

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

9 de junho de 2016 (\*)

«Reenvio prejudicial – Fiscalidade – Imposto sobre o valor acrescentado – Diretiva 77/388/CEE – Artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo – Âmbito de aplicação – Dedução do imposto pago a montante – Bens e serviços utilizados simultaneamente para operações tributáveis e para operações isentas (bens e serviços de uso misto) – Determinação da afetação dos bens e dos serviços adquiridos para construir, utilizar, conservar e manter um imóvel que servem para realizar, parcialmente, operações que conferem direito à dedução e, parcialmente, operações que não conferem direito à dedução – Alteração da regulamentação nacional que prevê as modalidades de cálculo do pro rata de dedução – Artigo 20.º – Ajustamento das deduções – Segurança jurídica – Confiança legítima»

No processo C-332/14,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha), por decisão de 5 de junho de 2014, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 9 de julho de 2014, no processo

**Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR**

contra

**Finanzamt Krefeld,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: L. Bay Larsen, presidente da Terceira Secção, exercendo funções de presidente da Quarta Secção, J. Malenovský (relator), M. Safjan, A. Prechal e K. Jürimäe, juízes,

advogado-geral: P. Mengozzi,

secretário: K. Malacek, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 9 de julho de 2015,

considerando as observações apresentadas:

- em representação do Governo alemão, por T. Henze e K. Petersen, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo do Reino Unido, por J. Kraehling e L. Christie, na qualidade de agentes, assistidos por R. Hill, barrister,
- em representação da Comissão Europeia, por M. Wasmeier, G. Braun e C. Soulay, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 25 de novembro de 2015,

profere o presente

## Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 17.º, 19.º e 20.º 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 1977 L 145, p. 1; EE 09 F 1 p. 54), conforme alterada pela Diretiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de abril de 1995 (JO 1995 L 102, p. 18) (a seguir «Sexta Diretiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (a seguir «Rey Grundstücksgemeinschaft») ao Finanzamt Krefeld (Centro de Finanças Públicas de Krefeld), a respeito das modalidades do cálculo do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) devido ou pago sobre os bens e os serviços utilizados para construir, manter, utilizar e conservar um imóvel de uso misto que servem, parcialmente, para realizar operações que conferem direito à dedução e, parcialmente, operações que não conferem direito à dedução (a seguir «imóvel de uso misto»).

## Quadro jurídico

### *Direito da União*

3 O artigo 17.º da Sexta Diretiva, intitulado «Origem e âmbito do direito à dedução», dispõe:

«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 imposto sobre o valor acrescentado 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;

[...]

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 efetuadas pelo sujeito passivo.

Todavia, os Estados-Membros podem:

a) Autorizar o sujeito passivo a determinar um *pro rata* para cada setor da respetiva atividade, se tiver contabilidades distintas para cada um desses setores;

b) Obrigar o sujeito passivo a determinar um *pro rata* para cada setor da respetiva atividade e a manter contabilidades distintas para cada um desses setores;

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

d) Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efetuar 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 respetivo for insignificante.

[...]»

4 O artigo 19.º da referida diretiva, intitulado «Cálculo *pro rata* de dedução», prevê, no seu n.º 1,:

«*Pro rata* de dedução, previsto no n.º 5, primeiro parágrafo, do artigo 17.º, resultará de uma fração 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. [...]

[...]»

5 O artigo 20.º, da mesma diretiva, intitulado «Ajustamento das deduções», dispõe:

«1. A dedução inicialmente operada é ajustada segundo as modalidades fixadas pelos Estados-Membros, designadamente:

a) Quando a dedução for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito;

b) Quando, posteriormente à declaração, se verificarem alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, designadamente no caso de anulação de compras ou de obtenção de redução nos preços; [...]

2. No que diz respeito aos bens de investimento, o ajustamento deve repartir-se por um período de cinco anos, incluindo o ano em que os bens tenham sido adquiridos ou produzidos. Anualmente, esse ajustamento é efetuado apenas sobre a quinta parte do imposto que incidiu sobre os bens em questão. Tal 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.

Em derrogação do disposto no parágrafo anterior, os Estados-Membros podem tomar como base, no momento do ajustamento, 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 dos ajustamentos pode ser alargado até vinte anos.

[...]»

#### *Direito alemão*

6 As disposições pertinentes da regulamentação alemã aplicável em matéria de IVA constam da Umsatzsteuergesetz 1999 (Lei do imposto sobre o volume de negócios de 1999, BGBl. 1999 I,

p. 1270, a seguir «UStG»).

7 O § 15 da UStG prevê:

«(1) Um empresário pode deduzir os seguintes valores de imposto pago a montante:

1. o imposto legalmente devido a título do fornecimento de bens e outras prestações de serviços que tenham sido efetuadas por outro empresário para suprir as necessidades da sua empresa.

[...]

(2) Estão excluídas da dedução do imposto pago a montante o imposto sobre o fornecimento, a importação e a aquisição intracomunitária de bens, assim como sobre as outras prestações de serviços que o empresário utiliza para efetuar as seguintes operações:

1. operações isentas;

[...]

(4) Se o empresário só utilizar parcialmente um produto ou outra prestação fornecidos, importados ou adquiridos na Comunidade, para realizar operações que não conferem direito à dedução, a parte dos valores do imposto pago a montante economicamente afeta a essas operações não confere direito à dedução. O empresário pode proceder a uma estimativa razoável dos valores que não conferem direito à dedução.»

8 A Steueränderungsgesetz 2003 (Lei fiscal de alteração de 2003, de 15 de dezembro de 2003, BGBl. 2003 I, p. 2645), que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2004, aditou um terceiro período ao § 15.º, n.º 4, do UStG, que está redigido nos seguintes termos:

«Só é autorizada uma determinação da parte não dedutível do imposto em função da percentagem do volume de negócios que não confere direito à dedução por referência ao volume de negócios que confere direito à dedução quando não seja possível recorrer a nenhuma outra afetação económica.»

9 São as seguintes as razões deste aditamento, conforme foram expostas no pedido de decisão prejudicial:

«Esta disposição visa uma repartição razoável, aquando do fornecimento de bens e de outras prestações de serviços, dos impostos pagos a montante. Este novo regime restringe enquanto único critério de repartição a utilização do critério de repartição baseado no volume de negócios. Este método de repartição só é admissível quando nenhuma outra afetação económica for possível.

Esta alteração é necessária porque o Bundesfinanzhof [(Tribunal Tributário Federal, Alemanha)] declarou, no seu acórdão de 17 de agosto de 2001 [...], que a repartição dos valores do imposto pago a montante em função da relação entre os volumes de negócios a jusante devia ser reconhecida como estimativa razoável na aceção do § 15, n.º 4, da [UStG].

Todavia, a aplicação do critério de repartição baseado no volume de negócios enquanto critério geral de repartição levaria, designadamente no caso da construção de imóveis de uso misto, a repartições incorretas; [...]

Ora, a aplicação deste critério de repartição baseado no volume de negócios enquanto critério

geral de repartição não se encontra imperativamente prescrita na Sexta Diretiva. Esse regime de 'pro rata' [...] não é obrigatório para os Estados-Membros, uma vez que estes podem, nos termos do artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, fixar critérios de repartição que se afastem desse regime.

Para a aquisição de imóveis, continua a ser possível proceder a uma repartição do imposto pago a montante em função da relação entre os valores produtivos e os valores venais [...]»

10 O § 15a, da UStG, intitulado «Ajustamento do imposto pago a montante», dispõe, nos seus n.os 1 e 2:

«(1) Quando alterações dos elementos tomados em consideração para determinar o valor das deduções inicialmente efetuadas ocorrerem durante cinco anos após a primeira utilização de um bem de investimento, deve proceder-se a uma compensação, a título de cada ano civil que corresponde a essas alterações, através de um ajustamento da dedução do valor dos impostos pagos a montante que oneraram os custos de aquisição ou de realização. No caso de bens imóveis, incluindo as seus componentes essenciais, de direitos aos quais aplicam as disposições do direito civil relativas aos bens imóveis, e de construções situadas em solo alheio, o prazo de cinco anos é substituído por um prazo de dez anos.

(2) Para efeitos do ajustamento previsto no n.º 1, há que tomar em consideração, a título de cada ano civil correspondente às alterações, nos casos previstos no primeiro período deste número, uma proporção de um quinto, e, nos casos previstos no segundo período, de um décimo, dos valores de imposto pagos a montante que oneraram o bem [...]»

### **Litígio no processo principal e questões prejudiciais**

11 Entre 1999 e 2004, a Rey Grundstücksgemeinschaft, uma sociedade civil imobiliária, realizou, num terreno que lhe pertencia, trabalhos de demolição de um antigo edifício e de construção de um imóvel para habitação e comércio. Este imóvel ficou concluído em 2004 e é composto por seis frações destinadas a habitação e a comércio e por dez lugares subterrâneos de estacionamento. Algumas dessas frações e alguns desses lugares de estacionamento foram arrendados logo a partir de outubro de 2002.

12 No âmbito dos exercícios fiscais no período entre 1999 e 2003, a Rey Grundstücksgemeinschaft calculou o seu direito à dedução a título do IVA pago pelos trabalhos de demolição e de construção através da aplicação de um critério de repartição calculado com base na relação entre o volume de negócios gerado pela atividade, sujeita a IVA, de arrendamento das frações de comércio ou dos lugares de estacionamento a estas associados, e o volume de negócios resultante das outras operações de arrendamento, isentas de IVA (a seguir «critério de repartição baseado no volume de negócios»). De acordo com este critério de repartição, a parte dedutível do IVA correspondia a uma taxa de 78,15%. Na sequência de dois recursos interpostos no Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Fiscal de Düsseldorf, Alemanha) a respeito do valor do IVA suscetível de ser deduzido a título dos exercícios de 2001 e 2002, o Centro de Finanças Públicas de Krefeld aceitou este método de repartição.

13 Durante o ano de 2004, algumas frações do imóvel em causa no processo principal, que inicialmente se havia previsto ficarem afetas à realização de operações sujeitas a imposto, foram arrendadas tendo ficado isentas de IVA. Para ajustar as deduções efetuadas a montante, a Rey Grundstücksgemeinschaft procedeu, na sua declaração fiscal do exercício de 2004, a um ajustamento, tendo aplicado o critério de repartição baseado no volume de negócios. Nessa declaração, a Rey Grundstücksgemeinschaft também declarou valores de IVA dedutíveis, que oneraram bens e serviços adquiridos para a utilização, conservação e manutenção deste imóvel. No total, o valor do IVA a reembolsar à Rey Grundstücksgemeinschaft era, de acordo com os

cálculos desta, de cerca de 3 500 euros.

14 Por aviso de cobrança retificativo de 1 de setembro de 2006, o Centro de Finanças Públicas de Krefeld questionou este resultado por, na sequência da entrada em vigor, em 1 de janeiro de 2004, do § 15, n.º 4, terceiro período, da UStG, só se poder recorrer ao critério de repartição baseado no volume de negócios no caso de não ser possível aplicar nenhum outro método de afetação económica dos bens e dos serviços de uso misto. Considerando que é possível e que é mais preciso determinar a afetação económica dos bens e dos serviços utilizados para demolir ou para construir um imóvel se se recorrer a um critério de repartição igual à relação existente entre a área em metros quadrados dos espaços comerciais e a dos espaços destinados a habitação (a seguir «critério de repartição baseado na área»), este Centro considerou que a Rey Grundstücksgemeinschaft devia ter aplicado este método de repartição. Consequentemente, fixou a percentagem de dedução do IVA em 38,74%, que corresponde à parte da área total do imóvel cujo arrendamento é tributável, e fixou em 950 euros o valor do IVA a reembolsar à Rey Grundstücksgemeinschaft relativamente ao ano de 2004.

15 O Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Fiscal de Düsseldorf) anulou parcialmente este aviso de cobrança retificativo por considerar que o critério de repartição baseado na área só pode ser aplicado em relação ao IVA devido a título das despesas suportadas a partir de 1 de janeiro de 2004. Consequentemente, fixou em pouco mais de 1 700 euros o valor do IVA a reembolsar à Rey Grundstücksgemeinschaft relativamente ao ano de 2004.

16 As duas partes no processo principal interpuseram recurso de «Revision» desta decisão no Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal).

17 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, o litígio suscita, em primeiro lugar, interrogações relativas à interpretação que o Tribunal de Justiça fez, no acórdão de 8 de novembro de 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), do artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Diretiva.

18 Por um lado, o órgão jurisdicional de reenvio observa que, nesse acórdão, o Tribunal de Justiça declarou que só é possível recorrer a um método de repartição de bens e de serviços de uso misto, diferente do previsto na referida diretiva, baseado no volume de negócios, se esse método permitir que se determine com maior precisão o direito à dedução. Ora, conduziria a resultados mais precisos o método que consiste em determinar para que parte do imóvel o IVA foi definido e em só aplicar um critério de repartição para os valores de IVA que não se refiram especificamente a nenhuma dessas frações ou que se refiram às áreas comuns de um imóvel de uso misto. Por conseguinte, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se esse método não deve ser privilegiado.

19 Por outro lado, o órgão jurisdicional de reenvio sublinha, em substância, que, no n.º 19 do acórdão de 8 de novembro de 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), o Tribunal de Justiça esclareceu que um Estado-Membro só pode recorrer a um método de repartição dos bens e dos serviços de uso misto diferente do previsto na mesma diretiva para uma «determinada operação, como a construção de um imóvel de uso misto». Ora, o método derogatório aplicado pela administração tributária alemã para repartir os bens e os serviços utilizados para construir ou para adquirir um imóvel de uso misto também se aplica aos bens e aos serviços adquiridos para utilizar, conservar ou manter esses imóveis. Consequentemente, o órgão jurisdicional interroga-se sobre a questão de saber se a aplicação do mesmo método a estas duas categorias de despesas é conforme com a Sexta Diretiva.

20 Em segundo lugar, o órgão jurisdicional de reenvio constata que, embora o Tribunal de Justiça já tenha tido oportunidade de declarar que de uma alteração legislativa pode decorrer a obrigação de ajustar determinadas deduções de IVA, o Tribunal de Justiça, até à data, só se

pronunciou sobre alterações legislativas que afetam a própria existência do direito à dedução. Nessas condições, subsiste a dúvida quanto à questão de saber se o artigo 20.º da referida diretiva se opõe à legislação de um Estado-Membro se esta impuser um ajustamento do IVA na sequência da alteração, adotada por esse Estado, do método de imputação do IVA pago sobre bens e os serviços de uso misto.

21 Em terceiro lugar, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se, nas circunstâncias do processo principal, os princípios da proteção da confiança legítima e da segurança jurídica não se opõem a que se proceda a um ajustamento do IVA. A este respeito, esclarece, em primeiro lugar, que a legislação alemã não comporta nenhuma disposição que preveja expressamente que a entrada em vigor do § 15, n.º 4, terceiro período, da UStG pode dar origem a ajustamentos. Em seguida, a referida legislação não prevê nenhum regime transitório, embora decorra do n.º 70 do acórdão de 29 de abril de 2004, *Gemeente Leusden e Holin Groep* (C-487/01 e C-7/02, EU:C:2004:263), que a adoção de tal regime é necessária quando os destinatários de uma regra nova possam ser surpreendidos pela sua aplicação imediata. Por último, o método de afetação dos bens e dos serviços de uso misto utilizado pela *Rey Grundstücksgemeinschaft* tinha sido aceite, para os exercícios fiscais de 2001 e 2002, pelas autoridades fiscais, na sequência de processos intentados no *Finanzgericht Düsseldorf* (Tribunal Fiscal de Düsseldorf, Alemanha).

22 Nestas condições, o *Bundesfinanzhof* (Tribunal Federal Tributário) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O Tribunal de Justiça da União Europeia declarou que o artigo 17.º, n.º 5, terceiro período, da [Sexta Diretiva] permite que os Estados-Membros, para efeitos do cálculo do *pro rata* de dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante em relação a uma determinada operação, como a construção de um imóvel de uso misto, privilegiem um critério de repartição diferente do critério baseado no volume de negócios que consta do artigo 19.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, desde que o método seguido garanta uma determinação mais precisa do *pro rata* de dedução [acórdão de 8 de novembro de 2012, *BLC Baumarkt*, C-511/10, EU:C:2012:689].

a) No momento da aquisição ou da construção de um imóvel de uso misto, para efeitos de uma determinação mais precisa dos valores dedutíveis de imposto pagos a montante, devem as prestações de entrada, cuja matéria coletável faz parte das despesas de aquisição ou de produção, ser, num primeiro momento, incluídas nas operações de utilização do imóvel (sujeitas a imposto ou isentas) e apenas os impostos pagos a montante restantes ser repartidos segundo um critério de área ou segundo um critério baseado no volume de negócios?

b) Os princípios estabelecidos pelo Tribunal de Justiça da União Europeia no acórdão [de 8 de novembro de 2012] [*BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689)], e a resposta à questão anterior também se aplicam aos valores de imposto pagos a montante por prestações de entrada pela utilização, preservação ou manutenção de um imóvel de uso misto?

2) Deve o artigo 20.º da Sexta Diretiva ser interpretado no sentido de que o ajustamento da dedução inicialmente operada previsto nesta disposição também se aplica a uma situação em que um sujeito passivo tenha repartido o imposto pago a montante pela construção de um imóvel de uso misto segundo o método do volume de negócios previsto no artigo 19.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, e admissível segundo o direito nacional, e posteriormente um Estado-Membro, durante o período do ajustamento, privilegia um critério de repartição diferente?

3) Em caso de resposta afirmativa à questão anterior: os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima obstam à aplicação do artigo 20.º da Sexta Diretiva, quando o Estado-Membro, em casos como o descrito, não impõe expressamente um ajustamento do imposto pago a montante nem adota um regime transitório e quando o *Bundesfinanzhof* [(Tribunal

Tributário Federal)] tenha considerado geralmente adequada a repartição do imposto pago a montante aplicada pelo sujeito passivo segundo o método do volume de negócios?»

## **Quanto às questões prejudiciais**

### *Quanto à primeira questão*

23 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que, no caso de um imóvel ser utilizado, a jusante, para realizar operações que conferem direito à dedução e outras operações que não conferem direito à dedução, os Estados-Membros são obrigados a legislar no sentido de que os bens e os serviços utilizados, a montante, para construir ou para adquirir esse imóvel sejam, num primeiro momento, afetados exclusivamente a um ou a outro destes tipos de operações, de modo a que, num segundo momento, só o direito à dedução devido a título dos bens e dos serviços que não podem assim ser afetados seja determinado através da aplicação de um critério de repartição baseado no volume de negócios ou, desde que este método garanta uma determinação mais precisa do *pro rata* de dedução, um critério baseado na área. O órgão jurisdicional de reenvio pergunta, ainda, se a resposta que vier a ser dada pelo Tribunal de Justiça a esta questão também se aplica aos bens e aos serviços aos quais se recorre para utilizar, conservar ou manter um imóvel de uso misto.

24 A título preliminar, importa salientar que esta questão se refere às disposições do artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Diretiva, sem visar especificamente uma das opções previstas no terceiro parágrafo desta disposição. Por conseguinte, é necessário entender a referida questão no sentido de que incide sobre a interpretação a dar, de forma genérica, ao artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Diretiva.

25 A este respeito, há que recordar que o âmbito do direito à dedução varia em função do uso a que os bens e os serviços em causa se destinam. Com efeito, ao passo que, para os bens e para os serviços destinados a serem utilizados exclusivamente para realizar operações tributáveis, o artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Diretiva dispõe que os sujeitos passivos estão autorizados a deduzir a totalidade do imposto que incidiu sobre bens ou serviços que lhes tenham sido fornecidos ou prestados, para os bens e para os serviços destinados a uso misto, o artigo 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo, desta diretiva enuncia que o direito à dedução se limita à parte do IVA que é proporcional ao valor respeitante às operações que conferem direito à dedução realizadas através desses bens ou desses serviços.

26 Atendendo a esta diferença no âmbito do direito à dedução em função do uso a que se destinam os bens e serviços sobre os quais incidiu o IVA, os Estados-Membros estão, em princípio, obrigados a legislar no sentido de que os sujeitos passivos, para determinarem o valor do seu direito à dedução, devem, num primeiro momento, afetar os bens e os serviços adquiridos a montante às diferentes operações realizadas a jusante à realização a que estes se destinam. Num segundo momento, cabe às autoridades competentes desses Estados aplicarem, para esses bens ou esses serviços, o regime de dedução que corresponde à sua afetação, uma vez que, no que diz respeito aos bens e aos serviços que não se refiram a um tipo único de operações, há que aplicar o regime previsto no artigo 17.º, n.º 5, da referida diretiva.

27 No que diz respeito, desde logo, ao primeiro período, a saber, o respeitante à afetação dos bens ou dos serviços às operações para as quais estes são utilizados, sem prejuízo da aplicação de determinadas disposições específicas enunciadas no artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Diretiva, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio determinar se, no caso de estes serem utilizados na construção de um imóvel de uso misto, tal afetação se revela, na prática, excessivamente complexa e, por conseguinte, dificilmente concretizável.

28 Com efeito, uma regulamentação nacional pode autorizar os sujeitos passivos a não procederem à afetação desses bens e desses serviços, independentemente do uso a que se destinam, quando os referidos bens e serviços digam respeito à aquisição ou à construção de um imóvel de uso misto e quando essa afetação seja, na prática, dificilmente concretizável.

29 Além disso, no que diz respeito à afetação dos bens e dos serviços adquiridos, para utilizar, conservar ou manter um imóvel de uso misto às diferentes operações realizadas a jusante através deste imóvel, resulta, de forma geral, que esta é facilmente realizável na prática, o que cabe, no entanto, ao órgão jurisdicional de reenvio verificar em relação aos bens e aos serviços em causa no processo principal.

30 Se for o caso, um Estado-Membro não pode prever que os sujeitos passivos fiquem dispensados de afetar os bens e os serviços adquiridos para a utilização, a conservação ou a manutenção de um imóvel de uso misto às diferentes operações realizadas a jusante através deste imóvel.

31 Em seguida, no que diz respeito ao segundo período, a saber, o cálculo do valor da dedução, importa recordar, relativamente aos bens e aos serviços afetados simultaneamente a operações que confirmam direito à dedução e a operações que não conferem esse direito, que, nos termos do artigo 17.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, este valor é, em princípio, calculado com base num *pro rata* determinado, para todas as operações efetuadas pelo sujeito passivo, nos termos do artigo 19.º desta diretiva, através da aplicação de um critério de repartição baseado no volume de negócios.

32 Dito isto, o Tribunal de Justiça reconheceu que os Estados-Membros podem, quando implementam algumas das opções previstas no artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da referida diretiva, aplicar um método de cálculo diferente do método referido no número anterior do presente acórdão, desde que, nomeadamente, o método seguido garanta uma determinação do *pro rata* de dedução do IVA pago a montante mais precisa do que a que resulta da aplicação deste primeiro método (v., neste sentido, acórdão de 8 de novembro de 2012, BLC Baumarkt C-511/10, EU:C:2012:689, n.º 24).

33 A referida condição não implica, todavia, que o método escolhido deva necessariamente ser o mais preciso possível. Com efeito, como o advogado-geral referiu no n.º 90 das suas conclusões, o dispositivo do acórdão de 8 de novembro de 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) limita-se a exigir que o método escolhido garanta um resultado mais preciso do que aquele que decorreria da aplicação do critério de repartição baseado no volume de negócios (v. igualmente, neste sentido, acórdão de 10 de julho de 2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, n.º 29).

34 Assim, no caso de operações, como as que estão em causa no processo principal, que consistem em arrendar diferentes partes de um imóvel, algumas das quais conferem direito à dedução e outras não, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se o recurso a um método de cálculo do direito à dedução através da aplicação de um critério de repartição baseado na área permite obter um resultado mais preciso do que aquele que decorre da aplicação do método

assente no volume de negócios.

35 A faculdade de que, eventualmente, um Estado-Membro dispõe para prever que os sujeitos passivos não são obrigados a afetar a uma determinada operação, realizada a jusante, cada um dos bens ou dos serviços utilizados para adquirir ou para construir um imóvel de uso misto não é posta em causa pela escolha desse Estado de recorrer a um método de dedução diferente daquele que se encontra previsto na Sexta Diretiva, na medida em que a exigência de precisão sublinhada no n.º 32 do presente acórdão diz respeito às modalidades de cálculo do *pro rata* do valor do IVA que confere direito à dedução e não à afetação dos bens e dos serviços utilizados.

36 Atendendo a todas as considerações que precedem, há que responder à primeira questão que o artigo 17.º, n.º 5, da referida diretiva deve ser interpretado no sentido de que, no caso de um imóvel ser utilizado, a jusante, para realizar determinadas operações que conferem direito à dedução e outras operações que não conferem direito à dedução, os Estados-Membros não são obrigados a legislar no sentido de que os bens e os serviços utilizados, a montante, para construir, para adquirir, para utilizar, para conservar ou para manter esse imóvel sejam, num primeiro momento, afetados a essas diferentes operações, quando essa afetação seja dificilmente realizável, para que, num segundo momento, só o direito à dedução devido a título dos bens e dos serviços que são utilizados simultaneamente para certas operações que conferem direito à dedução e outras que não conferem esse direito seja determinado através da aplicação de um critério de repartição baseado no volume de negócios ou, desde que este método garanta uma determinação mais precisa do *pro rata* de dedução, num critério baseado no critério da área.

#### *Quanto à segunda questão*

37 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 20.º da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que se proceda ao ajustamento das deduções de IVA efetuadas a título dos bens ou dos serviços abrangidos pelo artigo 17.º, n.º 5, desta diretiva, após a alteração, ocorrida durante o período de ajustamento em causa, do critério de repartição do IVA utilizado para calcular essas deduções.

38 A este respeito, há que salientar que o artigo 20.º, n.º 1, alínea b), da referida diretiva prevê que as deduções inicialmente operadas são ajustadas quando, após a declaração, se verificarem alterações dos elementos tomados em consideração para determinar o valor dessas deduções, «designadamente» em caso de anulação de compras ou de obtenção de redução nos preços. Esta utilização do advérbio «designadamente» indica que as hipóteses aí descritas não constituem uma enumeração taxativa.

39 Daqui resulta que, embora esta disposição não preveja expressamente a hipótese de uma alteração do método de cálculo do direito à dedução aplicável aos bens e aos serviços de uso misto, também não a exclui.

40 Por conseguinte, para determinar se a referida disposição visa tal hipótese, há que analisar o seu contexto bem como os objetivos prosseguidos pela regulamentação de que faz parte (v., neste sentido, designadamente, acórdão de 27 de novembro de 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, n.º 34).

41 No que diz respeito ao contexto no qual é enunciado o artigo 20.º, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva, resulta do artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Diretiva, lido em conjugação com o artigo 19.º, n.º 1, desta diretiva, que o valor dedutível do IVA que incidiu, a montante, sobre os bens fornecidos ou sobre os serviços prestados para uso misto é determinado através da aplicação de um critério de repartição que pode ser aquele que se encontra previsto nestas disposições, baseado no volume de negócios ou noutro critério de repartição escolhido nos termos do artigo 17.º, n.º 5,

terceiro parágrafo, da referida diretiva, desde que este permita, para a atividade em causa, obter resultados do cálculo do *pro rata* de dedução mais precisos (v., neste sentido, acórdão de 8 de novembro de 2012, BLC Baumarkt C?511/10, EU:C:2012:689, n.º 24).

42 Assim, o critério de repartição e, conseqüentemente, o método de cálculo do valor da dedução aplicada constituem elementos a tomar em consideração para determinar o valor das deduções, na aceção do artigo 20.º, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva.

43 No que diz respeito ao objetivo prosseguido pelo mecanismo do ajustamento implementado pela referida diretiva, este destina-se, designadamente, a aumentar a precisão das deduções do IVA (v., neste sentido, acórdãos de 30 de março de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C?184/04, EU:C:2006:214, n.º 25, e de 18 de outubro de 2012, TETS Haskovo, C?234/11, EU:C:2012:644, n.º 31).

44 Ora, como se recordou nos n.os 32 e 33 do presente acórdão, no que diz respeito aos bens e aos serviços de uso misto, só é possível derrogar o método de determinação do direito à dedução previsto na mesma diretiva se a aplicação de outro método garantir um resultado mais preciso.

45 Por conseguinte, proceder ao ajustamento das deduções através da aplicação de outro método só pode contribuir para aumentr a precisão dessas deduções e, conseqüentemente, concorre para a realização do objetivo prosseguido pelo mecanismo do ajustamento.

46 Deste modo, resulta da análise do contexto do artigo 20.º, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva e do objetivo prosseguido pelo mecanismo de ajustamento das deduções por esta implementado que esta disposição deve ser interpretada no sentido de que visa a hipótese de uma alteração do método de cálculo do direito à dedução aplicável aos bens e aos serviços de uso misto.

47 Atendendo a todas as considerações que precedem, há que responder à segunda questão que o artigo 20.º da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que exige que se proceda ao ajustamento de deduções de IVA efetuadas a título dos bens ou dos serviços abrangidos pelo artigo 17.º, n.º 5, da referida diretiva, após a adoção, ocorrida durante o período de ajustamento em causa, de um critério de repartição deste imposto utilizado para calcular essas deduções que derroga o método de determinação do direito à dedução previsto na mesma diretiva.

#### *Quanto à terceira questão*

48 Com a sua terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os princípios gerais do direito da União da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional aplicável que não prevê expressamente um ajustamento, na aceção do artigo 20.º da Sexta Diretiva, do imposto pago a montante, na sequência da alteração do critério de repartição do IVA utilizado para calcular determinadas deduções, nem estabelece um regime transitório, embora o órgão jurisdicional supremo tenha considerado que, de forma geral, era adequada a repartição do imposto pago a montante efetuada pelo sujeito passivo de acordo com o critério de repartição aplicável antes dessa alteração.

49 A título preliminar, há que recordar que os princípios da proteção da confiança legítima e da segurança jurídica fazem parte da ordem jurídica da União Europeia. A este título, devem ser respeitados não apenas pelas instituições da União, mas também pelos Estados-Membros no exercício dos poderes que as diretivas da União lhes conferem (acórdão de 29 de abril de 2004, Gemeente Leusden e Holin Groep, C?487/01 e C?7/02, EU:C:2004:263, n.º 57).

50 Além disso, embora pareça ter certas dúvidas a respeito do modo segundo o qual o artigo 20.º da Sexta Diretiva pode ser conciliado com os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima, o órgão jurisdicional de reenvio não pôs formalmente em causa a validade desta disposição.

51 Dito isto, um texto do direito derivado da União, como o artigo 20.º da referida diretiva, deve ser interpretado, na medida do possível, no sentido da sua conformidade com os princípios gerais do direito da União e, mais especificamente, com os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima (v., neste sentido, acórdão de 29 de abril de 2010, M e o., C?340/08, EU:C:2010:232, n.º 64).

52 No que diz respeito à inexistência de uma menção expressa, numa legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, da obrigação de proceder a um ajustamento em caso de alteração do método de cálculo do direito à dedução, há que recordar que, conforme se referiu no n.º 47 do presente acórdão, essa obrigação decorre das disposições do artigo 20.º da Sexta Diretiva.

53 Ora, resulta de jurisprudência constante que os Estados-Membros devem, quando aplicam as disposições do seu direito nacional que transpõem uma diretiva, interpretá-las, na medida do possível, de acordo com essa diretiva (v., neste sentido, acórdão de 27 de junho de 2000, Océano Grupo Editorial e Salvat Editores, C?240/98 a C?244/98, EU:C:2000:346, n.º 31).

54 Daqui decorre que os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima não podem ser interpretados no sentido de que, para que se possa impor um ajustamento do direito à dedução em caso de alteração do método de cálculo desse direito, a natureza obrigatória desse ajustamento tenha de constar expressamente da legislação nacional que procedeu à referida alteração.

55 Em seguida, no que diz respeito à circunstância de uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, proceder à alteração do método de cálculo do direito à dedução sem estabelecer um regime transitório, resulta, antes do mais, do contexto do pedido de decisão prejudicial que o órgão jurisdicional de reenvio entende que o conceito de «regime transitório» designa as disposições que, tendo por objetivo afastar provisoriamente a aplicação da nova lei, tornam aplicável, durante um período intercalar, um regime especial criado para aquela circunstância.

56 A este respeito, importa recordar que, em princípio, é compatível com o direito da União uma norma jurídica nova que se aplica a partir da entrada em vigor do ato que a instaura (acórdão de 7 de novembro de 2013, Gemeinde Altrip e o., C?72/12, EU:C:2013:712, n.º 22). Por conseguinte, os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima não se opõem, em princípio, a que um Estado-Membro possa alterar uma lei antiga com efeitos imediatos, sem prever um regime transitório.

57 Dito isto, em situações especiais, nas quais os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima assim o exijam, pode ser necessário prever um regime adaptado às circunstâncias.

58 Assim, como o órgão jurisdicional de reenvio recorda, o Tribunal de Justiça considerou que um legislador nacional pode incorrer na violação dos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima se adotar, de forma súbita e imprevisível, uma lei nova que suprime um direito de que até então os sujeitos passivos beneficiavam, sem lhes dar um período de tempo necessário para se adaptarem, e sem que o objetivo a alcançar o exija (v., neste

sentido, acórdão de 29 de abril de 2004, Gemeente Leusden e Holin Groep, C-487/01 e C-7/02, EU:C:2004:263, n.º 70).

59 Em especial, os sujeitos passivos devem dispor de um tempo de adaptação quando a supressão do direito de que até então beneficiavam os obriga a proceder a ajustamentos económicos importantes (v., neste sentido, acórdão de 11 de junho de 2015, Berlington Hungary e o., C-98/14, EU:C:2015:386, n.º 87).

60 Ora, ainda que se admita que uma alteração da legislação nacional que define o método de cálculo do direito à dedução possa ser considerada súbita e imprevisível, não resulta que as circunstâncias acima referidas que justificam a adoção de um regime transitório adaptado, recordadas nos dois números anteriores do presente acórdão, estejam reunidas em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal.

61 Com efeito, há que referir, por um lado, que uma alteração do método de cálculo não tem por efeito suprimir o direito a dedução de que gozam os sujeitos passivos, destinado-se antes a adaptar o seu âmbito.

62 Por outro lado, em si mesma, essa alteração não implica, em circunstâncias como as que estão em causa no processo principal, que os sujeitos passivos procedam a ajustamentos económicos importantes e, por esse motivo, não resulta que seja estritamente necessário um tempo de adaptação.

63 Por último, no que se refere ao facto de se proceder, por força de uma legislação nacional, como a que está em causa no processo principal, à alteração do método de cálculo do direito à dedução embora o método anterior tivesse sido qualificado de «adequado» por um dos órgãos jurisdicionais supremos do Estado-Membro em causa, há que referir que os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima, à luz dos quais o artigo 20.º da Sexta Diretiva deve ser interpretado, não impedem, em princípio, que um legislador nacional altere a sua legislação para dar execução ao direito da União (v., por analogia, acórdão de 14 de janeiro de 2010, Stadt Papenburg, C-226/08, EU:C:2010:10, n.º 46 e jurisprudência referida).

64 Daqui resulta, em especial, que a mera circunstância de certas normas nacionais terem sido qualificadas de «adequadas» por um dos órgãos jurisdicionais supremos do Estado-Membro em causa não impede que esse legislador proceda à respetiva alteração e que sejam efetuados ajustamentos na sequência dessa alteração.

65 Resulta de todas as considerações que precedem que os princípios gerais do direito da União da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma legislação nacional aplicável que não prevê expressamente um ajustamento, na aceção do artigo 20.º da Sexta Diretiva, do imposto pago a montante, na sequência da alteração do critério de repartição do IVA utilizado para calcular determinadas deduções, nem estabelece um regime transitório, embora o órgão jurisdicional supremo tenha considerado que, de forma geral, era adequada a repartição do imposto pago a montante efetuada pelo sujeito passivo de acordo com o critério de repartição aplicável antes dessa alteração.

## **Quanto às despesas**

66 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

- 1) **O artigo 17.º, n.º 5, 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, no caso de um imóvel ser utilizado, a jusante, para realizar determinadas operações que conferem direito à dedução e outras operações que não conferem direito à dedução, os Estados-Membros não são obrigados a legislar no sentido de que os bens e os serviços utilizados, a montante, para construir, para adquirir, para utilizar, para conservar ou para manter esse imóvel sejam, num primeiro momento, afetados a essas diferentes operações, quando essa afetação seja dificilmente realizável, para que, num segundo momento, só o direito à dedução devido a título dos bens e dos serviços que são utilizados simultaneamente para certas operações que conferem direito à dedução e outras que não conferem esse direito seja determinado através da aplicação de um critério de repartição baseado no volume de negócios ou, desde que este método garanta uma determinação mais precisa do *pro rata* de dedução, num critério baseado no critério da área.**
- 2) **O artigo 20.º da Sexta Diretiva 77/388, conforme alterada pela Diretiva 95/7, deve ser interpretado no sentido de que exige que se proceda ao ajustamento de deduções do imposto sobre o valor acrescentado efetuadas a título dos bens ou dos serviços abrangidos pelo artigo 17.º, n.º 5, da referida diretiva, após a adoção, ocorrida durante o período de ajustamento em causa, de um critério de repartição deste imposto utilizado para calcular essas deduções que derroga o método de determinação do direito à dedução previsto na mesma diretiva.**
- 3) **Os princípios gerais do direito da União da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma legislação nacional aplicável que não prevê expressamente um ajustamento, na aceção do artigo 20.º da Sexta Diretiva, do imposto pago a montante, na sequência da alteração do critério de repartição do IVA utilizado para o cálculo de determinadas deduções, nem estabelece um regime transitório, embora o órgão jurisdicional supremo tenha considerado que, de forma geral, a repartição do imposto pago a montante efetuada pelo sujeito passivo de acordo com o critério de repartição aplicável antes dessa alteração era adequada.**

Assinaturas

\* Língua do processo: alemão.