicada no dispositivo, respeitante à interpretação da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Diretiva IVA») e suspende a instância até ser proferida decisão pelo Tribunal de Justiça.

### 1. Quadro jurídico

#### a) Direito da União

O artigo 185.º, n.º 1, da Diretiva IVA dispõe:

«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.»

O artigo 187.º da Diretiva IVA tem a seguinte redação:

«(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.»

#### b) Direito nacional

O § 15a, n.º 1 (1), da UStG dispõe:

«Se, em relação a um bem de investimento utilizado apenas uma vez para efeitos de operações, se alterarem, no prazo de cinco anos a contar da primeira utilização, as condições relevantes para a dedução inicial do imposto pago a montante, deve proceder-se a uma compensação em relação a cada ano afetado pela alteração, através de um ajustamento da dedução do imposto pago a montante correspondente aos custos de aquisição ou de fabrico. No que diz respeito aos imóveis, incluindo os seus componentes essenciais, aplica-se um prazo de dez anos, em vez de um prazo de cinco anos, às regularizações a que sejam aplicáveis as disposições de direito civil relativas aos imóveis e em caso de construções em solo alheio.»

## **2. Quanto à questão prejudicial**

### **a) Investimento económico infrutífero por razões alheias à vontade do contribuinte**

Torna-se necessário esclarecer e, na opinião desta Secção, que o Tribunal de Justiça decida se o facto de um investimento económico ser infrutífero por razões alheias à vontade do contribuinte, que conduza à falta de uso de um bem de investimento, gera uma alteração dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante da dedução do imposto pago (artigo 185.º, n.º 1, da Diretiva IVA).

aa) Através do regime das deduções, o empresário fica totalmente isento do montante do IVA devido ou pago no quadro das suas atividades económicas. Deste modo se garante a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas atividades, na condição de as referidas atividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA (Acórdãos do Tribunal de Justiça de 15 de dezembro de 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, n.º 51, e de 28 de fevereiro de 2018, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários* C-672/16, EU: C: 2018: 134, n.º 38).

bb) O direito à dedução também subsiste mesmo que, posteriormente, por circunstâncias alheias à sua vontade, o sujeito passivo não pôde usar os referidos bens e serviços que deram origem à dedução no âmbito de operações tributadas (Acórdãos do Tribunal de Justiça de 29 de fevereiro de 1996, *INZO C-110/94*, EU:C:1996:67, n.º 20; de 15 de janeiro de 1998, *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, EU:C:1998:1, n.º 19 f., e *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, EU: C:2018:134, n.ºs 40 e 42). Caso contrário, produzir-se-iam diferenças arbitrárias que violariam o princípio da neutralidade, na medida em que a aceitação definitiva das deduções dependesse da questão de saber se esses investimentos conduzem a operações tributadas (Acórdãos do Tribunal de Justiça de 29 de fevereiro de 1996, *INZO C-110/94*, EU:C:1996:67, n.º 22, e *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, EU:C:2018:134, n.º 43). Por conseguinte, não é compatível com o princípio da neutralidade fiscal fazer depender a aceitação definitiva das deduções de IVA dos resultados da atividade económica exercida pelo sujeito passivo. Daí resultam, no que se refere ao tratamento fiscal de atividades de investimento

imobiliário idênticas, diferenças injustificadas entre empresas com o mesmo perfil e que exercem a mesma atividade (Acórdão do Tribunal de Justiça Imofloresmira – Investimentos Imobiliariós, EU:C:2018:134, n.º 44).

**b) Equiparação do não uso involuntário e do não uso com o objetivo de um uso previsto para operações tributáveis**

O não uso, independente da vontade do empresário, sem o objetivo de um uso ulterior pode ser equiparado a um não uso, apesar de existir um objetivo de dar ao bem um uso tributável, como sucedia no Acórdão do Tribunal de Justiça Imofloresmira – Investimentos Imobiliariós (EU:C:2018:134).

Se o comerciante tiver construído um bem de investimento com a intenção de lhe dar o uso que lhe confere o direito à dedução do imposto pago e se, de modo duradouro, não puder efetuar o uso previsto por causa de um insucesso independente da sua vontade, a inexistência de qualquer uso e da intenção de uso daí resultante não teria por efeito uma alteração das circunstâncias que conduzam à regularização do imposto pago.

**3. Quanto à pertinência da questão prejudicial.**

Segundo as apreciações do Finanzgericht, vinculativas para esta Secção, nos anos em causa já tinha cessado a exploração da cafetaria por falta de rentabilidade económica e, por conseguinte, porque o investimento da recorrente se tornou infrutífero, facto que, por si só, não constitui uma alteração das circunstâncias.

A cessação da exploração da cafetaria não conduziu a um uso exclusivamente isento de imposto por parte dos residentes, pois a referida cessação não alterou a percentagem do uso isento de imposto por parte dos residentes. Pelo contrário, esse uso permaneceu inalterado, se atendermos às circunstâncias que, segundo a diligência inspetiva a que o Finanzgericht faz referência, conduziram à aceitação simultânea de um uso isento e de um uso não isento. O uso para a exploração tributável da cafetaria cessou sem mais, sem que, em vez da referida utilização, tenha havido um aumento de uso da cafetaria por parte dos residentes. Por conseguinte, para além do uso inalterado para os residentes, em vez da anterior exploração da cafetaria houve um abandono da exploração em alguns locais não utilizados para o efeito. Poder-se-ia incorrer num erro de direito se a referida falta de uso fosse interpretada no sentido de que agora existe exclusivamente um uso em operações isentas de imposto.

Não existem outras circunstâncias que possam levar a uma regularização do imposto a montante. [Mais pormenores a este respeito, relacionados com o direito nacional]

*[Omissis] [omissis]*

**4. Quanto ao fundamento jurídico do reenvio**

O pedido de decisão prejudicial baseia-se no artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

[Questões processuais]

*[Omissis]*

DOCUMENTO DE TRABALHO