

62001J0442

Acórdão do Tribunal (Sexta Secção) de 26 de Junho de 2003. - KapHag Renditefonds 35 Spreecenter Berlin-Hellersdorf 3. Tranche GbR contra Finanzamt Charlottenburg. - Pedido de decisão prejudicial: Bundesfinanzhof - Alemanha. - Sexta Directiva IVA - Âmbito - Prestações de serviços a título oneroso - Admissão de um sócio numa sociedade civil mediante entrega de numerário. - Processo C-442/01.

Colectânea da Jurisprudência 2003 página I-06851

Sumário

Partes

Fundamentação jurídica do acórdão

Decisão sobre as despesas

Parte decisória

Palavras-chave

Disposições fiscais - Harmonização das legislações - Impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado - Prestações de serviços a título oneroso - Conceito - Admissão de um novo sócio numa sociedade civil mediante entrega de numerário - Exclusão

(Directiva 77/388 do Conselho, artigo 2.º, n.º 1)

Sumário

\$\$Uma sociedade civil que admite um sócio mediante entrega de numerário não efectua a esse sócio uma prestação de serviços a título oneroso na acepção do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva 77/388 relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios.

Com efeito, se a simples tomada de participações financeiras numa empresa não constitui, em si mesma, uma actividade económica na acepção da Sexta Directiva, o mesmo sucede em relação à cessão de tais participações.

(cf. n.os 38, 40, 43, disp.)

Partes

No processo C-442/01,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 234.º CE, pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

KapHag Renditefonds 35 Spreecenter Berlin-Hellersdorf 3. Tranche GbR

e

Finanzamt Charlottenburg,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação da Sexta Directiva 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 colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: J.-P. Puissochet, presidente de secção, C. Gulmann, F. Macken, N. Colneric e J. N. Cunha Rodrigues (relator), juízes,

advogado-geral: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

secretário: L. Hewlett, administradora principal,

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação da KapHag Renditefonds 35 Spreecenter Berlin-Hellersdorf 3. Tranche GbR, por D. Ulrich, Rechtsanwalt,

- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa e K. Gross, na qualidade de agentes, assistidos por A. Böhlke, Rechtsanwalt,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações do Governo alemão, representado por W.-D. Plessing, na qualidade de agente, e da Comissão, representada por K. Gross, assistido por A. Böhlke, na audiência de 15 de Janeiro de 2003,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 6 de Fevereiro de 2003,

profere o presente

Acórdão

Fundamentação jurídica do acórdão

1 Por despacho de 27 de Setembro de 2001, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 16 de Novembro seguinte, o Bundesfinanzhof submeteu, nos termos do artigo 234.º CE, duas questões prejudiciais sobre a interpretação da Sexta Directiva 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 colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Directiva»).

2 Essas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio entre a KapHag Renditefonds 35 Spreecenter Berlin-Hellersdorf 3. Tranche GbR (a seguir «KapHag») e o Finanzamt Charlottenburg, Administração Fiscal, tendo por objecto a aplicabilidade do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») ao caso de uma sociedade civil que admite um sócio mediante entrega de numerário.

Enquadramento jurídico

A regulamentação comunitária

3 O artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva sujeita a IVA as entregas de bens e as prestações de serviços efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

4 O artigo 4.º, n.os 1 e 2, desta directiva prevê:

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

2. As actividades económicas referidas no n.º 1 são todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. A exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência é igualmente considerada uma actividade económica.»

5 O artigo 13.º, B, alínea d), ponto 5, da Sexta Directiva dispõe:

«Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão [...]:

[...]

d) As seguintes operações:

[...]

5. As operações, incluindo a negociação, mas exceptuando a guarda e a gestão, relativas às acções, participações em sociedades ou em associações, obrigações e demais títulos [...].»

6 Nos termos do artigo 17.º, n.os 2 e 5, da mesma directiva:

«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 imposto sobre o valor acrescentado 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;

[...]

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 imposto sobre o valor acrescentado 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 efectuadas pelo sujeito passivo.

Todavia, os Estados-Membros podem:

a) Autorizar o sujeito passivo a determinar um pro rata para cada sector da respectiva actividade, se possuir contabilidades distintas para cada um desses sectores;

b) Obrigar o sujeito passivo a determinar um pro rata para cada sector da respectiva actividade e a manter contabilidades distintas para cada um desses sectores;

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

d) Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução, em conformidade com a regra estabelecida no primeiro parágrafo deste número, relativamente aos bens e serviços utilizados nas operações aí referidas;

e) Estabelecer que não se tome em consideração o imposto sobre o valor acrescentado que não pode ser deduzido pelo sujeito passivo, quando o montante respectivo for insignificante.»

7 O artigo 19.º, n.os 1 e 2, da Sexta Directiva precisa:

«1. O pro rata de dedução, previsto no n.º 5, primeiro parágrafo, do artigo 17.º, resultará de uma fracção que inclui:

- no numerador, o montante total do volume de negócios anual, líquido do imposto sobre o valor acrescentado, relativo às operações que conferem direito à dedução nos termos dos n.os 2 e 3 do artigo 17.º ;

- no denominador, o montante total do volume de negócios anual, líquido do imposto sobre o valor acrescentado, relativo às operações incluídas no numerador e às operações que não conferem direito à dedução. Os Estados-Membros podem incluir, igualmente, no denominador o montante das subvenções que não sejam as referidas em A, 1, a), do artigo 11.º

O pro rata é determinado numa base anual e fixado em percentagem arredondada para a unidade imediatamente superior.

2. Em derrogação do disposto no n.º 1, no cálculo de pro rata de dedução, não se toma em consideração o montante do volume de negócios relativo às entregas de bens de investimento utilizados pelo sujeito passivo na respectiva empresa. Não é igualmente tomado em consideração o montante do volume de negócios relativo às operações acessórias imobiliárias e financeiras ou às operações referidas em B, d), do artigo 13.º quando se trate de operações acessórias. [...]»

A regulamentação nacional

8 O § 1, n.º 1, da Umsatzsteuergesetz (lei do imposto sobre o volume de negócios, BGBl. 1991 I, p. 351, a seguir «UStG») dispõe:

«Estão sujeitas a imposto sobre o volume de negócios as seguintes operações:

1. As entregas de bens e outras prestações que um empresário efectua a título oneroso no território nacional, no desenvolvimento da sua actividade empresarial [...]

[...]»

9 Segundo o § 4 da UStG:

«De entre as operações referidas no § 1, n.º 1, ponto 1, estão isentas:

[...]

8. [...]

f) as operações e as negociações relativas às participações em sociedades e noutras associações.

[...]»

10 O § 15 da UStG prevê:

«[...]

2) Está excluído do direito a dedução do imposto pago a montante o imposto sobre as entregas e as importações de bens, bem como sobre outras prestações, que o empresário utilize para realizar as seguintes operações:

1. Operações isentas;

[...]

4) Se o empresário utilizar apenas parcialmente um bem entregue ou importado ou outra prestação que lhe foi efectuada, para realizar operações excluídas do direito a dedução do imposto pago a montante, não será dedutível a parte correspondente do imposto pago a montante que deva ser economicamente imputada a operações que conduzam à exclusão do direito a dedução. O empresário pode determinar a parte não dedutível mediante um cálculo objectivo.

[...]»

O litígio no processo principal e as questões prejudiciais

11 A KapHag é uma sociedade civil («Gesellschaft bürgerlichen Rechts») de direito alemão, na qual participam os sócios LOGOS Grundstücks-Treuhand GmbH (a seguir «LOGOS 1»), LOGOS Zweite Grundstücks-Treuhand GmbH (a seguir «LOGOS 2»), bem como os Srs. Moegelin, Tiemann e Mehnert.

12 A KapHag tinha por objecto a aquisição do direito de superfície («Erbbaurecht») sobre um terreno sito em Berlim (Alemanha), a construção no referido terreno de edifícios num centro comercial, a fruição dos edifícios através da locação ou da cessão de exploração e a sua manutenção. A LOGOS 1 e a LOGOS 2 adquiriram esse direito de superfície como sócias da KapHag. Em 2 de Agosto de 1991, os Srs. Moegelin e Tiemann tornaram-se sócios desta.

13 A KapHag devia assumir a forma de um fundo de investimento imobiliário fechado. Os sócios podiam ser admitidos com uma entrada máxima de 38 402 000 DEM, acrescida de 5% de comissão. As condições gerais do contrato (a seguir «CGC»), de 1 de Outubro de 1991, referiam o contrato de sociedade da KapHag, bem como outros contratos a celebrar ou por ela celebrados.

14 Em 12 de Novembro de 1991, o Sr. Mehnert declarou que participaria na KapHag mediante uma entrada no montante total de 38 402 000 DEM. Em 13 de Novembro de 1991, os sócios da mesma decidiram revogar uma parte das CGC e chegaram a acordo sobre a versão definitiva do contrato de sociedade da KapHag e sobre outras partes das CGC.

15 Em 19 de Dezembro de 1991, o Sr. Severin, advogado, apresentou à KapHag uma nota de honorários no valor de 75 000 DEM, acrescida de 10 500 DEM de IVA, pela consultadoria jurídica e a elaboração do referido contrato de sociedade. A consultadoria jurídica correspondia à concepção do fundo e à constituição da sociedade.

16 Na sua declaração de IVA relativa ao ano de 1991, a KapHag deduziu este montante de IVA como imposto pago a montante.

17 Na sequência de uma inspecção fiscal, o Finanzamt Charlottenburg, por decisão de 17 de Fevereiro de 1998, recusou a referida dedução, invocando o disposto no § 4, n.º 8, alínea f), e no § 15, n.º 2, da UStG.

18 Tanto a reclamação como o recurso desta decisão, de 17 de Fevereiro de 1998, por parte da KapHag, foram julgados improcedentes.

19 A KapHag interpôs então um recurso de revista no Bundesfinanzhof.

20 Este tende a considerar que uma sociedade civil, ao admitir um sócio mediante entrada de capital em espécie ou em numerário, efectua uma prestação de serviços a título oneroso na acepção do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva, que está isenta nos termos do artigo 13.º, B, alínea d), ponto 5, da mesma directiva. No entanto, é de opinião de que este entendimento não é seguro, uma vez que a admissão de um sócio se realiza com base não num contrato bilateral entre o novo sócio e a sociedade mas num contrato de sociedade celebrado entre sócios, de modo que, do ponto de vista do direito civil, é possível considerar que são os outros sócios, e não a própria sociedade, que entregam ao novo sócio a sua participação naquela mesma sociedade. É, nomeadamente, por esta razão que a doutrina conclui que, em tal hipótese, não há prestação a título oneroso da sociedade.

21 Ao admitir que existe uma prestação por parte da sociedade e que esta prestação deve estar isenta, nos termos do artigo 13.º, B, alínea d), n.º 5, da Sexta Directiva, coloca-se a questão de saber se se trata de uma operação para a qual os artigos 17.º e 19.º da Sexta Directiva prevêem a dedução do imposto pago a montante. Não será esse o caso se a emissão de participações sociais constituir uma operação acessória na acepção do artigo 19.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Sexta Directiva. O Bundesfinanzhof tende a considerar que, no caso em apreço, se trata de uma operação acessória, mas salienta que seria contrário ao mercado comum, no qual os capitais circulam livremente, que a obtenção de capitais próprios através da emissão de participações sociais de sociedades civis tivesse consequências fiscais diferentes nos vários Estados-Membros.

22 Considerando que a solução do litígio no processo principal carece de uma interpretação da Sexta Directiva, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as duas questões prejudiciais seguintes:

«1) Uma sociedade civil, ao admitir um sócio mediante entrega de numerário, efectua a esse sócio uma prestação a título oneroso na acepção do artigo 2.º, n.º 1, da Directiva 77/388/CEE?

2) Existe, no caso presente, uma operação acessória na acepção do artigo 19.º, n.º 2, da Directiva 77/388/CEE e pode o sujeito passivo invocar o disposto no artigo 19.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Directiva 77/388/CEE, que não exclui a referida operação acessória do direito a dedução?»

Quanto à primeira questão prejudicial

Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

23 Segundo a KapHag, uma sociedade civil não pode deter as suas próprias participações sociais e ainda menos transmiti-las ou cedê-las. Nas sociedades civis, só os sócios detêm as participações sociais. Portanto, só eles podem ceder participações sociais a um novo sócio. A admissão de um novo sócio numa sociedade civil já existente assenta num contrato celebrado não entre este sócio e a referida sociedade mas entre o novo sócio e os outros sócios. De onde se conclui que a concessão de participações sociais a um novo sócio numa sociedade civil não constitui uma prestação de serviços feita pela sociedade.

24 Além disso, as perspectivas de lucro que uma participação social representa não podem ser objecto de uma prestação de serviços pela sociedade. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a procura de receitas sob a forma de participação nos lucros não é a contrapartida da aquisição de uma participação.

25 Por outro lado, a entrada do novo sócio não é efectuada a título oneroso. Com efeito, não se considera que esta entrada seja a aquisição «a título oneroso» de uma participação social, concebendo-se antes como cumprimento da obrigação geral de favorecer o objecto da sociedade, que resulta somente desta aquisição.

26 Por estas razões, haverá que responder negativamente à primeira questão prejudicial.

27 O Governo alemão afirma que quando uma sociedade civil emite novas participações sociais, a mesma efectua uma prestação de serviços a título oneroso, na acepção do artigo 2.º da Sexta Directiva.

28 Com efeito, por um lado, entre o prestador e o beneficiário da prestação existe uma relação jurídica no âmbito da qual se efectua uma troca de prestações recíprocas. A remuneração paga pelo beneficiário, a saber, o pagamento em numerário, constitui a contrapartida do serviço prestado pelo prestador, a saber, a concessão de uma participação social. Por outro lado, existe uma relação intrínseca entre a prestação realizada e a remuneração obtida. O novo sócio efectua

um pagamento à sociedade, com o objectivo de participar na sua vida como empresa. O pagamento da sua entrada em numerário condiciona a aquisição do seu estatuto de sócio. Trata-se, portanto, de uma operação tributável na acepção do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva.

29 Contudo, esta operação está isenta nos termos do artigo 13.º, B, alínea d), ponto 5, da Sexta Directiva, segundo o qual estão isentas «[a]s operações [...] relativas às [...] participações em sociedades ou em associações [...]».

30 Neste contexto, não é possível deduzir o imposto pago a montante. Com efeito, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que quando um sujeito passivo fornece um serviço a outro sujeito passivo que o utiliza para uma operação isenta, este último não pode deduzir o IVA já pago.

31 A Comissão afirma que, segundo jurisprudência assente, a mera aquisição e a simples detenção de participações sociais não constituem uma actividade económica, na acepção da Sexta Directiva. Embora esta jurisprudência diga respeito às holdings, a mesma conclusão é válida para a admissão, como no caso em apreço, de um sócio numa sociedade civil.

32 A Comissão interroga-se se a situação poderia ser diferente em caso de ingerência directa ou indirecta na gestão da sociedade em que se operou a tomada de participação. Considera que tal ingerência não pode resultar somente da aquisição ou do exercício do estatuto de sócio. É necessário, a este respeito, que o sócio exerça actividades suplementares, que não existem no caso do processo principal.

33 Por outro lado, o artigo 13.º, B, alínea d), ponto 5, da Sexta Directiva não é pertinente no que se refere à simples aquisição de participações sociais. Esta disposição não se aplica à criação de participações sociais na aquisição inicial, antes dizendo respeito às operações relativas a participações sociais já existentes.

34 A Comissão propõe, portanto, ao Tribunal de Justiça que responda à primeira questão prejudicial que uma sociedade civil que admite um sócio mediante entrega de numerário não efectua a esse sócio uma prestação de serviços a título oneroso na acepção do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva.

Apreciação do Tribunal de Justiça

35 A primeira questão prejudicial destina-se a saber se uma sociedade civil que admite um sócio mediante entrega de numerário efectua a esse sócio uma prestação de serviços a título oneroso na acepção do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva.

36 Deve recordar-se que resulta do artigo 2.º da Sexta Directiva, o qual define o âmbito de aplicação do IVA, que, no território de um Estado-Membro, apenas estão sujeitas a este imposto as actividades que tenham carácter económico. Nos termos do artigo 4.º, n.º 1, desta directiva, considera-se sujeito passivo qualquer pessoa que exerça, de modo independente, uma dessas actividades económicas. O conceito de actividades económicas é definido no artigo 4.º, n.º 2, da mesma directiva, como englobando todas as actividades de produção de comercialização ou de prestação de serviços, nomeadamente, as operações relativas à exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.

37 Segundo jurisprudência do Tribunal de Justiça (acórdãos de 20 de Junho de 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, Colect., p. I-3111, n.º 12, e de 6 de Fevereiro de 1997, Harnas & Helm, C-80/95, Colect., p. I-745, n.os 13 e 14), o artigo 4.º da Sexta Directiva confere um âmbito muito lato ao IVA. O Tribunal de Justiça precisou que o conceito de «exploração», na acepção do n.º 2 do referido artigo, se refere, em conformidade com as exigências do princípio da neutralidade do sistema do IVA, a todas as operações, seja qual for a sua forma jurídica, que

visem retirar do bem em questão receitas com carácter de permanência.

38 No entanto, o Tribunal de Justiça precisou ainda que a mera aquisição e a simples detenção de participações sociais não devem ser consideradas actividades económicas, na acepção da Sexta Directiva, conferindo ao seu autor a qualidade de sujeito passivo. Com efeito, a simples tomada de participações financeiras numa empresa não constitui uma exploração de um bem com o fim de auferir receitas com carácter de permanência, porque o eventual dividendo, fruto de tal participação, resulta da simples propriedade do bem (v. acórdão Harnas & Helm, já referido, n.º 15).

39 Daqui resulta que a entrada de um novo sócio numa sociedade civil mediante entrega de numerário, em circunstâncias como as do processo principal, não constitui uma actividade económica, na acepção da Sexta Directiva, por parte do sócio.

40 Se a tomada de participações não constitui, em si mesma, uma actividade económica na acepção da Sexta Directiva, o mesmo sucede em relação à cessão de tais participações (acórdão de 20 de Junho de 1996, Wellcome Trust, C-155/94, Colect., p. I-3013, n.º 33).

41 A admissão de um novo sócio numa sociedade civil não constitui, portanto, uma prestação de serviços a esse mesmo sócio.

42 Neste contexto, é indiferente saber se a admissão do novo sócio deve ser considerada um acto da própria sociedade ou um acto dos outros sócios, porque, seja como for, a admissão de um novo sócio não constitui uma prestação de serviços a título oneroso na acepção da directiva.

43 À luz do que foi dito, importa responder à primeira questão prejudicial que uma sociedade civil que admite um sócio mediante entrega de numerário não efectua a esse sócio uma prestação de serviços a título oneroso na acepção do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva.

Quanto à segunda questão prejudicial

44 Tendo em conta a resposta dada à primeira questão prejudicial, não há que responder à segunda.

Decisão sobre as despesas

Quanto às despesas

45 As despesas efectuadas pelo Governo alemão e pela Comissão, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Parte decisória

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Bundesfinanzhof, por despacho de 27 de Setembro de 2001, declara:

Uma sociedade civil que admite um sócio mediante entrega de numerário não efectua a esse sócio uma prestação de serviços a título oneroso na acepção do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva 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 colectável uniforme.