Downloaded via the EU tax law app / web

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

20 de junho de 2013 (*)

«Sexta Diretiva IVA — Artigo 4.°, n.os 1 e 2 — Conceito de ‘atividades económicas’ — Dedução do imposto pago a montante — Exploração de uma instalação fotovoltaica situada no telhado de uma residência privada — Fornecimento à rede — Remuneração — Produção de eletricidade inferior ao consumo»

No processo C-219/12,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.° TFUE, apresentado pelo Verwaltungsgerichtshof (Áustria), por decisão de 29 de março de 2012, entrado no Tribunal de Justiça em 9 de maio de 2012, no processo

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr

contra

Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz,

estando presente:

Thomas Fuchs,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: R. Silva de Lapuerta, presidente de secção, G. Arestis, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev (relator) e J. L. da Cruz Vilaça, juízes,

advogado-geral: E. Sharpston,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

¾ em representação do Governo austríaco, por C. Pesendorfer, na qualidade de agente,

¾ em representação do Governo alemão, por T. Henze e K. Petersen, na qualidade de agentes,

¾ em representação da Comissão Europeia, por C. Soulay e B.-R. Killmann, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 7 de março de 2013,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 4.° 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), conforme alterada pela Diretiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de abril de 1995 (JO L 102, p. 18, a seguir «Sexta Diretiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (a seguir «Finanzamt») ao Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz, a respeito da dedução do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pago a montante, relativo a uma instalação fotovoltaica situada no telhado de uma residência privada.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 2.° da Sexta Diretiva, que constitui o título II desta, sob a epígrafe «Âmbito de aplicação», tinha a seguinte redação:

«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;

[...]»

4 O artigo 4.°, n.os 1 e 2, da Sexta 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.° 2, independentemente do fim ou do resultado dessa atividade.

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

5 Nos termos do artigo 5.°, n.os 1 e 2, da Sexta Diretiva:

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

2. A energia elétrica […] e similares consideram-se bens corpóreos.»

6 O artigo 17.° da Sexta Diretiva, na sua versão resultante do artigo 28.°-F desta última, dispunha:

«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 no território do país em relação a bens que lhe sejam ou venham a

ser entregues e em relação a serviços que lhe sejam ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;

[…]»

Direito austríaco

7 O § 2, n.° 1, da Lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios de 1994 (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 663/1994), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal, tem a seguinte redação:

«Entende-se por empresário quem exerça, com caráter independente, uma atividade industrial, comercial ou profissional. A empresa abrange toda a atividade industrial, comercial ou profissional do empresário. Considera-se atividade industrial, comercial ou profissional toda a atividade permanente exercida para dela auferir receitas, mesmo que não exista intenção de obter lucros ou que uma associação de pessoas só exerça as suas atividades no interesse dos seus membros.»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

8 Em 2005, T. Fuchs colocou uma instalação fotovoltaica no telhado da sua residência privada, por um montante de 38 367,76 euros brutos. Esta instalação beneficiou de uma subvenção única no montante de 19 020 euros.

9 Esta instalação não tem capacidade de armazenagem e toda a eletricidade produzida é fornecida à rede, nos termos de um contrato de acesso a esta rede, em vigor desde 1 de julho de 2005, celebrado por tempo indeterminado com a sociedade Ökostrom Solarpartner, Ö Vertriebs-GmbH. Estes fornecimentos são adquiridos ao preço de mercado, ou seja, ao preço de 0,181 euros por kWh bruto, e sujeitos a IVA. A eletricidade necessária para fazer face às necessidades da sua residência é adquirida a esta sociedade ao mesmo preço a que foi fornecida.

10 Durante o período compreendido entre 2005 e 2008, T. Fuchs consumiu 44 600 kWh retirados da rede para fazer face às necessidades da sua residência. Forneceu, a título definitivo, 11 156 kWh à rede e consumiu diretamente 8 645 kWh. Por conseguinte, injetou na rede a quantidade total produzida por meio da sua instalação fotovoltaica, a saber, 19 801 kWh.

11 A este respeito, na sequência de um pedido de esclarecimentos, apresentado em conformidade com o artigo 101.° do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, o Verwaltungsgerichtshof precisou, por decisão de 10 de janeiro de 2013, que deu entrada no Tribunal de Justiça no dia 28 de janeiro de 2013, apoiando-se numa conclusão factual do órgão jurisdicional de recurso, que o conceito de eletricidade consumida «diretamente» deveria ser entendido no sentido de que esta eletricidade foi retirada da rede pública, imediatamente ou num momento próximo daquele em que foi injetada na rede.

12 T. Fuchs solicitou o reembolso de 6 394,63 euros de IVA pago a montante, relativo à aquisição da referida instalação fotovoltaica.

13 O Finanzamt considerou que T. Fuchs não estava autorizado a deduzir o IVA pago a montante na medida em que, ao explorar a sua instalação fotovoltaica, este último não tinha exercido uma atividade económica. T. Fuchs interpôs recurso desta decisão no Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz, alegando que exercia uma atividade económica na aceção do artigo 4.°, n.os 1 e 2, da Sexta Diretiva.

14 O Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz deu provimento a este recurso e o

Finanzamt impugnou a decisão deste órgão jurisdicional no Verwaltungsgerichtshof.

15 Nestas condições, o Verwaltungsgerichtshof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«A exploração de [uma instalação fotovoltaica] ligad[a] à rede, sem capacidade autónoma para armazenagem de eletricidade, no topo ou junto de uma residência privada, que tenha uma configuração técnica tal que a produção de eletricidade [da instalação] é sempre inferior ao consumo privado total de eletricidade pelo operador [da instalação] na sua residência, constitui uma 'atividade económica' na aceção do artigo 4.° da Sexta Diretiva […] por parte do [referido] operador […]?»

Quanto à questão prejudicial

16 Nos termos do artigo 4.°, n.° 1, da Sexta Diretiva, por sujeito passivo entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das atividades económicas referidas no n.° 2 do mesmo artigo, independentemente do fim ou do resultado dessa atividade. Esse conceito de «atividades económicas» é definido no mesmo n.° 2 no sentido de que inclui todas as atividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, nomeadamente as operações que implicam a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência (v. acórdãos de 26 de junho de 2007, T-Mobile Austria e o., C-284/04, Colet., p. I-5189, n.° 33, e Hutchison 3G e o., C-369/04, Colet., p. I-5247, n.° 27).

17 Resulta de jurisprudência assente do Tribunal de Justiça que a análise dos conceitos de sujeito passivo e de atividades económicas põe em evidência a extensão do âmbito de aplicação coberto pelo conceito de atividades económicas e o caráter objetivo deste conceito, no sentido de que a atividade é considerada em si mesma, independentemente dos seus objetivos ou dos seus resultados (v. acórdãos, já referidos, T-Mobile Austria e o., n.° 35, e Hutchison 3G e o., n.° 29).

18 No caso em apreço, a atividade em causa no processo principal consistiu na exploração de uma instalação fotovoltaica. Essa atividade deve ser considerada abrangida pelo conceito de «atividades económicas», na aceção do artigo 4.°, n.° 2, da Sexta Diretiva, caso seja realizada com o fim de auferir receitas com caráter de permanência.

19 A questão de saber se esta atividade visa auferir receitas com caráter de permanência é uma questão de facto que deve ser apreciada tendo em conta o conjunto dos dados do caso concreto, entre os quais figura, nomeadamente, a natureza do bem em causa (v. acórdão de 19 de julho de 2012, R?dlihs, C-263/11, n.° 33).

20 Este critério deve também permitir determinar se um particular utilizou um bem de forma a que a sua atividade deva ser qualificada de «atividade económica» na aceção da Sexta Diretiva. O facto de um bem ser adequado a uma exploração exclusivamente económica basta, regra geral, para que se admita que o seu proprietário o explora no exercício de uma atividade económica e, consequentemente, com o fim de auferir receitas com caráter de permanência. Em contrapartida, se um bem, devido à sua natureza, é suscetível de ser utilizado tanto para fins económicos como para fins privados, há que analisar o conjunto das condições da sua exploração para determinar se é utilizado com o fim de auferir receitas que têm efetivamente caráter de permanência (v. acórdãos de 26 de setembro de 1996, Enkler, C-230/94, Colet., p. I-4517, n.° 27, e R?dlihs, já referido, n.° 34).

21 Neste último caso, a comparação entre, por um lado, as condições em que o interessado explora efetivamente o bem e, por outro, aquelas em que habitualmente se exerce a atividade

económica correspondente pode constituir um dos métodos que permitem verificar se a atividade em causa é exercida com o fim de auferir receitas com caráter de permanência (v. acórdãos, já referidos, Enkler, n.° 28, e R?dlihs, n.° 35).

22 A este respeito, há que observar que o bem em causa no processo principal, a saber, uma instalação fotovoltaica ligada à rede e situada no topo ou junto de uma residência privada, é suscetível, devido à sua própria natureza, de ser utilizado tanto para fins económicos como privados.

23 Em primeiro lugar, no que respeita à questão de saber se o fornecimento da eletricidade em questão foi efetuado com o fim de auferir receitas, importa salientar que o conceito de receitas deve ser entendido no sentido de uma remuneração recebida como contrapartida da atividade exercida.

24 A este respeito, resulta da decisão de reenvio, por um lado, que a eletricidade produzida pela instalação fotovoltaica em causa no processo principal foi fornecida à rede e que, por outro, em conformidade com o contrato de acesso a esta rede, os fornecimentos tiveram como contrapartida uma remuneração.

25 Ora, resulta tanto da própria redação do artigo 4.°, n.° 1, da Sexta Diretiva como da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, para considerar que a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo é exercida com o fim de daí auferir receitas, é indiferente que esta exploração vise ou não obter lucros.

26 Uma vez que a instalação situada no telhado da residência privada do operador da instalação produz eletricidade que é injetada na rede contra remuneração, há que considerar que a exploração desta instalação é efetuada com o fim de daí auferir receitas.

27 Em segundo lugar, resulta da decisão de reenvio que o contrato de acesso à rede, que entrou em vigor em 1 de julho de 2005, foi celebrado «por tempo indeterminado». Uma vez que a exploração desta instalação fotovoltaica tem uma vocação de longo prazo, há que declarar que o fornecimento de eletricidade à rede pela instalação fotovoltaica em causa se efetua a título permanente e não apenas de forma ocasional. Por conseguinte, uma remuneração, como a recebida pelo operador da referida instalação, tem caráter de permanência na aceção do artigo 4.°, n.° 2, da Sexta Diretiva.

28 Na medida em que a instalação fotovoltaica em causa no processo principal produz eletricidade que é entregue à rede em troca de receitas que têm caráter permanente, há que concluir que se encontram preenchidos os requisitos exigidos para que esta atividade seja abrangida pelo conceito de «atividades económicas» na aceção do artigo 4.° da Sexta Diretiva.

29 Esta conclusão não é posta em causa pela circunstância assinalada pelo órgão jurisdicional de reenvio de a quantidade de eletricidade produzida pela referida instalação ser sempre inferior à quantidade de eletricidade consumida pelo operador para as necessidades da sua residência.

30 Com efeito, recorde-se que, no caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que, devido às características técnicas da instalação em questão, por um lado, a eletricidade produzida é fornecida à rede e, por outro, a eletricidade consumida é comprada ao operador desta rede. Conforme salientou o órgão jurisdicional de reenvio, como se trata de uma instalação de produção de eletricidade ligada à rede, poderia ser impossível classificar e identificar o bem fungível em causa, a saber, a eletricidade, após a sua injeção na rede e o seu fornecimento de novo pela rede.

31 Nestas condições, há que considerar que a atividade que consiste no fornecimento de eletricidade em causa no processo principal é independente da operação mediante a qual o operador da instalação fotovoltaica recebe eletricidade da rede para as necessidades da sua residência e que, por conseguinte, a relação entre a quantidade de eletricidade produzida, por um lado, e a consumida, por outro, é irrelevante para efeitos da qualificação de atividade económica desta atividade de fornecimento.

32 Consequentemente, deve ser rejeitado o argumento do Governo austríaco segundo o qual o facto de a eletricidade produzida pela instalação fotovoltaica não exceder as necessidades próprias da residência demonstra que as receitas geradas pelo fornecimento de eletricidade à rede decorrem da pretensão do referido operador de obter uma redução da sua fatura de eletricidade e que, portanto, a atividade de exploração desta instalação não é exercida por este com o objetivo de auferir receitas.

33 Além disso, uma vez que, como resulta do n.° 28 do presente acórdão, o operador da instalação exerce uma atividade económica na aceção do artigo 4.°, n.° 2, da Sexta Diretiva e que é pacífico que esta atividade é exercida de modo independente, este último deve ser considerado um sujeito passivo na aceção do n.° 1 deste artigo.

34 Além disso, resulta dos autos transmitidos ao Tribunal de Justiça pelo órgão jurisdicional de reenvio que o referido operador fatura à outra parte contratual o IVA relativo aos fornecimentos de toda a eletricidade produzida pela sua instalação fotovoltaica e que a Administração Fiscal recebe o IVA assim faturado sobre estes fornecimentos. Por conseguinte, por um lado, a instalação em causa no processo principal é utilizada exclusivamente para efeitos das operações tributadas a jusante.

35 Por outro lado, como salientou a advogada-geral no n.° 28 das suas conclusões, a posição da Administração Fiscal austríaca nos termos expostos na decisão de reenvio e a que o Governo austríaco invoca no Tribunal de Justiça, segundo a qual o operador dessa instalação age a título privado, não são compatíveis com a cobrança do IVA pelos fornecimentos de eletricidade efetuados por este último.

36 Além disso, importa recordar que, segundo a lógica do sistema instituído pela Sexta Diretiva, os impostos que tenham incidido a montante sobre os bens ou os serviços utilizados por um sujeito passivo para efeitos das suas operações tributáveis podem ser deduzidos. A dedução dos impostos pagos a montante está ligada à cobrança dos impostos a jusante. Na medida em que os bens ou os serviços sejam utilizados para efeitos de operações tributáveis a jusante, impõe-se a dedução do imposto que os onerou a montante, a fim de evitar uma dupla tributação (v. acórdãos de 30 de março de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Colet., p. I-3039, n.° 24, e de 14 de setembro de 2006, Wollny, C-72/05, Colet., p. I-8297, n.° 20).

37 Tendo em conta o conjunto das considerações precedentes, há que responder à questão submetida que o artigo 4.°, n.os 1 e 2, da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que a exploração de uma instalação fotovoltaica situada no topo ou junto de uma residência privada, concebida de tal modo que a quantidade de eletricidade produzida, por um lado, é sempre inferior à quantidade total de eletricidade consumida a título privado pelo seu operador e, por outro, é fornecida à rede em troca de receitas com caráter de permanência, é abrangida pelo conceito de «atividades económicas» na aceção deste artigo.

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 (Segunda Secção) declara:

O artigo 4.°, n.os 1 e 2, 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, conforme alterada pela Diretiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de abril de 1995, deve ser interpretado no sentido de que a exploração de uma instalação fotovoltaica situada no topo ou junto de uma residência privada, concebida de tal modo que a quantidade de eletricidade produzida, por um lado, é sempre inferior à quantidade total de eletricidade consumida a título privado pelo seu operador e, por outro, é fornecida à rede em troca de receitas com caráter de permanência, é abrangida pelo conceito de «atividades económicas» na aceção deste artigo.

Assinaturas

* Língua do processo: alemão.