

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

10 de setembro de 2014 (*)

«Reenvio prejudicial — Sexta Diretiva IVA — Artigo 5.º, n.º 7, alínea a) — Operações tributáveis — Conceito de ‘entrega efetuada a título oneroso’ — Primeira utilização, por um município, de um edifício construído por sua conta em terreno que lhe pertence — Atividades exercidas na qualidade de autoridade pública e na qualidade de sujeito passivo»

No processo C-92/13,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos), por decisão de 1 de fevereiro de 2013, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 25 de fevereiro de 2013, no processo

Gemeente 's-Hertogenbosch

contra

Staatssecretaris van Financiën,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: L. Bay Larsen, presidente de secção, M. Safjan (relator), J. Malenovský, A. Prechal e K. Jürimäe, juizes,

advogada-geral: E. Sharpston,

secretário: C. Strömholm, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 22 de janeiro de 2014,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Gemeente 's-Hertogenbosch, por S. Beelen, belastingadviseur,
- em representação do Governo neerlandês, por M. Bulterman, C. Schillemans e M. Noort, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo helénico, por K. Paraskevopoulou e K. Karavasili, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por A. Cordewener e W. Roels, na qualidade de agentes,
- ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 10 de abril de 2014,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 5.º, n.º 7, alínea a),

da 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; EE 09 F1 p. 54, a seguir «Sexta Diretiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Gemeente 's'Hertogenbosch (município de 's'Hertogenbosch, Países Baixos, a seguir «Gemeente») ao Staatssecretaris van Financiën (Secretário de Estado das Finanças), a propósito do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pago a montante pelo Gemeente sobre os custos de construção de um novo edifício municipal.

Quadro jurídico

Direito da União

3 A Sexta Diretiva foi revogada e substituída, a partir de 1 de janeiro de 2007, pela 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). Todavia, resulta da decisão de reenvio que, atendendo à data dos factos em causa, o litígio no processo principal continua a reger-se pela Sexta Diretiva.

4 Nos termos do artigo 2.º da Sexta Diretiva:

«Estão sujeitas ao [IVA]:

1. As entregas de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;
2. As importações de bens.»

5 O artigo 4.º desta diretiva dispunha:

«1. Por 'sujeito passivo' entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das atividades económicas referidas no n.º 2, independentemente do fim ou do resultado dessa atividade.

2. As atividades económicas referidas no n.º 1 são todas as atividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, [...]. A exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência é igualmente considerada uma atividade económica.

3. Os Estados-Membros podem também considerar sujeito passivo qualquer pessoa que realize, a título ocasional, uma operação relacionada com as atividades referidas no n.º 2 e, designadamente, uma das seguintes operações:

- a) A entrega de um edifício ou de parte de um edifício e do terreno da sua implantação, efetuada anteriormente à sua primeira ocupação; os Estados-Membros podem definir as modalidades de aplicação deste critério às transformações de imóveis e, bem assim, a noção de terreno da sua implantação.

Os Estados-Membros podem aplicar critérios diferentes do da primeira ocupação [...].

Por edifício entende-se qualquer construção incorporada no terreno;

b) A entrega de um terreno para construção.

Por terrenos para construção entendem-se os terrenos, urbanizados ou não, tal como são definidos pelos Estados-Membros.

[...]

5. [...] as coletividades territoriais [...] não serão considerad[a]s sujeitos passivos relativamente às atividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas, mesmo quando em conexão com essas mesmas atividades ou operações cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações.

Contudo, se exercerem tais atividades ou operações, devem ser considerad[a]s sujeitos passivos relativamente a tais atividades ou operações, desde que a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas.

[...]

Os Estados-Membros podem considerar as atividades das entidades atrás referidas, que estão isentas por força dos artigos 13.º ou 28.º, como atividades realizadas na qualidade de autoridades públicas.»

6 O título V da Sexta Diretiva, sob a epígrafe «Operações tributáveis», compreendia os artigos 5.º a 7.º, intitulados, respetivamente, «Entregas de bens», «Prestações de serviços» e «Importações».

7 O artigo 5.º da referida diretiva tinha a seguinte redação:

«1. Por 'entrega de um bem' entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário.

[...]

5. Os Estados-Membros podem considerar como entrega, na aceção do n.º 1, a entrega de determinados trabalhos imobiliários.

[...]

7. Os Estados-Membros podem equiparar a entrega efetuada a título oneroso:

a) A afetação por um sujeito passivo aos fins da própria empresa de um bem produzido, construído, extraído, transformado, comprado ou importado no âmbito da atividade da empresa, no caso de a aquisição de tal bem a outro sujeito passivo não conferir direito à dedução total do [IVA];

[...]»

8 O artigo 6.º da mesma diretiva previa:

«1. Por 'prestação de serviços' entende-se qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens na aceção do artigo 5.º

[...]

2. São equiparadas a prestações de serviços efetuadas a título oneroso:

a) A utilização de bens afetos à empresa para uso privado do sujeito passivo ou do seu pessoal ou, em geral, para fins estranhos à própria empresa, sempre que, relativamente a esses bens, tenha havido dedução total ou parcial do [IVA];

[...]

Os Estados-Membros podem derrogar o disposto no presente número, desde que tal derrogação não conduza a distorções de concorrência.

[...]»

9 Nos termos do artigo 17.º da Sexta Diretiva:

«1. O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

2. Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a) O [IVA] devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo;

[...]

c) O [IVA] devido nos termos do n.º 7, alínea a), do artigo 5.º e do n.º 3 do artigo 6.º

[...]

5. No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo, não só para operações com direito à dedução, previstas nos n.os 2 e 3, como para operações sem direito à dedução, a dedução só é concedida relativamente à parte do [IVA] proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.

Este *pro rata* é determinado nos termos do artigo 19.º, para o conjunto das operações efetuadas pelo sujeito passivo.

Todavia, os Estados-Membros podem:

[...]

c) Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efetuar a dedução com base na utilização da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços;

[...]»

Direito neerlandês

10 O artigo 3.º da Lei de 1968 relativa ao imposto sobre o volume de negócios (*Wet op de Omzetbelasting 1968*), de 28 de junho de 1968 (*Staatsblad 1968*, n.º 329), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «*Wet OB*»), tem a seguinte redação:

«1. Constituem entregas de bens:

[...]

c) a entrega de imóveis por aquele que os construiu, com exceção da entrega de terrenos não edificadas que não sejam terrenos para construção [...]

[...]

h) a afetação aos fins da própria empresa de bens nela produzidos, nos casos em que, se os bens fossem adquiridos a um empresário, não haveria lugar a dedução, total ou parcial, do imposto que onera esses bens; são equiparados a bens produzidos na própria empresa os bens produzidos por encomenda com fornecimento de materiais, incluindo o terreno; são excluídos da aplicação desta alínea os terrenos não construídos que não sejam terrenos para construção [...]

[...]»

11 Nos termos do artigo 11.º da Wet OB:

«1. Estão isentos do imposto, em condições a fixar por regulamento da Administração:

a. A entrega de bens imóveis e a cessão dos direitos a que estão sujeitos esses bens, com exceção:

1º da entrega de um edifício ou de parte de um edifício e do terreno da sua implantação, que tenha lugar antes ou, no máximo, dois anos após a sua primeira ocupação, bem como da entrega de um terreno para construção;

[...]»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

12 O Gemeente efetua operações enquanto autoridade pública e enquanto sujeito passivo. No que respeita às operações que efetua enquanto sujeito passivo, algumas estão sujeitas a IVA e outras estão isentas ao abrigo do artigo 11.º da Wet OB.

13 O Gemeente encomendou a construção, num terreno que lhe pertencia, de um novo edifício para escritórios, cuja construção começou em 2000. Estava previsto que esse edifício fosse utilizado pelo Gemeente:

- na proporção de 94% para a realização de operações enquanto autoridade pública;
- na proporção de 5% para atividades exercidas pelo Gemeente enquanto sujeito passivo, para prestações que dão direito à dedução do IVA;
- na proporção de 1% para atividades exercidas pelo Gemeente enquanto sujeito passivo, para prestações que não dão direito a dedução do IVA.

14 O Gemeente ocupou o edifício pela primeira vez em 1 de abril de 2003.

15 Nas faturas relativas à construção do edifício emitidas ao Gemeente em julho de 2002 figurava o montante total de 287 999 euros a título de IVA. A declaração fiscal apresentada pelo Gemeente à Administração Fiscal indicava um montante de 32 euros a título de IVA a reembolsar.

16 A Administração Fiscal aceitou esta declaração mas, posteriormente, o Gemeente alterou a sua posição e pediu o reembolso da totalidade do IVA pago a montante. Fundamentou o seu pedido alegando que o edifício construído constituía um bem produzido no âmbito da sua empresa, na aceção do artigo 3.º, n.º 1, alínea h), da Wet OB, que corresponde ao artigo 5.º, n.º 7, alínea a), da Sexta Diretiva.

17 Na sequência desta reclamação, a Administração Fiscal decidiu aumentar o montante do reembolso do IVA a favor do Gemeente para 17 279 euros, isto é, 6% do montante requerido de 287 999 euros a título de IVA pago a montante.

18 O Gemeente interpôs recurso dessa decisão para o Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (tribunal de segunda instância de 's-Hertogenbosch). Este tribunal considerou que o Gemeente tinha afetado o edifício aos fins da sua própria empresa, na aceção do artigo 3.º, n.º 1, alínea h), da Wet OB, mas apenas na medida em que esses fins são canalizados para a realização das atividades do Gemeente na qualidade de sujeito passivo, isto é, 6% da afetação total do edifício, correspondendo os restantes 94% a uma afetação consagrada às atividades do Gemeente enquanto autoridade pública e, como tal, não abrangidos pela Wet OB nem pela Sexta Diretiva.

19 O Gemeente interpôs recurso de cassação da decisão do Gerechtshof te 's-Hertogenbosch para o Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo). No seu recurso, alega que os bens e serviços em causa foram adquiridos com vista à ulterior execução de uma prestação sujeita a IVA, a saber, o facto de dispor, após a entrega do edifício e para efeitos de afetação aos fins da própria empresa, de um bem produzido «na sua própria empresa». Esta prestação devia ser considerada uma entrega sujeita a IVA por força do artigo 3.º, n.º 1, alínea h), da Wet OB, conjugado com o artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ponto 1, desta lei.

20 O órgão jurisdicional de reenvio faz referência ao acórdão Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698), segundo o qual o artigo 5.º, n.º 7, alínea a), da Sexta Diretiva, que permite equiparar certas operações a uma entrega efetuada a título oneroso, também se aplica a bens produzidos, construídos, extraídos ou transformados por um terceiro através de meios disponibilizados pela empresa que pagou o IVA a montante.

21 No entanto, a especificidade do processo principal reside no facto de, no caso vertente, um terceiro sujeito passivo ter construído, por incumbência do Gemeente, um bem imóvel que este utiliza na proporção de 94% para atividades que exerce enquanto autoridade pública. O órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se, apesar de os municípios não estarem, em princípio, sujeitos a IVA, o artigo 5.º, n.º 7, alínea a), da Sexta Diretiva, que confere o direito à dedução do IVA pago a montante, é, ainda assim, aplicável quando o Gemeente utiliza o edifício parcialmente, ainda que em proporções reduzidas, para prestações realizadas na qualidade de sujeito passivo.

22 Nestas condições, o Hoge Raad der Nederlanden decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 5.º, n.º 7, alínea a), da Sexta Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que é considerada uma entrega a título oneroso a situação em que um município [ocupa pela primeira vez] um edifício que mandou construir num terreno propriedade sua e que utiliza, a 94%, para as atividades que exerce enquanto autoridade pública, e a 6% para as atividades que exerce enquanto sujeito passivo, sendo 1% destas últimas atividades prestações isentas a que não está associado qualquer direito à dedução?»

Quanto à questão prejudicial

23 A título preliminar, há que recordar que, em aplicação do artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Diretiva, os municípios não são, em princípio, considerados sujeitos passivos de IVA relativamente às atividades ou operações que exercem enquanto autoridades públicas.

24 Importa salientar que os artigos 5.º, n.º 7, alínea a), e 6.º, n.º 2, alínea a), da referida diretiva têm por objeto operações que são ou podem ser equiparadas, respetivamente, a uma entrega ou a prestações de serviços efetuadas a título oneroso.

25 No que respeita, em primeiro lugar, ao artigo 6.º, n.º 2, alínea a), desta diretiva, como observou a advogada-geral nos n.os 17 e 51 das suas conclusões, a faculdade, prevista nesta disposição, de afetar bens ao património utilizado enquanto sujeito passivo ou ao património utilizado noutra qualidade não se aplica a uma situação em que um sujeito passivo exerce, como acontece no processo principal, tanto atividades económicas sujeitas ao regime do IVA como atividades não económicas que não estão abrangidas por esse regime (v., neste sentido, acórdão Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, n.os 37 e 38).

26 Por conseguinte, há que concluir que o artigo 6.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva não é aplicável a uma situação como a que está em causa no processo principal.

27 Seguidamente, nos termos do artigo 5.º, n.º 7, alínea a), da Sexta Diretiva, os Estados-Membros podem equiparar a uma entrega efetuada a título oneroso, sujeita a IVA, a afetação por um sujeito passivo aos fins da sua própria empresa de um bem produzido, construído, extraído, transformado, comprado ou importado no âmbito da atividade de empresa, no caso de a aquisição de tal bem a outro sujeito passivo não conferir direito à dedução total do IVA.

28 A este respeito, importa observar que a letra desta disposição, nomeadamente a expressão «bem produzido, construído, extraído, transformado, [...] no âmbito da atividade d[a] empresa [de um sujeito passivo]» abrange não só os bens integralmente produzidos, construídos, extraídos ou transformados pela própria empresa em causa mas também os produzidos, construídos, extraídos ou transformados por um terceiro com materiais disponibilizados pela referida empresa (v., neste sentido, acórdão Gemeente Vlaardingen, EU:C:2012:698, n.º 27).

29 Assim, o imóvel construído por um terceiro num terreno pertencente a um município, como o que está em causa no processo principal, está abrangido pela expressão referida no número anterior.

30 A faculdade de um Estado-Membro equiparar a uma entrega efetuada a título oneroso a afetação por um sujeito passivo aos fins da sua própria empresa de tal bem apenas é possível no caso de a aquisição desse bem a outro sujeito passivo não conferir ao primeiro sujeito passivo o direito à dedução total do IVA.

31 Resulta do artigo 3.º, n.º 1, da Wet OB que o Reino dos Países Baixos fez uso dessa faculdade.

32 Como observou a advogada-geral no n.º 62 das suas conclusões, a condição de aplicação do artigo 5.º, n.º 7, alínea a), da Sexta Diretiva, referida no n.º 30 do presente acórdão, está satisfeita numa situação como a que está em causa no processo principal, em que, pelo facto de o edifício em causa também ser utilizado para fins diversos das operações tributáveis, não teria sido possível deduzir integralmente o IVA pago a montante se esse edifício tivesse sido adquirido a outro sujeito passivo.

33 Por conseguinte, quando um município ocupa pela primeira vez um edifício que mandou construir num terreno de sua propriedade e que utilizará para as atividades da sua empresa na proporção de 94% enquanto autoridade pública e de 6% enquanto sujeito passivo, 1% dos quais para prestações isentas que não dão direito a dedução, esta situação deve ser considerada abrangida pelo artigo 5.º, n.º 7, alínea a), da Sexta Diretiva, na medida em que o Estado-Membro em causa tenha feito uso da faculdade prevista nesta disposição.

34 Como observou a advogada-geral nos n.os 72 e 73 das suas conclusões, a totalidade do IVA pago a montante pelo Gemeente sobre bens adquiridos para efeitos da afetação feita a jusante deve ser elegível para dedução desse imposto, nos termos do artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Diretiva.

35 Esta afetação está ela própria sujeita a IVA e o montante de IVA de que o Gemeente é devedor a respeito da mesma deve ser calculado, nos termos do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva, com base no valor integral de cada um dos elementos, o terreno e o edifício, sendo que o IVA não deve ter sido anteriormente cobrado sobre os referidos elementos (v., neste sentido, acórdão Gemeente Vlaardingen, EU:C:2012:698, n.os 28 a 33).

36 Finalmente, em aplicação do artigo 17.º, n.os 2 e 5, da Sexta Diretiva, na medida em que os bens em causa são utilizados para efeitos das suas operações tributáveis, isto é, na proporção de 5% do edifício na situação em causa no processo principal, o sujeito passivo está, em princípio, autorizado a deduzir do imposto de que é devedor o IVA pago a título da afetação referida no número anterior. Na proporção em que tais bens são utilizados para operações isentas ou não abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA, a dedução do IVA não será admitida.

37 Atendendo às considerações que precedem, há que responder à questão submetida que o artigo 5.º, n.º 7, alínea a), da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que se aplica a uma situação, como a que está em causa no processo principal, em que um município ocupa pela primeira vez um edifício que mandou construir num terreno de sua propriedade e que utilizará na proporção de 94% da sua área para as suas atividades enquanto autoridade pública e de 6% para as suas atividades enquanto sujeito passivo, 1% dos quais para prestações isentas que não dão direito a dedução do IVA. No entanto, a utilização posterior do edifício para as atividades do município apenas pode conferir o direito à dedução do imposto pago a título da afetação prevista nesta disposição na proporção correspondente à sua utilização para os fins das operações tributáveis, em aplicação do artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Diretiva.

Quanto às despesas

38 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 (Quarta Secção) declara:

O artigo 5.º, n.º 7, alínea a), da 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, deve ser interpretado no sentido de que se aplica a uma situação, como a que está em causa no processo principal, em que um município ocupa pela primeira vez um edifício que mandou construir num terreno de sua propriedade e que utilizará na proporção de 94% da sua área para as suas atividades enquanto autoridade pública e de 6% para as suas atividades enquanto sujeito passivo, 1% dos quais para prestações isentas que não dão direito a dedução do imposto sobre o valor

acrescentado. No entanto, a utilização posterior do edifício para as atividades do município apenas pode conferir o direito à dedução do imposto pago a título da afetação prevista nesta disposição na proporção correspondente à sua utilização para os fins das operações tributáveis, em aplicação do artigo 17.º, n.º 5, desta diretiva.

Assinaturas

* Língua do processo: neerlandês.