Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
JULIANE KOKOTT
apresentadas em 19 de abril de 2018 [1]

Processo C-140/17

Szef Krajowej Administracji Skarbowej
contra
Gmina Ryjewo

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

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Dedução do imposto pago a montante — Aquisição de um bem de investimento — Afetação do bem de investimento no caso de ainda não ser conhecida a intenção de utilização económica — Utilização inicial para uma atividade (de autoridade pública) que não dá direito à dedução — Posterior utilização para uma atividade tributável (alteração da utilização) — Dedução posterior do imposto pago a montante no quadro de uma regularização»

I. Introdução

1. Neste processo, o Tribunal de Justiça deve decidir se a dedução posterior do imposto pago a montante é possível mesmo quando o sujeito passivo não afetou expressamente o bem à sua empresa no momento da aquisição porque, nesse momento, a sua posterior utilização ainda não estava especificamente determinada. Esta questão coloca-se aqui [2] no caso de um município que, no momento da compra, também estava registado como sujeito passivo e que utilizou o bem adquirido para realizar operações tributáveis apenas quatro anos mais tarde (mas ainda dentro do período de correção do IVA suportado).

2. Se a sequência cronológica dos acontecimentos fosse a inversa, o município teria, sem qualquer dúvida, tido direito à dedução do imposto pago a montante. Esta dedução teria apenas de ser corrigida posteriormente no quadro da tributação por desafetação do bem. Pode, no entanto, a cobrança de IVA a um sujeito passivo depender do acaso da sequência cronológica em que o bem de investimento foi utilizado?

3. No caso de uma pessoa singular, que adquiriu os bens exclusivamente para seu uso privado, o Tribunal de Justiça nega, desde o acórdão Lennartz [3], o direito a dedução do imposto pago a montante, mesmo que os bens sejam utilizados economicamente mais tarde. Todavia, o direito aplicável foi entretanto alterado, de modo que é necessário esclarecer se essa jurisprudência deve ser

1 Língua original: alemão.

2 Processos comparáveis foram: Despacho de 5 de junho de 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), e Acórdão de 2 de junho de 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335).

3 Acórdão de 11 de julho de 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

mantida. Deve a mesma aplicar-se, eventualmente, a um município que estava registado como sujeito passivo no momento da aquisição e que não afetou expressamente o bem à atividade que exerce na qualidade de autoridade pública? É relevante para este caso que um município não seja considerado sujeito passivo apenas por aplicação das condições previstas no artigo 13.º da Diretiva IVA?

II. Quadro jurídico

A. Direito da União

4. O artigo 13.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 seguir «Diretiva IVA») [4], rege as condições em que os organismos de direito público não são considerados sujeitos passivos:

«1. Os Estados, as regiões, as autarquias locais e os outros organismos de direito público não são considerados sujeitos passivos relativamente às atividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas, mesmo quando, no âmbito dessas atividades ou operações, cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações.

Contudo, quando efetuarem essas atividades ou operações, devem ser considerados sujeitos passivos relativamente às mesmas na medida em que a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas.

Em qualquer caso, os organismos de direito público são considerados sujeitos passivos no que se refere às atividades referidas no Anexo I, na medida em que estas não sejam insignificantes. […]»

5. O artigo 167.º da Diretiva IVA estabelece que:

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

6. O artigo 168.º da Diretiva IVA contém as seguintes disposições:

«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; […]»

7. O artigo 184.º da Diretiva IVA diz respeito à regularização da dedução inicial:

«A dedução inicialmente efetuada é objeto de regularização quando for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito.»

8. O artigo 187.º da Diretiva IVA dispõe quanto ao período de regularização:

«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.

4 JO 2006, L 347, p. 1.

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 polaco

9. A Lei relativa ao imposto sobre bens e serviços polaca (a seguir «Lei do IVA»)[5] determina no artigo 15.º quais as pessoas que são sujeitos passivos:«1. São sujeitos passivos as pessoas coletivas, as entidades organizacionais sem personalidade jurídica e as pessoas singulares com uma atividade económica independente mencionada no n.º 2, quaisquer que sejam as finalidades e os resultados dessa atividade.

2. Entende-se por atividade económica qualquer atividade dos fabricantes, comerciantes ou prestadores de serviços, incluindo as atividades de extração de recursos naturais, as atividades agrícolas e as atividades próprias das profissões liberais. Considera-se atividade económica, em especial, a exploração continuada, com fins lucrativos, de bens corpóreos ou incorpóreos. […]

6. Não são considerados sujeitos passivos as autoridades públicas e os órgãos que lhes estão subordinados, na medida em que exerçam funções definidas em disposições legislativas específicas e para cujo exercício foram designados, com exceção de operações realizadas em virtude de contratos de direito privado.»

10. O artigo 86.º, n.º 1, da Lei do IVA dispõe:

«Na medida em que os bens e serviços são utilizados para operações tributáveis, os sujeitos passivos referidos no artigo 15.º têm direito à dedução, sem prejuízo do disposto nos artigos 114.º, 119.º, n.º 4, 120.º, n.ºs 17 e 19, e 124.º»

11. O artigo 91.º da Lei do IVA inclui disposições para regularização do IVA suportado:

«2. No caso de bens e serviços que, por força das disposições em matéria de imposto sobre o rendimento, sejam imputados pelo sujeito passivo aos ativos corpóreos ou bens incorpóreos e direitos amortizáveis, ou ainda ao património imobiliário e aos direitos de usufruto perpétuo […], o sujeito passivo deve efetuar a regularização a que se refere o n.º 1 ao longo de cinco anos consecutivos ou, no caso de património imobiliário e de direitos de usufruto perpétuo, ao longo de um período de dez anos, contados a partir do ano em que os bens de investimento foram entregues para utilização.

[…]

5 Ustawa o podatku od towarów i usług, de 11 de março de 2004 (versão consolidada, Dz. U. 2011, n.º 177, posição 1054, com alterações).

7. As regras previstas nos n.os 1 a 6 aplicam-se, com as necessárias adaptações, nos casos em que o sujeito passivo […] não tinha direito a essa dedução mas se verificou uma alteração do direito à dedução do imposto que incidiu sobre esses bens ou serviços.»

III. Litígio no processo principal

12. O litígio perante o órgão jurisdicional de reenvio respeita à questão de saber se o município de Ryjewo (a seguir «município») tem o direito à dedução, numa data posterior, de uma parte proporcional das suas despesas de investimento. Dos factos na base do litígio resulta que o município construiu um centro cultural local e o utilizou, inicialmente, para fins ligados às funções públicas. Os custos de construção incluíram também IVA.

13. No momento da construção, o município estava registado como sujeito passivo de IVA e apresentou as correspondentes declarações de impostos. No entanto, não foi solicitada inicialmente uma dedução do imposto pago a montante porque o centro cultural não era utilizado para operações tributáveis. Neste contexto, o município também não afetou expressamente à sua «empresa» o centro cultural construído.

14. Quatro anos após a finalização do centro cultural, a natureza da sua utilização foi alterada de modo que o município agora também o utiliza para operações tributáveis. O município sustenta que, a partir do arrendamento do centro cultural, tem o direito de deduzir em parte o imposto pago a montante e que é indicado nas faturas relativas às despesas de construção, mediante regularização plurianual, ao abrigo do artigo 91.º, n.os 7 e 7a, em conjugação com o artigo 91.º, n.os 1 e 2, da Lei do IVA polaca.

15. A autoridade tributária considerou, por outro lado, que o município não tinha o direito de deduzir o IVA pago a montante sobre as despesas com a construção e exploração do centro cultural. O Ministro das Finanças entendeu que a aquisição pelo município de bens e serviços para fins de investimento — construção do centro cultural, que devia ser cedido a título gratuito ao serviço cultural do município — não ocorreu no quadro de uma atividade económica e, por conseguinte, o município não agiu como sujeito passivo de IVA. A utilização posterior de um bem de investimento numa atividade económica não tem como consequência que o município, no momento da aquisição, tenha agido como sujeito passivo.

16. O órgão jurisdicional de primeira instância entendeu o contrário. Considerou que os factos apurados não excluem que, no momento da compra dos bens e serviços para fins de investimento, o município tivesse a intenção de os utilizar mais tarde no quadro da sua atividade económica. Considerou que a utilização inicial dos bens e serviços adquiridos pelos sujeitos passivos para atividades não tributáveis não os priva do direito de operar a dedução mais tarde, quando esses bens e serviços passam a ser utilizados para atividades tributáveis.

17. O Ministro das Finanças interpôs recurso de cassação da decisão do Wojewódzki Sąd Administracyjny (Tribunal Administrativo da província). O Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia), órgão jurisdicional ora competente, decidiu, com base nestes elementos, apresentar um pedido de decisão prejudicial.

IV. Tramitação do processo no Tribunal de Justiça

18. O Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia) submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

1. À luz dos artigos 167.º, 168.º, 184.º e seguintes da Diretiva [IVA], bem como do princípio da neutralidade, um município tem direito à dedução (mediante regularização) do IVA pago a montante sobre as suas despesas de investimento quando:

   — o bem de investimento produzido (adquirido) foi inicialmente utilizado para atividades não tributáveis (no exercício das funções públicas do município no âmbito das suas competências), [mas]

   — foi alterado o tipo de utilização do bem de investimento, o qual passou a ser utilizado pelo município também para operações tributáveis?

2. Para responder à primeira questão é relevante o facto de o município, no momento da produção ou da compra do bem de investimento, não ter indicado expressamente a intenção de o utilizar no futuro para operações tributáveis?

3. Para responder à primeira questão é relevante que o bem de investimento seja utilizado quer para operações tributáveis quer para operações não tributáveis (realizadas no exercício de funções públicas), e que não seja possível imputar objetivamente as despesas de investimento concretas a um dos grupos das operações mencionadas?

19. No processo no Tribunal de Justiça, o município de Ryjewo, a República da Polónia e a Comissão Europeia apresentaram observações escritas a respeito destas questões prejudiciais. Na audiência de 11 de janeiro de 2018, participaram o município, a administração tributária da República da Polónia, a República da Polónia e a Comissão Europeia.

V. Apreciação jurídica

20. As questões podem ser examinadas em conjunto: todas elas visam determinar se um município pode, ainda, solicitar uma dedução proporcional do imposto pago a montante num momento posterior se a utilização do centro cultural construído se alterou de modo que este é agora utilizado para prestar serviços tributáveis.

A. Artigo 168.º da Diretiva IVA como expressão do princípio da neutralidade

21. Resulta da redação do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA que um sujeito passivo tem direito a deduzir o IVA relativo aos bens que lhe tenham sido entregues por outro sujeito passivo, «quando os bens […] sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas». Estas condições encontram-se todas preenchidas.

22. Em contrapartida, quando a dedução do imposto pago a montante é recusada, a utilização tributável dos bens continua a ser sujeita a IVA. Isto é claramente incompatível com a noção de neutralidade da legislação relativa ao IVA. De acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, o sistema comum do IVA 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 [6]. Nos termos da jurisprudência consagrada, o princípio da neutralidade na legislação relativa ao IVA visa libertar por princípio o empresário, enquanto cobrador de impostos por conta do Estado, do ónus final do IVA [7], desde que a própria atividade empresarial se destine à realização de operações (por princípio) sujeitas a imposto [8]. É o que acontece no presente caso.

23. Além disso, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA se opõe a que as atividades profissionais de um sujeito passivo gerem dupla tributação [9]. A não dedução do IVA que onerou a aquisição de bens e a tributação simultânea das operações realizadas com a utilização desses bens tem como resultado, em última análise, uma dupla tributação. Este é também um argumento a favor da possibilidade de efetuar uma dedução posterior do imposto na presente situação.

24. Tendo em conta a alteração do direito aplicável entretanto ocorrida, este resultado, que é conforme com o princípio da neutralidade, já não está necessariamente em conflito com a anterior jurisprudência do Tribunal de Justiça sobre as deduções posteriores.

B. O artigo 167.º da Diretiva IVA como exceção ao princípio da neutralidade?

1. Jurisprudência anterior relativa ao artigo 20.º da Sexta Diretiva

25. Na vigência do artigo 20.º, n.º 2, da Sexta Diretiva 77/388/CEE [10], o Tribunal de Justiça tinha previamente aceitado que à pessoa que adquire bens para fins privados e só mais tarde coloca esses bens em utilização económica é recusado o direito de deduzir o imposto [11]. O Tribunal de Justiça estendeu expressamente esta jurisprudência — que não deixou de ser criticada [12] — também a organismos de direito público [13].

26. No entanto, o Tribunal de Justiça salienta em jurisprudência constante que uma pessoa que adquire os bens para efeitos de uma atividade económica nos termos do artigo 9.º, atua também como sujeito passivo quando não utiliza imediatamente os bens para essa atividade económica [14]. A utilização privada de um bem durante 23 meses não impede uma dedução integral do imposto pago a montante [15]. Contudo, neste caso a pessoa em causa tinha declarado na data de aquisição a sua intenção de uma utilização económica posterior («decisão de afetação»).

6 Acórdãos de 28 de fevereiro de 2018, Imofloresmira — Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, n.º 38); de 13 de março de 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, n.º 41); de 3 de março de 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, n.º 25 e jurisprudência referida); e de 14 de fevereiro de 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, n.º 19).

7 Acórdãos de 13 de março de 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, n.º 25), e de 1 de abril de 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, n.º 39).

8 V. Acórdãos de 13 de março de 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, n.º 41), de 15 de dezembro de 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, n.º 51), de 21 de abril de 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, n.º 57), e as minhas Conclusões no processo Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, n.º 42).

9 Acórdão de 2 de julho de 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, n.º 40); v., neste sentido, também, Acórdãos de 22 de março de 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, n.º 42), e de 23 de abril de 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, n.º 46).

10 A Sexta Diretiva, 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 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), especificava que: «[t]al ajustamento é realizado 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 ou produzidos».

11 Acórdãos de 19 de julho de 2012, X (C-334/10, EU:C:2012:473, n.º 17), de 23 de abril de 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, n.º 44); de 6 de maio de 1992, de Jong (C-20/91, EU:C:1992:192, n.º 17); e de 11 de julho de 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, n.ºs 8, 9 e 17).

12 Crítica pormenorizada em H. Stadie, em Rau/Dürrwächter, UStG, § 15, notas 1860 e segs. (v. 170.ª atualização — janeiro 2017).

13 Acórdão de 2 de junho de 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335, n.ºs 39 e 40).

14 Acórdãos de 19 de julho de 2012, X (C-334/10, EU:C:2012:473, n.º 31); de 22 de março de 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, n.ºs 44 e 52); e de 11 de julho de 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, n.º 14).

15 Acórdão de 19 de julho de 2012, X (C-334/10, EU:C:2012:473, n.º 27).

27. Existem, porém, decisões em que foi recusada uma dedução subsequente do imposto pago a montante [16]. Contudo, todas essas decisões foram proferidas com base no regime jurídico previsto na Sexta Diretiva 77/388/CEE, até à entrada em vigor da Diretiva IVA. No respetivo artigo 20.º, n.º 2, a Sexta Diretiva 77/388/CEE estabelecia efetivamente que o ajustamento da dedução se reporta ao ano «em que os bens tenham [foram] adquiridos ou produzidos». Nessa medida, é compreensível que o Tribunal de Justiça, apesar da opinião em sentido contrário do advogado-geral F. G. Jacobs [17], tenha adotado o entendimento de que, em casos como esses, não se podia admitir uma dedução posterior nos termos do artigo 20.º da Sexta Diretiva 77/388/CEE [18].

2. Data da constituição do direito a dedução

28. O ponto de partida desta jurisprudência do Tribunal de Justiça é o artigo 167.º da Diretiva IVA. Nos termos do artigo 167.º da Diretiva IVA, o direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível [19]. Por isso, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a existência de um direito à dedução depende decisivamente da qualidade em que o particular agiu nesse momento [20]. O imposto dedutível torna-se exigível no momento em que é efetuada a entrega dos bens (artigo 63.º da Diretiva IVA), sendo, portanto, decisiva a sua aquisição.

29. Ao invés, quando o bem não é utilizado para os fins das atividades económicas de um sujeito passivo, na aceção do artigo 9.º da Diretiva IVA, sendo «utilizado para o uso privado deste», não surge qualquer direito à dedução [21]. Da leitura conjugada dos artigos 167.º e 9.º da Diretiva IVA, resulta que quem apenas posteriormente passou a ser um sujeito passivo e só mais tarde utilizou o bem, adquirido a título «privado», para a realização de operações tributáveis na aceção do artigo 9.º da Diretiva IVA, não pode, no entendimento do Tribunal de Justiça, exercer posteriormente um direito à dedução.

30. Em contrapartida, se essa pessoa adquirir o bem como sujeito passivo pode fazer a dedução, mesmo pelo montante integral no momento da aquisição. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, considera-se sujeito passivo quem tem a intenção, confirmada por elementos objetivos, de exercer de modo independente uma atividade económica na aceção do artigo 9.º da Diretiva IVA, e efetua para esse fim as primeiras despesas de investimento [22].

31. Para este efeito, é irrelevante que o bem seja utilizado, posteriormente, unicamente para transações insignificantes do ponto de vista da dedução. Estas circunstâncias apenas serão tidas em conta posteriormente nos termos dos artigos 184.º e segs. ou dos artigos 16.º e 26.º da Diretiva IVA para corrigir o montante (demasiado elevado) da dedução inicial [23]. Para o caso de uma utilização posterior alheia à empresa de um bem que tenha sido adquirido com direito a dedução, existem os designados casos de desafetação (artigos 16.º e 26.º da Diretiva IVA). Estes casos dão lugar a uma tributação posterior desta utilização para fins alheios à empresa.

16 Acórdãos de 2 de junho de 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335), e de 11 de julho de 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

17 Conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs no processo Charles e Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48, n.os 89 e 90).

18 Acórdão de 23 de abril de 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, n.º 44).

19 V., também, Acórdão de 11 de julho de 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

20 Expressamente, Acórdãos de 28 de fevereiro de 2018, Imofloresmira — Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, n.º 35); de 30 de março de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, n.º 38); e de 11 de julho de 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, n.os 8 e 9).

21 Expressamente, Acórdão de 11 de julho de 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, n.º 9).

22 Expressamente, Acórdãos de 29 de novembro de 2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, n.º 27); de 8 de junho de 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, n.º 34); e de 21 de março de 2000, Gabalfrisa e o. (C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145, n.º 47); v., a este respeito, as minhas Conclusões no processo X (C-334/10, EU:C:2012:108, n.º 81).

23 Expressamente, também, Acórdãos de 29 de novembro de 2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, n.º 28), e de 8 de junho de 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, n.º 35).

3. Inexistência de uma regulamentação explícita das entradas

32. Não existe, todavia, na Diretiva IVA uma regulamentação explícita para o caso inverso de uma «entrada», em que um bem adquirido a título «privado» apenas posteriormente é utilizado para atividades económicas.

33. Isto dá origem a uma relação de tensão com o princípio fundamental da neutralidade (v., a este propósito, n.º 22 *supra*) para a qual o advogado-geral F. G. Jacobs [24] já chamou a atenção. Assim, conforme a ordem cronológica da utilização económica de um bem, verificam-se diferentes consequências jurídicas mesmo quando o âmbito temporal da utilização económica e o IVA devido daí resultante são idênticos. Os artigos 184.º e segs. da Diretiva IVA mostram, pelo contrário, que, no caso de mudança de uma atividade não tributável para uma atividade tributável, não se atende à sucessão cronológica da utilização do bem adquirido.

34. Este tratamento diferente de empresas com idênticas operações tributáveis — deixando de lado a sua sequência cronológica — é também difícil de justificar tendo em vista o disposto no artigo 20.º da Carta [25].

4. Consideração das alterações ao texto da Diretiva IVA

35. Tanto quanto sei, o Tribunal de Justiça ainda não se pronunciou expressamente sobre a questão de uma dedução posterior no caso de uma «entrada» de bens não adquiridos por um sujeito passivo enquanto tal, à luz da nova redação do segundo parágrafo n.º 2 do artigo 187.º da Diretiva IVA.

36. A versão alterada [26] do segundo parágrafo n.º 2 do artigo 187.º da Diretiva IVA já não refere, nomeadamente, apenas o momento da aquisição ou da produção, mas tem agora, também, em consideração a primeira utilização depois da aquisição («ou, se for caso disso, utilizados pela primeira vez»). Isto abrange, em minha opinião, em especial, os casos em que o sujeito passivo ainda não tinha afetado o bem à sua atividade económica e, por isso, não podia fazer logo uma dedução do imposto pago a montante (em regra integral e imediata) quando da aquisição.

37. De acordo com a redação da diretiva, nestas circunstâncias, a data da primeira utilização constitui a base para a correção posterior do imposto pago a montante, o que pressupõe necessariamente uma dedução (posterior) do imposto no momento da utilização. Com efeito, se no momento da aquisição o adquirente já tinha a correspondente intenção de utilização, então o direito à dedução existiria desde o início e a questão da dedução posterior no quadro da correção não se viria a colocar. A Diretiva IVA assume, portanto, agora expressamente uma oportunidade de efetuar uma afetação posterior de bens que já tinham sido adquiridos, sendo posteriormente objeto de utilização económica.

38. Assim, o Tribunal de Justiça, com base no novo direito aplicável, em relação a um município que — num caso comparável ao presente — utilizou inicialmente um pavilhão desportivo para funções públicas e posteriormente para operações tributáveis, não se opôs a uma dedução proporcional do imposto pago a montante [27].

24 Conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs no processo Charles e Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48, n.ºs 75 e segs.).

25 V. Acórdão de 28 de fevereiro de 2018, Imofloresmira — Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, n.º 44). Aqui, o Tribunal de Justiça declarou expressamente que o princípio da neutralidade fiscal se opõe a diferenças injustificadas, no que se refere ao tratamento fiscal de atividades de investimento idênticas, entre empresas com o mesmo perfil e que exercem as mesmas atividades.

26 O artigo 20.º, n.º 2, da Sexta Diretiva 77/388/CEE limitava-se, então, a afirmar que devia ser efetuado um ajustamento relativamente ao ano «em que os bens [tivessem] sido adquiridos ou produzidos».

27 Despacho de 5 de junho de 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, n.ºs 19 e segs.).

39. Devido à utilização concreta inicialmente planeada para fins não económicos não existe qualquer direito imediato à dedução. Todavia, se se modificar posteriormente a utilização, dentro do período de regularização do imposto pago a montante, a redação dos artigos 184.º e segs. da Diretiva IVA permite uma precisa regularização posterior da dedução do imposto *ex nunc e per annum* no montante correspondente, a contar da mudança de utilização. Se o âmbito da utilização económica mudar posteriormente uma vez mais, pode ser feita, do mesmo modo, uma regularização adequada nos termos dos artigos 184.º e segs. da Diretiva IVA.

40. Semelhante ajustamento posterior do imposto pago a montante não deduzido está em conformidade com o sentido e finalidade dos artigos 184.º e segs. da Diretiva IVA. Com efeito, como o Tribunal de Justiça já decidiu, o sistema de regularização das deduções (artigos 184.º e 185.º da Diretiva IVA) constitui um elemento essencial do sistema instituído pela Diretiva IVA, na medida em que tem como objetivo assegurar a exatidão das deduções e, por conseguinte, a neutralidade da carga fiscal [28]. Apenas esse ajustamento posterior permite, desse modo, em conformidade com o princípio da neutralidade, uma redução dos encargos com o IVA suportado pelo sujeito passivo quando da aquisição dos bens.

41. Além disso, essa regularização evita um tratamento desigual dos sujeitos passivos derivado da ordem cronológica da utilização económica e não económica dos bens. Esta interpretação apoia-se, por isso, também no artigo 20.º da Carta. Daqui resulta que, deste modo, se evita tanto uma vantagem injustificada como uma desvantagem injustificada para o sujeito passivo.

42. Tanto à luz da receita fiscal como tendo em vista a desoneração do uso económico dos bens, a alteração posterior da dedução do imposto pago a montante em conformidade com os artigos 184.º e segs. da Diretiva IVA é também o meio mais preciso quando comparado com uma dedução integral do imposto pago a montante com base apenas numa planeada utilização económica (parcial). Com efeito, daqui não resulta qualquer pré-financiamento discutível de empresas [29] através da dedução do imposto devido, fundada meramente na (planeada) utilização económica mínima e numa completa afetação dos bens com essa base. Não é por acaso que os modelos de financiamento relativos a imóveis, que eram predominantemente usados para fins residenciais, foram posteriormente eliminados pelo legislador da União, tanto quanto possível, através do artigo 168.º-A da Diretiva IVA.

C. A título subsidiário: critérios para definir a atuação na qualidade de sujeito passivo

43. Caso o Tribunal de Justiça não acompanhe a minha interpretação dos artigos 184.º e segs. (em especial, o segundo parágrafo do n.º 2 do artigo 187.º) da Diretiva IVA, coloca-se aqui, então, a questão decisiva: como se deve determinar se um município adquire bens ou serviços sujeitos a IVA, como sujeito passivo ou não, quando o mesmo não dá a conhecer expressamente a correspondente decisão no momento da aquisição?

44. A questão de saber se o sujeito passivo adquiriu o bem agindo nessa qualidade, isto é, para os fins da sua atividade económica na aceção do artigo 9.º da Diretiva IVA, é uma questão de facto que deve ser apreciada tendo em conta todos os dados do caso em apreço, entre os quais figuram a natureza do bem visado e o período decorrido entre a sua aquisição e a sua utilização para os fins das atividades económicas do sujeito passivo [30].

28 Despacho de 5 de junho de 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, n.º 24).

29 Este efeito ocorre porque o ajustamento nos termos dos artigos 184.º e segs. e da alínea a) do n.º 1 do artigo 26.º da Diretiva IVA é efetuado apenas numa base proporcional anual e, por isso, é concedido ao empresário, em última análise, um empréstimo sem juros relativamente ao IVA.

30 Acórdão de 16 de fevereiro de 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, n.º 58); v., também, neste sentido: Acórdãos de 8 de março de 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, n.º 29), e de 11 de julho de 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, n.º 21).

1. Pode haver decisão de afetação sem intenção?

45. Para a dedução imediata e integral do imposto, o Tribunal de Justiça exige a intenção comprovada por elementos objetivos de iniciar de modo independente uma atividade económica, nos termos do artigo 9.º da Diretiva IVA, com o bem de investimento [31].

46. No presente caso, o município não sabia ainda no momento da aquisição se e em que medida o centro cultural também seria utilizado para fins económicos. Não podia, por isso, declarar essa intenção. Nessa medida, exigir-se-ia ao sujeito passivo algo impossível. No máximo, haveria um incentivo, discutível, para obter a afetação desses bens à empresa através de uma «declaração de intenção» preventiva.

47. O Tribunal de Justiça evitou este dilema no processo Gmina Międzyzdroje [32], no qual era aplicável o segundo parágrafo do n.º 2 do artigo 187.º da Diretiva IVA. Neste caso, embora — como a República da Polónia corretamente sublinha — não o reconheça expressamente, o Tribunal de Justiça aceita, no entanto, que um município tenha um direito posterior a uma dedução proporcional do imposto em relação ao investimento num pavilhão desportivo que foi usado para produzir receitas tributáveis apenas muito tempo após a sua aquisição. Neste acórdão, o Tribunal de Justiça não baseou a sua decisão numa decisão de afetação tomada no momento da aquisição. Antes pelo contrário, considerou que a dedução dos impostos pagos a montante estava ligada à cobrança dos impostos a jusante [33].

2. É possível a afetação nos termos do artigo 13.º da Diretiva IVA?

48. Todavia, se não se puder ter em conta uma intenção no momento da aquisição, é necessário então outro critério. A este propósito, entra em consideração — pelo menos quando se trate de organismos de direito público — o artigo 13.º da Diretiva IVA. A argumentação do município baseia-se, no essencial, nesta disposição e a Comissão deixou transparecer na audiência uma certa simpatia por esta solução.

49. O artigo 13.º da Diretiva IVA parte do princípio de que os organismos de direito público não devem ser considerados sujeitos passivos em relação às atividades ou operações exercidas na qualidade de autoridades públicas. Como tais devem entender-se as atividades exercidas pelos referidos organismos no âmbito do regime jurídico que lhes é próprio, com exclusão das que exerçam nas mesmas condições jurídicas que os operadores económicos privados [34].

50. O critério decisivo seria, portanto, saber se o município atuou no exercício dos seus poderes de autoridade pública quando fez a aquisição. É provável que isto só se possa presumir em circunstâncias excecionais (por exemplo, no caso de expropriação). Em regra, os bens de consumo raramente são fornecidos por um organismo de direito público no exercício dos seus poderes de autoridade pública. Em consequência, um município atuará, na maior parte dos casos, como sujeito passivo quando adquire bens.

31 Expressamente, Acórdãos de 8 de junho de 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, n.º 34), e de 21 de março de 2000, Gabalfrisa e o. (C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145, n.º 47); v., a este respeito, também, as minhas Conclusões no processo X (C-334/10, EU:C:2012:108, n.º 81).

32 Despacho de 5 de junho de 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750).

33 Despacho de 5 de junho de 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, n.º 19); v., também, Acórdão de 30 de março de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, n.º 24).

34 Acórdão de 29 de outubro de 2015, Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, n.º 70); v., neste sentido, Acórdão de 14 de dezembro de 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, n.ºs 17 e 22).

51. No entanto, a linha de argumentação que se apoia no artigo 13.º da Diretiva IVA não me parece convincente. Desde logo, a redação deste artigo refere que os organismos de direito público quando efetuam operações em determinadas circunstâncias não são considerados sujeitos passivos. Esta regra está expressamente focada a jusante (isto é, na prestação de serviços) e não a montante (isto é, na aquisição de serviços). Isto resulta ainda mais claro do segundo e terceiro parágrafos do n.º 1 do artigo 13.º da Diretiva IVA. Aqui parte-se de uma distorção de concorrência (segundo parágrafo) e de que as atividades não sejam insignificantes (terceiro parágrafo). Nenhuma das situações não pode ser transposta para o momento da aquisição.

52. O sentido e finalidade do artigo 13.º da Diretiva IVA consiste, por isso, em beneficiar determinadas atividades dos organismos de direito público [35], quando e porque atuam na qualidade de autoridades públicas. Contudo, se isto conduzir a distorções de concorrência significativas, nesse caso, de acordo com o segundo parágrafo do n.º 1 do artigo 13.º da Diretiva IVA, as atividades económicas permanecem, em princípio, tributáveis, mesmo quando essas atividades sejam desenvolvidas enquanto autoridades públicas. Nesta medida, não se verifica, uma vez mais, um favorecimento.

53. No caso presente, a aplicação do artigo 13.º da Diretiva IVA a esta aquisição beneficiaria claramente o município. Se, em contrapartida, um município adquiriu bens na qualidade de autoridade pública, este entendimento ser-lhe-ia potencialmente desfavorável. Logicamente, nesta situação, teria de ser excluída a dedução mesmo quando o município desenvolve atividades económicas com os bens adquiridos como autoridade pública. Contudo, de acordo com o artigo 168.º da Diretiva IVA, o que é decisivo, no que respeita à dedução do imposto pago a montante, é saber se a aquisição foi sujeita a IVA e os bens são utilizados para operações tributáveis. Como a alínea a) do n.º 2 do artigo 14.º da Diretiva IVA revela, pode haver uma entrega sujeita a tributação, quando o prestador transfere a propriedade de um bem, mediante o pagamento de uma indemnização, em virtude de ato das autoridades públicas ou por força da lei (portanto, obrigado pelos poderes públicos).

54. No seu todo, o artigo 13.º da Diretiva IVA nada diz quanto à questão de saber se um organismo de direito público age ou não como sujeito passivo quando adquire bens, mas apenas se este deve ser considerado sujeito passivo quando fornece bens e serviços.

3. Presunção de afetação por um sujeito passivo que utiliza o bem posteriormente de forma efetiva para operações tributáveis

55. Se, pelo menos, o Tribunal de Justiça partilhar a minha opinião de que a inexistência de uma disposição que regule as entradas, quando existe uma regra sobre a tributação da desafetação, é problemática à luz dos princípios da neutralidade e da igualdade de tratamento, então o Tribunal de Justiça deverá adotar uma apreciação mais ampla da aquisição na qualidade de «sujeito passivo».

56. Nas situações em que até agora foram proferidas decisões, nas quais foi recusada a dedução posterior do imposto, o adquirente dos bens não era, no momento da aquisição, um sujeito passivo (por exemplo, no processo Waterschap [36]), ou expressamente investira os bens na sua empresa só numa data mais tardia (por exemplo, no processo Lennartz [37]), pelo que, em cada uma dessas hipóteses, o próprio adquirente assumia que tinha inicialmente adquirido os bens para fins privados. Estas situações devem ser distinguidas da que aqui está em causa, uma vez que o adquirente é um sujeito passivo que nesse momento não tomou qualquer decisão explícita.

35 A este propósito, o Tribunal de Justiça refere-se, frequentemente, a uma *isenção fiscal*, Acórdãos de 13 de dezembro de 2007, Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, n.º 41); de 12 de setembro de 2000, Comissão/Reino Unido (C-359/97, EU:C:2000:426, n.º 55); e de 26 de março de 1987, Comissão/Países Baixos (235/85, EU:C:1987:161, n.ºs 20 e 21), que deve ser interpretada de forma estrita.

36 Acórdão de 2 de junho de 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335).

37 Acórdão de 11 de julho de 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

57. No caso de um sujeito passivo que adquire bens que, pela sua natureza, podem também ser utilizados por ele para fins económicos e que ainda não pode excluir que esses bens serão utilizados algum dia, dentro do período estabelecido no artigo 187.º da Diretiva IVA, para gerar receitas tributáveis, pode, porém, presumir-se que, no momento da aquisição, ele adquiriu os bens como sujeito passivo e com a intenção de os mesmos poderem ser posteriormente utilizados em atividades económicas. Esta é, em todo o caso, a situação quando essa pessoa não afetou expressamente esses bens às suas atividades não económicas e assim os excluiu do âmbito de aplicação da legislação relativa ao IVA [38].

58. A versão alterada do segundo parágrafo n.º 2 do artigo 187.º da Diretiva IVA, em contraposição com a Sexta Diretiva 77/388/CEE (v., a este propósito, mais detalhadamente, n.ºs 37 e segs. *supra*), argumenta também em apoio desta solução, pois agora tem em conta, também, a primeira utilização após a aquisição («ou, se for caso disso, utilizados pela primeira vez»).

59. Por conseguinte, tendo em atenção a redação do segundo parágrafo n.º 2 do artigo 187.º da Diretiva IVA, o direito a dedução do imposto pago a montante na aquisição também pode ocorrer apenas com base na intenção da utilização potencial se esta se confirmar posteriormente. No entanto, devido à concreta utilização inicialmente planeada para fins não económicos, o direito existe, primeiro, só em princípio (e, por isso, apenas no montante de 0 euros). Todavia, se se modificar posteriormente a utilização, dentro do período de regularização do imposto pago a montante, os artigos 184.º e 185.º da Diretiva IVA permitem uma precisa regularização posterior da dedução do imposto *ex nunc e per annum* no montante correspondente.

60. A presunção de uma potencial intenção de utilização futura não permite, assim, a um sujeito passivo exigir uma imediata dedução do imposto pago a montante e apenas lhe dá a possibilidade de exigir uma dedução proporcional numa data posterior, desde que os bens ainda sejam usados para fins tributáveis dentro do período de ajustamento do imposto pago a montante. Deste modo, se evita tanto uma vantagem injustificada como uma desvantagem injustificada para o sujeito passivo.

VI. Conclusão

61. Por conseguinte, proponho que se responda às questões submetidas pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia) nos termos seguintes:

À luz dos artigos 167.º, 168.º, 184.º e 185.º e do segundo parágrafo n.º 2 do artigo 187.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, bem como do princípio da neutralidade, um município tem o direito à dedução, mediante regularização, do IVA pago a montante sobre as suas despesas de investimento se realiza operações tributáveis com o investimento. É o que sucede quando os bens de investimento produzidos ou adquiridos eram inicialmente utilizados para fins de uma atividade não tributável, mas a utilização a que os bens de investimento eram destinados se alterou dentro do período previsto no artigo 187.º da Diretiva IVA e os bens são agora utilizados pelo município para efetuar operações tributáveis.

A este respeito, é irrelevante se logo no momento da produção ou da aquisição dos bens de investimento foi expressa uma intenção de os utilizar no futuro para realizar operações tributáveis.

38 Esta é, na opinião do Tribunal de Justiça, a consequência de uma aquisição como sujeito não passivo — v., *inter alia*: Acórdão de 15 de setembro de 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687, n.º 33).

Para responder à primeira questão, é também irrelevante que o bem de investimento seja utilizado quer para operações tributáveis quer para operações não tributáveis e que não seja possível imputar objetivamente as despesas de investimento concretas a um dos grupos das operações mencionadas. Isso diz respeito apenas à questão da repartição da dedução do imposto de acordo com o montante, não ao direito a dedução enquanto tal.