

Conclusions

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

F. G. JACOBS

apresentadas em 28 de Outubro de 2004(1)

Processo C-32/03

I/S Fini H

contra

Skatteministeriet

«»

1. O presente pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Højesteret dinamarquês (Supremo Tribunal) tem por objecto as circunstâncias em que um indivíduo, que é titular de um contrato de arrendamento de um imóvel onde anteriormente exercia uma actividade económica que entretanto cessou, pode ou não continuar a ser considerado sujeito passivo de IVA relativamente ao arrendamento ainda em vigor, com direito, nessa qualidade, a deduzir o imposto pago a montante sobre as despesas respeitantes ao imóvel.

Enquadramento jurídico

2. O essencial do regime do IVA encontra-se estabelecido no artigo 2.º da Primeira Directiva IVA (2) :

«O princípio do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação.

Em cada transacção, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.»

3. Nos termos do artigo 2.º da Sexta Directiva IVA (3) , estão sujeitas a IVA as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

4. O artigo 4.º, n.º 1, define sujeito passivo como qualquer pessoa que exerça uma actividade económica, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade. Actividades económicas são, nos termos do artigo 4.º, n.º 2, «todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas», bem como a «exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência». O artigo 4.º, n.º 3, dispõe que «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. Os aspectos fundamentais do direito à dedução são definidos no artigo 17.º da Sexta Directiva. O artigo 17.º, n.º 2, dispõe o seguinte: «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 [...]». Esse direito surge, nos termos do artigo 17.º, n.º 1, no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

6. O Tribunal apreciou por diversas vezes questões relacionadas com bens e serviços tributados a montante «para os fins das» transacções tributáveis a jusante e, por conseguinte, as circunstâncias em que surge ou não o direito à dedução, nos termos do artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva.

7. Na presente causa, tem alguma relevância a jurisprudência (4) segundo a qual, sempre que uma pessoa tenha a intenção, confirmada por provas concretas, de iniciar uma actividade económica e adquira para o efeito fornecimentos iniciais tributados, deverá considerar-se que é um sujeito passivo actuando nessa qualidade e que tem direito a deduzir de imediato o IVA referente aos fornecimentos adquiridos para os fins das suas transacções tributáveis previstas, sem que tenha que esperar pelo início da efectiva exploração da actividade económica ou mesmo que esta não venha sequer a começar.

8. O Tribunal ainda não decidiu especificamente sobre a situação «espelho», em que apesar de ter cessado a sua actividade económica o sujeito passivo continua a adquirir fornecimentos tributáveis relacionados com obrigações assumidas para efeitos do exercício dessa actividade.

9. Entendeu, no entanto, que pelo menos nos casos em que uma actividade económica em que se realizam operações tributáveis é transferida com continuidade de exploração, quaisquer despesas do transmitente na aquisição de serviços com o intuito de efectuar a transmissão fazem parte das despesas gerais da empresa anteriores à transmissão, pelo que o IVA sobre esses serviços é, em princípio, dedutível do imposto devido a jusante (5).

10. Na Dinamarca, a versão aplicável do § 3 da Momslov (lei do IVA) (6) define «sujeito passivo» como «qualquer pessoa singular ou colectiva, que exerce uma actividade económica independente».

11. A prática da administração fiscal dinamarquesa foi definida no Momsvejledning (orientações em matéria de IVA) de 2001. Os casos em que as autoridades fiscais consideram que indivíduos ou pessoas colectivas exercem de forma independente uma actividade económica são aqueles que são definidos pela jurisprudência do Tribunal de Justiça.

Matéria de facto, processo e conclusões

12. A I/S Fini H (a seguir «Fini H») é uma sociedade constituída com a finalidade de gerir um restaurante que instalou num imóvel arrendado. O contrato de arrendamento de dez anos deveria produzir efeitos até Julho de 1998, sem possibilidade de rescisão por qualquer uma das partes, podendo, após essa data, ser denunciado por qualquer delas. O restaurante encerrou em Julho de 1993, não tendo o imóvel sido utilizado depois dessa data.

13. Não obstante o estatuído no contrato, a Fini H tentou pôr termo ao arrendamento, mas o senhorio não aceitou e os únicos locatários que se conseguiu encontrar não estavam dispostos a pagar a mesma renda nem a aceitar as condições fixadas pela Fini H no que respeitava aos bens inamovíveis. O senhorio teria aceite outro locatário desde que a Fini H pagasse a diferença entre as duas rendas. A Fini H não estava disposta a fazê-lo e continuou de facto como locatária até ao termo do arrendamento.

14. Depois da cessação da actividade de restauração, cada um dos sócios continuou a exercer actividades comerciais autónomas, tendo a sociedade enquanto tal mantido o respectivo registo para efeitos de IVA e continuado a apresentar declarações de rendimentos com inclusão das deduções de impostos a montante sobre a renda, electricidade e taxa fixa de telefone, os quais continuaram a ser pagos relativamente ao imóvel. Uma vez que não eram realizadas vendas e

não havendo, por isso, liquidação de IVA a ter em conta, houve lugar a pagamentos líquidos a favor da Fini H.

15. No entanto, em Setembro de 1998, a administração fiscal regional decidiu que os montantes que pagou desde Outubro de 1993 deviam ser recuperados e que não seria efectuado qualquer pagamento relativamente ao período de Abril a Setembro de 1998. A decisão foi tomada com o fundamento de que a Fini H não tinha exercido qualquer actividade tributável de fornecimento de bens ou de prestação de serviços, na acepção da Momslov – condição para deduzir imposto pago a montante – desde o terceiro trimestre de 1993. Em Novembro de 1999, a administração fiscal nacional confirmou essa decisão, mas, em Fevereiro de 2000, a Fini H interpôs recurso no Vestre Landsret (tribunal regional ocidental).

16. Em Agosto de 2001, este tribunal confirmou a referida decisão, considerando que a despesa com a renda após a cessação da actividade económica, não imputável às operações normais de liquidação, mas apenas por força de uma cláusula de irrevogabilidade, não podia ser considerada um custo operacional associado a uma actividade independente nos termos do § 3 da Momslov, e que não podia considerar-se que a Fini H tinha agido de boa fé ao permanecer registada para efeitos de IVA.

17. Esse acórdão está pendente de recurso no Højesteret, que apresenta um pedido de decisão prejudicial, tendo por objecto as seguintes questões:

«1. Pode considerar-se que uma pessoa exerce uma actividade económica de modo independente, na acepção do artigo 4.º, n.ºs 1 a 3, da Sexta Directiva IVA, numa situação em que a pessoa em causa celebrou voluntariamente um contrato de arrendamento como elemento duma actividade económica independente, a qual cessou de facto, mas o contrato de arrendamento continua a existir durante um certo período devido a uma cláusula de irrevogabilidade e em que, após a cessação da actividade efectiva, não foram efectuadas, no âmbito da fruição do contrato de arrendamento, operações sujeitas a IVA com o fim de auferir receitas com carácter de permanência?

2. Tem importância para a resposta à questão 1 o facto de a pessoa em causa, durante o período restante de duração da cláusula de irrevogabilidade, procurar activamente, quer aproveitar o arrendamento comercial para efectuar operações sujeitas a IVA com o fim de auferir receitas com carácter de permanência, quer ceder o arrendamento, e tem alguma importância a duração do período em que vigora a cláusula de irrevogabilidade ou a parte restante do mesmo?»

18. A Fini H, o Governo dinamarquês e a Comissão apresentaram observações escritas, tendo todos procedido a alegações orais na audiência de 15 de Setembro de 2004. A Fini H alega que tem direito à dedução, enquanto o Governo dinamarquês e a Comissão consideram que não tem esse direito.

19. A Fini H defende, no essencial, que o direito à dedução resulta do facto de o arrendamento ter sido celebrado com a finalidade de se iniciar ou exercer uma actividade económica. Cita os acórdãos Rompelman, INZO e Breitsohl (7), sublinhando as referências do Tribunal de Justiça aos princípios da neutralidade fiscal e da segurança jurídica. Se não tivesse direito à dedução, estaria obrigada a pagar IVA a montante relativamente às aquisições que efectuou para efeitos do exercício de uma actividade que realiza entregas tributáveis a jusante e as obrigações que tinha assumido no exercício da actividade económica modificar-se-iam quanto à sua natureza por força de uma alteração posterior das circunstâncias. Na audiência, a Fini H realçou que a duração do período de irrevogabilidade correspondia a um uso comercial comum.

20. O Governo dinamarquês chama a atenção para a redacção do artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Directiva: «com o fim de auferir receitas com carácter de permanência». Quando um sujeito passivo já não explora um imóvel para o referido fim, cessa o direito à dedução quando termina a actividade económica ou num prazo razoável após essa data; não pode gozar indefinidamente de um direito que se baseia no facto de ter previamente desenvolvido essa actividade. Ao cessar a actividade, o sujeito passivo deve alienar o imóvel ou então usá-lo para auferir receitas. No presente caso, não foi feito qualquer esforço para utilizar o imóvel ou o arrendamento para esse efeito. As despesas que continuaram a ser feitas não tinham relação com o início, funcionamento

ou cessação da actividade económica. Permitir o direito à dedução nessas circunstâncias seria contrário ao princípio da neutralidade fiscal, uma vez que não é repercutido qualquer IVA para qualquer consumidor final. A recusa desse direito é, no entanto, compatível com a segurança jurídica uma vez que se baseia em critérios objectivos e verificáveis. A jurisprudência citada pela Fini H diz respeito a uma situação diferente e não é transponível. Outros acórdãos (8) esclarecem, no entanto, que a mera titularidade de um contrato de arrendamento não pode constituir uma actividade económica.

21. A Comissão realça, em primeiro lugar, que a jurisprudência do Tribunal, do acórdão Rempelman ao acórdão Breitsohl (9), reconhece que a administração fiscal pode exigir provas concretas que confirmem a intenção declarada de iniciar as actividades económicas que darão origem a operações tributáveis e, na falta dessa prova, pode recusar o direito à dedução. Em segundo lugar, certas operações referentes, por exemplo, à cessação de uma actividade económica continuarão a ser efectuadas «para efeitos de» entregas tributáveis mesmo após a cessação da actividade económica. No presente caso, cabe ao tribunal nacional apreciar se as operações demonstravam que existia a intenção de prosseguir a actividade ou se estavam directa e necessariamente ligadas à cessação da actividade. A simples manutenção de uma obrigação contratual na forma de um contrato de arrendamento não pode, no entanto, demonstrar que existe intenção de prosseguir uma actividade económica. Se a Fini H pretendia, de facto, explorar o arrendamento para auferir receitas – facto também a apurar pelo tribunal nacional –, os bens e serviços adquiridos poderiam ser imputados a essa nova ou futura actividade económica, mas não ao anterior negócio de restauração.

Apreciação

Considerações gerais

22. No normal desenrolar de um negócio em que se fazem aquisições a montante e entregas a jusante, ambas sujeitos a IVA, o sujeito passivo procura obter um lucro regular, sendo normalmente o valor do imposto devido a jusante superior ao valor do imposto pago a montante. Assim, o sujeito passivo pagará regularmente à administração fiscal a diferença entre os dois, ou seja, o montante de imposto a jusante que tenha recebido dos seus clientes deduzido do imposto pago a montante sobre as aquisições que fez e que usa para efeitos das suas operações a jusante (10).

23. Este é, no entanto, um cenário simplificado, do qual uma operação específica pode, na prática, divergir.

24. Em primeiro lugar, apesar de o imposto pago a montante poder ser deduzido apenas se as aquisições sobre o qual recai forem usadas para os efeitos de entregas tributáveis a jusante, e apesar de a metáfora da cadeia de transacções ser frequentemente usada nesse contexto, a dedução não depende da conclusão de uma sequência cronológica de operações a montante e jusante especificamente relacionadas entre si.

25. Desta forma, o imposto pago a montante é dedutível assim que se torne exigível; não é necessário aguardar até que ocorra uma operação a jusante que utilize uma aquisição a montante (11). O que importa saber é se esta aquisição a montante é um elemento constitutivo do preço da operação tributável a jusante e, por conseguinte, se apresenta uma relação directa e imediata com essa operação (12).

26. Em segundo lugar, ainda que não possam ser atribuídos a operações específicas a jusante, os custos gerais de funcionamento de uma actividade comercial que efectua operações tributáveis devem ser vistos, em princípio, como componentes do preço, desde que tenham umnexo directo e imediato com a actividade económica no seu todo (13).

27. Em terceiro lugar, não só o IVA pago a montante é dedutível, tanto relativamente a operações específicas como aos custos gerais de funcionamento, antes de serem efectuadas operações a jusante – por exemplo, no início de uma actividade comercial –, como o direito à dedução não desaparece mesmo quando a actividade económica em causa não dá origem a operações tributáveis ou quando o sujeito passivo não tenha podido utilizar os bens ou serviços adquiridos por razões que lhe são alheias. Contudo, nesses casos, impõe-se a condição de que

tenha havido uma intenção real – provada através de elementos concretos, que as autoridades fiscais têm pleno direito de exigir – de efectuar tais transacções e que os custos foram suportados para esse efeito (14) .

28. Em quarto lugar, o direito à dedução pode manter-se mesmo quando o sujeito passivo deixou de efectuar operações a jusante depois de adquirir as entregas a montante, como, por exemplo, no caso de despesas realizadas a fim de cessar a actividade comercial.

29. O Tribunal de Justiça considerou que esse era, em princípio, o caso das despesas efectuadas a fim de transferir para outro sujeito passivo a totalidade ou parte de uma universalidade de bens de uma empresa (15) . Apesar de esse entendimento constar de um acórdão proferido no contexto específico do artigo 5.º, n.º 8, da Sexta Directiva, ao abrigo do qual é possível considerar que, naquele caso, não houve qualquer entrega, também pode aplicar-se a mesma interpretação quando o sujeito passivo cessa a actividade comercial noutras circunstâncias. Como o Tribunal declarou no acórdão Abbey National (16) :

«[...] Qualquer outra interpretação do artigo 17.º da Sexta Directiva seria contrária ao princípio que exige que o sistema do IVA seja de uma perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas da empresa, na condição de estas estarem elas próprias sujeitas ao IVA, e poria a cargo do operador económico o custo do IVA no âmbito da sua actividade económica sem lhe dar a possibilidade de o deduzir (v., neste sentido, acórdão Gabalfrisa e o., já referido, n.º 45). Assim, proceder-se-ia a uma distinção arbitrária entre, por um lado, as despesas efectuadas para os fins de uma empresa antes da exploração efectiva desta e das efectuadas no decurso da referida exploração e, por outro lado, as despesas efectuadas para pôr termo a esta exploração.»

30. Finalmente, em algumas circunstâncias, o IVA pago a montante pode exceder a quantia liquidada, dando origem a uma obrigação de pagamento por parte da administração fiscal a favor do sujeito passivo. Isso pode acontecer se uma empresa não realizar lucros ou, muito simplesmente, não efectuar a jusante quaisquer operações tributáveis. Esta situação, por seu turno, pode verificar-se em períodos fiscais em que a actividade está no início ou está em liquidação e ainda não são ou já não são efectuadas operações a jusante.

31. Tal situação, em si mesma, não é de todo incompatível com o regime comunitário do IVA, apesar de implicar um pagamento líquido ao sujeito passivo relativamente a todo ou parte do período de duração da sua actividade económica – que continua a ser uma actividade económica, independentemente do seu resultado (17) .

32. O IVA é classificado como imposto geral sobre o consumo (final e privado) (18) e não como um encargo sobre as empresas que operam ao nível das fases que levam a esse consumo. O Tribunal de Justiça sublinhou de forma constante que o regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do encargo do IVA, devido ou pago, no âmbito de todas as suas actividades económicas (19) . As situações em que um sujeito passivo pode recuperar o IVA sem ter que realmente efectuar quaisquer operações a jusante tributáveis referem-se simplesmente à restituição de montantes previamente pagos a título de adiantamento à administração fiscal na expectativa de que as operações sobre as quais recaíram resultariam numa última operação tributável de fornecimento para consumo final. Se essa expectativa não se concretizar e esse consumo final não ocorrer, não existe fundamento para a tributação em fases anteriores. Consequentemente, os montantes adiantados devem ser reembolsados ao sujeito passivo que suporta efectivamente o encargo.

O caso em apreço

33. Apesar de as questões colocadas pelo tribunal nacional estarem formuladas no sentido de perguntar o que pode constituir uma actividade económica na acepção do artigo 4.º da Sexta Directiva, a questão reside em saber se, nas circunstâncias de facto referidas, a Fini H tem direito a deduzir o imposto pago a montante.

34. Esse direito depende não só do estatuto da Fini H como sujeito passivo (uma pessoa que exerce tal actividade económica) mas também da existência de uma relação directa e imediata entre as entradas a montante em causa e as operações da actividade em causa, a jusante, efectivamente realizadas ou previstas, em conformidade com o artigo 17.º da directiva e a

jurisprudência referida nas notas 12 e 13.

35. A Fini H cessou a exploração do restaurante nas instalações em causa em Julho de 1993, tendo todavia continuado a pagar a renda em conformidade com a obrigação contratual que tinha assumido com o fim de prosseguir aquela actividade.

36. Parece evidente que, quando um sujeito passivo cessa uma actividade económica, o seu estatuto de sujeito passivo não cessa imediatamente com a última operação a jusante. Haverá necessariamente despesas posteriores – incluindo as que eventualmente resultarem de obrigações que não podem ser imediatamente extintas – a deduzir dos lucros finais e totais da empresa. O IVA sobre essas despesas deve ser dedutível já que aquelas vão afectar o total do valor acrescentado no decurso da exploração da empresa no seu todo, o qual, por seu turno, determina o montante total de IVA a que esta será sujeita.

37. Decorre, além disso, do acórdão Abbey National (20) que o IVA sobre as despesas efectuadas em virtude da cessação da actividade empresarial devem permanecer dedutíveis mesmo que não tenham sido realizadas outras operações a jusante tributáveis. Essas despesas fazem parte dos custos fixos gerais da actividade de restauração desde o início até à respectiva cessação, estando, por isso, directa e imediatamente relacionadas com as operações a jusante efectuadas no quadro dessa actividade.

38. As despesas decorrentes da denúncia do contrato de arrendamento das instalações comerciais devem cair nessa categoria, do mesmo modo que as despesas com a alienação dos outros bens do restaurante. E, uma vez que não é expectável que um estabelecimento que vai encerrar consiga alienar os seus bens de um dia para o outro, deverão incluir-se os custos intermédios inevitáveis, tal como o pagamento das rendas até extinção do arrendamento.

39. Por conseguinte, em princípio, a resposta a dar ao tribunal nacional deve ser afirmativa: nas circunstâncias referidas, pode considerar-se que o sujeito passivo continua a actuar como tal, ou seja, que continua a exercer uma actividade económica na acepção do artigo 4.º da directiva.

Duração do arrendamento

40. A dificuldade do presente caso, à qual o tribunal nacional se refere na segunda questão, reside, no entanto, no invulgar período de tempo – cerca de cinco anos – durante o qual o arrendamento foi mantido depois do encerramento do estabelecimento, sem que tivesse sido por qualquer forma rescindido ou usado para qualquer actividade económica.

41. A razão de ser da duração do contrato de arrendamento parece ter duas vertentes: por um lado, o contrato de arrendamento não podia ser denunciado sem o consentimento do senhorio, que não foi dado; por outro lado, as oportunidades nos termos em que surgiram para encontrar um novo locatário foram todas rejeitadas pela Fini H.

42. No que diz respeito à primeira questão, decorre do pedido prejudicial que a Fini H não tinha o direito de pôr fim ao contrato de arrendamento antes de 1998. O contrato de arrendamento foi celebrado para fins de exploração da actividade de restauração, actividade económica no quadro da qual se efectuam operações tributáveis a jusante. Na medida em que a Fini H não podia evitar o pagamento da renda após o encerramento (e as instalações não foram usadas para qualquer outro fim), essa renda deve, então, ser considerada como parte dos custos fixos da actividade como um todo. O IVA cobrado a esse respeito deve, por conseguinte, ser dedutível.

43. Contudo, também se verifica que o pagamento integral da renda não era inevitável, já que se poderia ter poupado pelo menos parte do custo se se tivesse aceite um novo locatário, muito embora em termos não totalmente satisfatórios para a Fini H. Poderá o facto de esta ter recusado esses termos afectar o seu direito à dedução?

44. Por norma, uma pessoa que exerce uma actividade económica tenta – seja no início, durante a operação ou na cessação – fazê-lo da forma mais lucrativa possível. De facto, essa presunção subjaz a todo o regime do imposto sobre o valor acrescentado.

45. Constitui, além disso, uma presunção perfeitamente razoável no contexto do normal exercício da actividade, que tende a contrariar os receios do Governo dinamarquês de que um operador consiga, de alguma forma, obter 98 anos de reembolsos relativos a IVA pago a montante sobre um contrato de arrendamento de 99 anos usado apenas durante um ano para fins

de exploração comercial efectiva. Não existindo fraude, a quantia de imposto a montante deduzido nunca pode exceder as despesas efectivas a montante.

46. Contudo, por vezes, uma ou mais partes da operação não são lucrativas.

47. Do acórdão Rompelman ao acórdão Breitshol, o Tribunal de Justiça reconheceu que, em princípio, essas circunstâncias não afectam o direito à dedução do imposto pago a montante sempre que a fase inicial da operação comercial não dê resultados por razões alheias ao operador. O mesmo se passará quando a fase final, ou mesmo a operação no seu todo, dá prejuízo, pelo facto de o valor das operações a montante tributadas exceder o valor das operações a jusante tributáveis.

48. Na minha opinião, não é relevante o facto de as razões que estão na base dessa situação não serem – ou não serem inteiramente – alheias ao sujeito passivo, desde que não haja fraude, abuso ou outro uso estranho das operações a montante em causa.

49. A aplicação do imposto sobre o valor acrescentado é uma questão objectiva. O imposto é cobrado sobre o valor efectivamente acrescentado, mesmo quando um operador mais astuto possa ter acrescentado um valor superior, gerando um rendimento fiscal mais elevado. O resultado também não pode ser afectado pelo facto de um sujeito passivo não ter conseguido diminuir as perdas e, consequentemente, a quantia de imposto a montante a reembolsar pela autoridade fiscal, seja durante um período fiscal específico seja no que diz respeito à operação comercial no seu todo. O nível desejado de lucro depende de muitos factores (21) e não pode exigir-se ao sujeito passivo que gira a sua empresa com o propósito de maximizar as receitas de IVA ou penalizá-lo se assim não fizer.

50. Além disso, deve ter-se presente que, salvo se a intenção for a de abusar do regime fiscal, os sujeitos passivos procurarão em geral minimizar as perdas, pelo que, os «cortes» nas receitas de IVA em circunstâncias como as do caso ora em apreço serão na prática provavelmente bastante raros.

51. A perspectiva que defendo baseia-se contudo na presunção de que as entregas a montante em causa não perdem o nexo directo e imediato com as operações a jusante tributáveis da empresa no seu todo, desde o início até à respectiva cessação.

52. O referido nexo pode perder-se em várias situações sempre que as entregas a montante – neste caso as instalações arrendadas e serviços conexos – forem usadas para um fim diferente da operação comercial. Seria esse o caso se fossem usadas para fins privados (que constituiriam consumo final e não originariam qualquer direito a dedução) ou para fins de outra operação comercial (caso em que o direito à dedução seria determinado pelas circunstâncias dessa operação; v. n. os 54 a 57, *infra*). Seria, obviamente, também esse o caso se se verificasse fraude ou abuso, relativamente ao regime do IVA ou a qualquer outro regime.

53. A esse respeito, em termos semelhantes aos da jurisprudência em matéria de despesas efectuadas na criação de uma empresa, será razoável entender que a autoridade fiscal pode exigir a apresentação de provas concretas de que as entregas a montante não foram utilizadas para fins diversos dos da exploração comercial original.

Possível intenção de dar início a uma nova actividade económica

54. Um último aspecto que é suscitado pela segunda questão colocada pelo tribunal nacional é o de saber se, no caso em apreço, teria alguma relevância o facto de a Fini H ter a intenção de usar as instalações para qualquer outra exploração comercial sujeita a IVA.

55. Qualquer situação semelhante estaria coberta pela jurisprudência do Tribunal de Justiça, do acórdão Rompelman ao acórdão Breitshol. Se, durante o período em questão, a Fini H teve efectivamente a intenção de usar as instalações para auferir receitas através de operações sujeitas a IVA, que podem incluir subarrendamento, então o imposto pago a montante é, em princípio, dedutível, ainda que essas receitas acabem por não se verificar.

56. No entanto, resulta claramente da jurisprudência que a administração fiscal pode exigir provas concretas de que a Fini H tencionava de boa fé utilizar as instalações arrendadas para esse fim. Na falta dessas provas, pode recusar-se a autorizar a dedução (22). Isso pressupõe, por seu turno, que a intenção deva ser definitiva e razoavelmente específica. A simples vontade

de utilizar dessa forma as instalações se e quando uma oportunidade surgir não será, na minha perspectiva, suficiente.

57. Se uma tal abordagem for aplicável, a apreciação de facto cabe ao tribunal nacional. Mas, uma vez que no presente caso a Fini H não parece defender essa abordagem, a determinação deverá assentar apenas nos factores que sublinhei acima a respeito do nexo existente entre a actividade de restauração cessada e o contrato de arrendamento mantido em vigor.

Conclusão

58. Sou assim da opinião que o Tribunal deverá responder às questões colocadas pelo Højesteret da seguinte forma:

«1) Os artigos 4.º e 17.º da Sexta Directiva IVA devem ser interpretados no sentido de que, quando um sujeito passivo, tendo em vista as suas operações a jusante tributáveis, contrai uma obrigação – como um contrato de arrendamento – para efectuar aquisições tributáveis de bens e serviços, mas interrompe a realização de operações a jusante tributáveis antes de extinta a obrigação, continuando ainda assim, nos termos dessa obrigação, a adquirir os bens e serviços em questão, deverá, em princípio, ser considerado, a esse respeito, como conservando o estatuto de sujeito passivo, actuando como tal e, ter, assim, direito à dedução do IVA sobre esse bens ou serviços, durante a sua obrigação inicial, desde que:

– não se perca, através do seu uso para fins privados ou de uma actividade económica diferente, o nexo directo e imediato entre as aquisições e as operações para efeitos das quais foi contraída a obrigação inicial; e

– a permanência desse vínculo directo e imediato possa provar-se por meio de provas concretas, sempre que a administração fiscal o exija.

2) O período transcorrido até à extinção da obrigação não é, em princípio, relevante para esse propósito. O facto de a pessoa em questão poder, de forma activa, tentar utilizar os bens e serviços adquiridos para um fim diferente das operações a jusante tributáveis apenas é relevante na medida em que possa eliminar o nexo directo e imediato relativamente a essas operações.»

1 – Língua original: inglês.

2 – Primeira Directiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO 1967, 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3).

3 – 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»).

4 – Acórdãos de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman (268/83, Recueil, p. 655); de 29 de Fevereiro de 1996, Inzo (C-110/94, Colect., p. I-857); de 15 de Janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Colect., p. I-1); de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o. (C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577); de 8 de Junho de 2000, Schloßstraße (C-396/98, Colect., p. I-4279); e de 8 de Junho de 2000, Breitsohl (C-400/98, Colect., p. I-4321).

5 – V. acórdãos de 22 de Fevereiro de 2001, Abbey National (C-408/98, Colect., p. I-1361, em particular o n.º 35 e segs. do acórdão); e de 29 de Abril de 2004, Faxworld (C-137/02, Colect., p. I-0000, n.º 39).

6 – No regulamento codificado n.º 804, de 16 de Agosto de 2000.

7 – Já referidos na nota 4.

8 – Acórdãos de 20 de Junho de 1991, Polysar Investments (C-60/90, Colect., p. I-3111); de 6 de Fevereiro de 1997, Harnas & Helm (C-80/95, Colect., p. I-745); e despacho de 12 de Julho de 2001, Welthgrove (C-102/00, Colect., p. I-5679).

9 – Já referidos na nota 4. A Comissão cita em particular o acórdão Breitsohl, n.º 39.

10 – A situação é mais complexa quando algumas transacções são tributáveis e outras estão isentas, dando lugar a uma dedução *pro rata*. No presente caso, no entanto, não há indícios de que a Fini H tivesse qualquer outra actividade não sujeita integralmente a IVA.

11 – Artigo 17.º, n.º 1, da Sexta Directiva

- 12 – V., por exemplo, acórdãos de 6 de Abril de 1995, BLP Group (C-4/94, Colect., p. I-983, n.º 19), e de 8 de Junho de 2000, Midland Bank (C-98/98, Colect., p. I-4177, n. os 20 e segs.).
- 13 – V., por exemplo, acórdão de 27 de Setembro de 2001, Cibo Participations (C-16/00, Colect., p. I-6663, n.º 35.)
- 14 – V., por exemplo, os acórdãos referidos na nota 4 e o acórdão Midland Bank, já referido na nota 12, n.º 22.
- 15 – V. os acórdãos Abbey National e Faxworld, já referidos na nota 5.
- 16 – N.º 35.
- 17 – Artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva IVA.
- 18 – Artigo 2.º da Primeira Directiva IVA, já referida na nota 2.
- 19 – V., por exemplo, acórdão Ghent Coal Terminal, já referido na nota 4, n.º 15.
- 20 – V. n. os 28 e 29, *supra*.
- 21 – Comparar com o acórdão BLP Group, já referido na nota 12, n.º 26.
- 22 – V., por exemplo, acórdão Gabalfrisa e o., já referido na nota 4, n.º 46.