Arrêt de la Cour
Processo C-32/03

I/S Fini H

contra

Skatteministeriet

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Højesteret)

«Sexta Directiva IVA – Qualidade de sujeito passivo – Direito à dedução – Liquidação – Relação directa e imediata – Operações inerentes a toda a actividade económica»

Conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs apresentadas em 28 de Outubro de 2004

Acórdão do Tribunal de Justiça (Terceira Secção) de 3 de Março de 2005

Sumário do acórdão

Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Actividades económicas na acepção do artigo 4.º da Sexta Directiva – Sujeitos passivos – Conceito – Pessoa que cessou uma actividade comercial mas continua a pagar as rendas e os encargos referentes ao local que serviu para essa actividade, devido à impossibilidade de rescindir o contrato de arrendamento – Inclusão – Benefício do direito à dedução – Condições

(Directiva 77/388 do Conselho, artigo 4.º, n.os 1 a 3)

O artigo 4.º, n.os 1 a 3, da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, deve ser interpretado no sentido de que uma pessoa que tenha cessado uma actividade comercial mas continue a pagar as rendas e os encargos referentes ao local que serviu para essa actividade, em virtude de o contrato de arrendamento conter uma cláusula de não rescisão, é considerada um sujeito passivo na acepção daquele artigo e pode deduzir o imposto sobre o valor acrescentado relativamente aos montantes pagos dessa forma, desde que exista uma relação directa e imediata entre os pagamentos efectuados e a actividade comercial e que se prove a inexistência de intenção fraudulenta ou abusiva.

Com efeito, operações como os pagamentos que uma pessoa continua a efectuar durante o período de liquidação da sua actividade devem ser consideradas fazendo parte da actividade económica na acepção do artigo 4.º da Sexta Directiva. Por outro lado, existe uma relação directa e imediata entre a obrigação de continuar a pagar as rendas e os outros encargos, após a actividade comercial ter cessado e o exercício dessa actividade, na medida em que o contrato de locação foi celebrado para poder dispor de um local necessário e efectivamente afecto ao exercício dessa actividade. A duração da obrigação de pagar as rendas e os encargos relativos ao referido local é quanto a este aspecto irrelevante, desde que esse lapso de tempo seja estritamente necessário à realização das operações de liquidação.

(cf. n.os 24, 26, 28, 29, 35, disp.)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)
3 de Março de 2005(1)

«Sexta Directiva IVA – Qualidade de sujeito passivo – Direito à dedução – Liquidação – Relação directa e imediata – Operações inerentes a toda a actividade económica»

No processo C-32/03,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, submetido pelo Højesteret (Dinamarca), por decisão de 22 de Janeiro de 2003, entrado no Tribunal de Justiça em 28 de Janeiro de 2003, no processo

I/S Fini H

contra

Skatteministeriet,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),,

composto por: A. Rosas, presidente de secção, A. Borg Barthet, J. P. P. Puissochet, J. Malenovský e U. Lõhmus (relator), juízes,

advogado-geral: F. G. Jacobs,

secretário: H. von Holstein, secretário adjunto,

vistos os autos e após a audiência de

15 de Setembro de 2004,

vistas as observações apresentadas:

– em representação da I/S Fini H, por S. Halling Overgaard e M. Krarug, advokaterne,

– em representação do Skatteministeriet, por P. Biering, na qualidade de agente,

– em representação do Governo dinamarquês, por J. Molde e P. Biering, na qualidade de agentes,

– em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa e T. Fich, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 28 de Outubro de 2004,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial respeita à interpretação do artigo 4.º, n. os 1 a 3, 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), alterada pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995 (JO L 102, p. 18, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Esse pedido foi apresentado no quadro de um litígio que opõe a sociedade em comandita simples I/S Fini H (a seguir «Fini H») ao Skatteministeriet (Ministério das Finanças). Este último reclama à referida sociedade a restituição do montante do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») negativo que lhe havia sido pago relativamente ao período de 1 de Outubro de 1993 até 31 de Março de 1998. Além disso, recusou o pagamento, a favor da Fini H, do IVA negativo relativo ao período de 1 de Abril de 1998 até 30 de Setembro de 1998.

Enquadramento jurídico

A regulamentação comunitária

3 Nos termos do seu quarto considerando, a Sexta Directiva tem como objectivo garantir a neutralidade do sistema comum de impostos sobre o volume de negócios.

4 O artigo 4.º da Sexta Directiva dispõe:

«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.

3. Os Estados-Membros podem também considerar sujeito passivo qualquer pessoa que realize, a título ocasional, uma operação relacionada com as actividades referidas no n.º 2 [...]

[...]»

5 O artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva está formulado da seguinte forma:

«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;

[...]»

A regulamentação nacional

6 O § 3 da *momsloven* (lei do IVA), tal como foi publicada pelo Decreto n.º 804, de 16 de Agosto de 2000 (a seguir «lei do IVA»), dispõe o seguinte:

«São sujeitos passivos de imposto as pessoas singulares ou colectivas que exercem de modo independente uma actividade económica.»

7 O direito de deduzir IVA relativamente às despesas relacionadas com uma actividade económica independente está prevista no § 37 da lei do IVA.

O litígio no processo principal e as questões prejudiciais

8 A Fini H é uma sociedade em comandita criada em 1989 e cujo objecto social era a actividade de restauração. Para o exercício desta actividade, arrendou instalações em 20 de Maio de 1988. O contrato de arrendamento, celebrado pelo prazo de dez anos, só podia ser denunciado ou rescindido com efeitos a partir de 30 de Setembro de 1998.

9 A Fini H cessou a sua actividade de restauração no final de 1993, tendo as suas instalações deixado de ser utilizadas. Tentou denunciar o arrendamento, mas o senhorio opôs-se, invocando a inexistência, no contrato, de uma cláusula de rescisão antecipada. A Fini H, por seu lado, não encontrou quem a substituísse no arrendamento, que só terminou no termo do prazo contratual.

10 Desde finais de 1993 até 30 de Setembro de 1998, a Fini H manteve-se inscrita no registo de IVA embora já não exercesse a actividade de restauração. Por conseguinte, continuou a exercer o seu direito à dedução do imposto pago a montante relativamente às despesas relacionadas com o arrendamento em questão, a saber, as rendas e as despesas de aquecimento, electricidade e telefone. Uma vez que o restaurante já não funcionava e que não havia nenhum imposto a jusante a declarar, tal traduziu-se em pagamentos líquidos a favor da Fini H.

11 Em Setembro de 1998, o *told?og skatteregionen* (Direcção Regional dos Impostos, a seguir «direcção regional») reclamou a restituição dos montantes que havia pago à Fini H, a título de IVA negativo, entre Outubro de 1993 e Março de 1998. Decidiu também que os montantes de IVA ainda não pagos relativamente ao período de 1 de Abril de 1998 até 30 de Setembro de 1998 não seriam reembolsados. A esse respeito, a direcção regional alegou que a Fini H já não exercia qualquer actividade sujeita a IVA desde o terceiro trimestre de 1993.

12 Esta posição foi confirmada pelo *Landsskatteretten* (autoridade administrativa suprema em matéria fiscal). Este considerou que, após a cessação da sua actividade de restauração, a Fini H não tinha exercido uma actividade económica na acepção do § 3 da lei do IVA. O contrato de arrendamento não podia, por si só, dar origem à tributação de IVA nos termos do mesmo § 3. O *Landsskatteretten* acrescentou que a circunstância de as instalações terem sido utilizadas, durante um certo período, para fins económicos, sob a forma de uma actividade de restauração, não parecia poder justificar a sujeição da Fini H ao IVA, nos termos do referido § 3, depois de essa actividade ter cessado.

13 A Fini H interpôs então recurso da decisão do *Landsskatteretten* para o *Vestre Landsret* (Dinamarca), que lhe negou provimento por acórdão de 29 de Agosto de 2001. Este órgão jurisdicional entendeu que o direito à dedução do imposto pago a montante pressupõe que as despesas tributáveis se relacionam com uma actividade económica independente na acepção do § 3 da lei do IVA. Com efeito, decidiu que as despesas com as rendas e os encargos posteriores à cessação da actividade de restauração da Fini H, que não se justificam no quadro de operações normais de exploração, não podem ser consideradas despesas de exploração relacionadas com uma actividade independente na acepção do referido § 3.

14 A Fini H recorreu desta decisão do *Vestre Landsret* para o *Højesteret*.

15 Foi nestas condições que o *Højesteret* decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Pode considerar-se que uma pessoa exerce uma actividade económica independente na acepção do artigo 4.º, n. os 1 a 3, da Sexta Directiva, nomeadamente, numa situação em que o interessado tenha celebrado um contrato de arrendamento no quadro de uma actividade económica independente, a qual entretanto cessou, tendo o arrendamento perdurado por determinado período devido a uma cláusula de não rescisão e sem que, após a cessação efectiva da actividade, tenham sido efectuadas operações tributáveis, baseadas no arrendamento, com o fim de auferir receitas com carácter de permanência?

2) A resposta à primeira questão será diferente no caso de, durante o restante período em que não podia denunciar contrato, o interessado ter tentado activamente utilizar o arrendamento comercial para efectuar operações tributáveis, com o fim de auferir receitas com carácter de permanência, ou ter tentado ceder o arrendamento? A duração do período de não rescisão ou da parte remanescente deste período são relevantes a este respeito?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

16 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, essencialmente, se o artigo 4.º, n. os 1 a 3, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que uma pessoa, que tenha cessado a sua actividade comercial mas continue a pagar as rendas e os encargos referentes ao local que serviu para essa actividade, em virtude de o contrato de arrendamento conter uma cláusula de não rescisão, é considerada um sujeito passivo e,

consequentemente, pode deduzir o IVA nos montantes pagos dessa forma.

17 A Fini H sustenta que o seu direito à dedução decorre do facto de o contrato de arrendamento ter sido celebrado com a finalidade de iniciar ou exercer uma actividade económica. Se o direito à dedução do IVA não lhe fosse reconhecido, seria obrigada a suportar este imposto relativamente aos bens e serviços adquiridos para as necessidades de uma exploração comercial.

18 Segundo o Governo dinamarquês e a Comissão das Comunidades Europeias, quando um sujeito passivo deixa de exercer uma actividade económica, deixa de poder exercer o direito à dedução a partir da data em que essa actividade cessou ou após um prazo razoável, de curta duração, calculado a contar da referida data. Com efeito, um sujeito passivo não pode beneficiar indefinidamente do direito à dedução pelo facto de, no passado, ter exercido uma actividade económica.

19 A este respeito, importa desde já recordar que, segundo os termos do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva, o conceito de sujeito passivo é definido em relação a uma actividade económica. Efectivamente, a existência de uma actividade desta natureza é que justifica a qualificação de sujeito passivo, ao qual é reconhecido o direito à dedução pela Sexta Directiva.

20 O referido artigo 4.º enumera, no seu n.º 2, o que se deve entender por «actividades económicas», abrangendo estas, nomeadamente, 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 expressão «todas as actividades» que figura nesta disposição sugere que a actividade económica em causa pode consistir em diversas operações consecutivas.

21 Decorre igualmente da jurisprudência que o conceito de actividade económica na acepção da Sexta Directiva não consiste necessariamente num único acto, podendo consistir numa série de actos consecutivos (v., nomeadamente, acórdão de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, p. 655, n.º 22).

22 Assim, as actividades preparatórias devem ser consideradas actividades económicas na acepção da Sexta Directiva. Consequentemente, qualquer pessoa que realize actos preparatórios é considerada sujeito passivo na acepção do artigo 4.º desta directiva e tem direito à dedução (acórdãos Rompelman, já referido, n.º 23, e de 29 de Fevereiro de 1996, INZO, C?110/94, Colect., p. I?857, n.º 18). Esse direito à dedução subsiste mesmo que, posteriormente, seja decidido, perante os resultados de um estudo de rentabilidade, não passar à fase operacional e colocar a sociedade em liquidação, de modo que a actividade económica projectada não dê origem a operações tributáveis (acórdão INZO, já referido, n.º 20).

23 No que concerne à transmissão de uma universalidade de bens, o Tribunal de Justiça reconheceu que, quando o sujeito passivo não realiza mais operações após a utilização dos referidos serviços, os custos destes últimos devem ser considerados inerentes ao conjunto da actividade económica da empresa antes da transmissão e que lhe deve ser reconhecido o direito à dedução. Qualquer outra interpretação equivaleria a proceder-se a uma distinção arbitrária entre, por um lado, as despesas efectuadas para os fins de uma empresa antes da exploração efectiva desta e as efectuadas no decurso da referida exploração e, por outro, as despesas efectuadas para pôr termo a esta exploração (v. acórdãos de 22 de Fevereiro de 2001, Abbey National, C?408/98, Colect., p. I?1361, n.º 35, e de 29 de Abril de 2004, Faxworld, C?137/02, ainda não publicado na Colectânea, n.º 39).

24 Considerações idênticas impõem que operações como os pagamentos que a Fini H foi obrigada a continuar a efectuar durante o período de liquidação da sua actividade de restauração devam ser consideradas fazendo parte da actividade económica na acepção do artigo 4.º da Sexta Directiva.

25 Esta interpretação justifica-se pelo regime de deduções que, segundo a reiterada jurisprudência do Tribunal de Justiça, visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas actividades económicas. O sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado garante, por conseguinte, a perfeita

neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição de as referidas actividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA (v., neste sentido, acórdãos Rompelman, já referido, n.º 19; de 15 de Janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Colect., p. I-1, n.º 15; de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o., C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577, n.º 44; de 8 de Junho de 2000, Midlank Bank, C-98/98, Colect., p. I-4177, n.º 19, e Abbey National, já referido, n.º 24).

26 Todavia, é necessária uma relação directa e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução para que o direito à dedução do IVA a montante seja reconhecido ao sujeito passivo e para determinar a extensão desse direito (acórdão Midland, já referido, n.º 24).

27 No caso do processo principal, deve concluir-se que a obrigação de a Fini H continuar a pagar, até ao termo normal do contrato de arrendamento, as rendas comerciais e os encargos referentes a um imóvel que arrendara para exercer a actividade de restauração, em virtude de o referido contrato conter uma cláusula de não rescisão, pode, em princípio, ser considerada directa e imediatamente relacionada com aquela actividade.

28 Com efeito, na medida em que o contrato de arrendamento foi celebrado pela Fini H com o objectivo de poder dispor de um local necessário ao exercício da sua actividade de restauração e atendendo ao facto de o local ter sido efectivamente afecto a essa actividade, deve reconhecer-se que a obrigação da sociedade de continuar a pagar as rendas e os outros encargos, após a referida actividade ter cessado, decorre directamente do exercício desta.

29 Nestas condições, a duração da obrigação de pagar as rendas e os encargos relativos ao referido local é irrelevante quanto à existência de uma actividade económica na acepção do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva, desde que esse lapso de tempo seja estritamente necessário à realização das operações de liquidação.

30 Daqui decorre que, relativamente ao pagamento das rendas e dos encargos do local antes afecto ao exercício da actividade de restauração, pagamento esse efectuado no período durante o qual o restaurante não foi explorado, isto é, de Outubro de 1993 até Setembro de 1998, o sujeito passivo deve poder beneficiar do direito à dedução do IVA ao mesmo título que durante o período que decorreu desde o início da sua actividade de restauração até à data em que esta cessou, uma vez que, enquanto durou o arrendamento, as instalações estiveram directa e imediatamente relacionadas com a actividade económica desse sujeito.

31 Assim, o direito à dedução do IVA em razão da liquidação da exploração deve ser reconhecido, desde que o seu exercício não dê lugar a situações fraudulentas ou abusivas.

32 A esse respeito, o Tribunal de Justiça já declarou que os sujeitos passivos não poderão abusiva ou fraudulentamente prevalecer-se das normas comunitárias (v., nomeadamente, acórdão de 12 de Maio de 1998, Kefalas e o., C-367/96, Colect., p. I-2843, n.º 20, e de 23 de Março de 2000, Diamantis, C-373/97, Colect., p. I-1705, n.º 33). Tal seria o caso, por exemplo, se, ao mesmo tempo que invocasse o direito à dedução do IVA relativamente ao pagamento das rendas e dos encargos referentes ao período posterior à cessação da sua actividade de restauração, a Fini H continuasse a utilizar o local anteriormente afecto a essa actividade para fins puramente privados.

33 Se viesse a constatar que o direito à dedução havia sido exercido de forma fraudulenta ou abusiva, a Administração Fiscal poderia reclamar, com efeitos retroactivos, a restituição das quantias deduzidas (v., nomeadamente, acórdãos, já referidos, Rompelman, n.º 24; INZO, n.º 24, e Gabalfrisa e o., n.º 46).

34 Em qualquer dos casos, compete ao juiz nacional recusar o benefício do direito à dedução se for provado, com elementos objectivos, que este direito é invocado fraudulentamente ou abusivamente.

35 Consequentemente, deve responder-se à primeira questão que o artigo 4.º, n.ºs 1 a 3, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que uma pessoa que tenha cessado uma actividade comercial mas continue a pagar as rendas e os encargos referentes ao

local que serviu para essa actividade, em virtude de o contrato de arrendamento conter uma cláusula de não rescisão, é considerada um sujeito passivo na acepção daquele artigo e pode deduzir o IVA relativamente aos montantes pagos dessa forma, desde que exista uma relação directa e imediata entre os pagamentos efectuados e a actividade comercial e que se prove a inexistência de intenção fraudulenta ou abusiva.

Quanto à segunda questão

36 Tendo em conta a resposta dada à primeira questão, a segunda questão ficou sem objecto e não há que lhe responder.

Quanto às despesas

37 Revestindo o processo, quanto às partes no processo principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas para apresentar observações ao Tribunal de Justiça que não as das referidas partes não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Terceira Secção) declara:

O artigo 4.º, n. os 1 a 3, 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, alterada pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995, deve ser interpretado no sentido de que uma pessoa que tenha cessado uma actividade comercial mas continue a pagar as rendas e os encargos referentes ao local que serviu para essa actividade, em virtude de o contrato de arrendamento conter uma cláusula de não rescisão, é considerada um sujeito passivo na acepção daquele artigo e pode deduzir o imposto sobre o valor acrescentado relativamente aos montantes pagos dessa forma, desde que exista uma relação directa e imediata entre os pagamentos efectuados e a actividade comercial e que se prove a inexistência de intenção fraudulenta ou abusiva.

Assinaturas.

1 – Língua do processo: dinamarquês.