

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA
4 de Outubro de 1995 *

No processo C-291/92,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.º do Tratado CEE, pelo Bundesfinanzhof, destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Finanzamt Uelzen

e

Dieter Armbrecht,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação dos artigos 5.º, n.º 1, 17.º, n.º 2, e 20.º, n.º 2, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA,

composto por: G. C. Rodríguez Iglesias, presidente, F. A. Schockweiler, P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann e P. Jann, presidentes de secção, G. F. Mancini,

* Língua do processo: alemão.

J. C. Moitinho de Almeida, J. L. Murray (relator), D. A. O. Edward, G. Hirsch e H. Ragnemalm, juizes,

advogado-geral: F. G. Jacobs,
secretário: L. Hewlett, administradora,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação de D. Armbrrecht, por Bernd Kleemann, consultor fiscal,

— em representação do Governo alemão, por Ernst Röder, Ministerialrat no Ministério Federal da Economia, e Claus-Dieter Quassowski, Regierungsdirektor no mesmo ministério, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Henri Étienne, consultor jurídico principal, na qualidade de agente,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações do Finanzamt Uelzen, representado por Christel Kuwert, Ministerialrätin no Niedersächsisches Finanzministerium, na qualidade de agente, de D. Armbrrecht, do Governo alemão e da Comissão, na audiência de 17 de Junho de 1993,

ouvidas as conclusões do advogado-geral W. Van Gerven apresentadas na audiência de 15 de Setembro de 1993,

visto o despacho de reabertura da fase oral do processo, de 13 de Dezembro de 1994,

vistas as respostas dadas às questões escritas do Tribunal de Justiça:

— em representação de D. Armbrecht, por Bernd Kleemann,

— em representação do Governo alemão, por Ernst Röder,

— em representação do Governo francês, por Edwige Belliard, director adjunto na Direcção dos Assuntos Jurídicos do Ministério dos Negócios Estrangeiros, e Jean-Louis Falconi, secretário dos Negócios Estrangeiros na mesma direcção, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo português, por Luís Fernandes, director do Serviço Jurídico da Direcção-Geral das Comunidades Europeias do Ministério dos Negócios Estrangeiros, e Ângelo Seiça Neves, jurista na mesma direcção, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo do Reino Unido, por Lindsey Nicoll, do Treasury Solicitor's Department, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Jürgen Grunwald, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agente,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações do Finanzamt Uelzen, representado por Christel Kuwert, de D. Armbrrecht, do Governo alemão e da Comissão, na audiência de 14 de Março de 1995,

ouvidas as conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs apresentadas na audiência de 6 de Abril de 1995,

profere o presente

Acórdão

- 1 Por despacho de 28 de Abril de 1992, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 1 de Julho seguinte, o Bundesfinanzhof submeteu, nos termos do artigo 177.º do Tratado CEE, três questões prejudiciais sobre a interpretação dos artigos 5.º, n.º 1, 17.º, n.º 2, e 20.º, n.º 2, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «directiva»).
- 2 Estas questões foram suscitadas num recurso interposto por Dieter Armbrrecht de uma decisão do Finanzamt Uelzen (a seguir «Finanzamt»), a propósito da determinação do imposto sobre o volume de negócios devido relativamente ao exercício de 1981.

- 3 D. Armbrrecht, hoteleiro, era proprietário de um imóvel que compreendia um hotel, um restaurante e partes utilizadas como habitação privada. Em 1981, vendeu esse imóvel pelo preço de 1 150 000 DM «mais o IVA de 13%».

- 4 Por força do § 4, n.º 9, alínea a), da Umsatzsteuergesetz 1980 (lei alemã relativa ao imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UStG»), as entregas regidas pela Grunderwerbsteuergesetz (lei relativa ao imposto sobre as aquisições imobiliárias) estão isentas do imposto sobre o volume de negócios. Todavia, o § 9 da UStG autoriza os sujeitos passivos a tratar essas entregas como estando sujeitas ao imposto quando elas sejam efectuadas «a outro empresário por conta da empresa deste». D. Armbrrecht optou pela tributação da venda do seu imóvel em conformidade com esta última disposição.

- 5 Na sua declaração de imposto sobre o volume de negócios relativa ao ano de 1981, D. Armbrrecht considerou como sujeita ao imposto sobre o volume de negócios apenas a venda da parte do seu imóvel que estava consagrada a uso profissional. Em contrapartida, considerou como isento do imposto sobre o volume de negócios o montante de 157 705 DM relativo à habitação privada. Correlativamente, facturou somente ao comprador o imposto sobre o volume de negócios atinente à primeira destas duas partes.

- 6 Na sequência de uma inspecção, o Finanzamt sujeitou a venda da habitação privada ao imposto sobre o volume de negócios. D. Armbrrecht interpôs recurso dessa decisão para o Finanzgericht Niedersachsen. Este órgão jurisdicional entendeu que, quando um bem imóvel seja utilizado em parte para fins empresariais e em parte

para fins de habitação privada, se subdivide em dois bens economicamente independentes para efeitos da legislação relativa ao imposto sobre o valor acrescentado. Não tendo D. Armbrecht facturado ao comprador o imposto sobre o valor acrescentado relativo à venda da habitação privada, não era, segundo o Finanzgericht, devedor do imposto sobre essa venda.

7 O Finanzamt interpôs recurso dessa decisão. Tendo dúvidas sobre a interpretação da directiva, não somente no que toca à sua aplicabilidade ao imóvel vendido por D. Armbrecht mas igualmente quanto à extensão do direito à dedução que estabelece, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância até que o Tribunal de Justiça se tenha pronunciado a título prejudicial sobre as seguintes questões:

«1) Na alienação de um imóvel, a parte do mesmo afecta à actividade empresarial deve ser considerada objecto autónomo de ‘entrega de um bem’, na acepção do n.º 1 do artigo 5.º da Sexta Directiva (77/388/CEE)?

2) Um imóvel que é utilizado em parte para fins privados e em parte afecto à actividade empresarial, em áreas separadas, deve ser considerado, para efeitos do n.º 2 do artigo 17.º da Sexta Directiva, utilizado no seu conjunto para os fins das operações tributáveis da empresa, ou só deve ser considerada para este efeito a parte do imóvel afecta à actividade empresarial?

3) O ajustamento da dedução previsto no n.º 2 do artigo 20.º da Sexta Directiva pode ser limitado à parte do imóvel afecta à actividade empresarial?»

8 O artigo 2.º, n.º 1, da directiva sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado as entregas de bens e as prestações de serviços efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

9 Por força do artigo 5.º, n.º 1, da directiva, «por ‘entrega de um bem’ entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário».

10 O artigo 13.º, ponto B, da directiva prevê uma série de isenções para operações que incidam sobre bens imóveis, entre as quais:

«g) As entregas de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação, com excepção dos indicados no n.º 3, alínea a), do artigo 4.º;

h) As entregas de bens imóveis não construídos, com excepção das entregas de terrenos para construção previstas no n.º 3, alínea b), do artigo 4.º»

11 O artigo 13.º, ponto C, da directiva acrescenta a estas isenções a reserva seguinte:

«Os Estados-Membros podem conceder aos seus sujeitos passivos o direito de optar pela tributação:

a) ...

b) das operações referidas em B... g) e h).

Os Estados-Membros podem restringir o âmbito do direito de opção e fixarão as regras do seu exercício.»

Quanto à primeira questão

- 12 No que toca à primeira questão, o Governo alemão sublinha que o imóvel de D. Armbrecht constitui um único bem em direito civil alemão e está inscrito, como tal, no registo predial. Por isso, deveria ser considerado como um único bem para efeitos de aplicação da directiva.
- 13 É certo que o artigo 5.º, n.º 1, da directiva não delimita a extensão dos direitos de propriedade transferidos, a qual deve ser determinada segundo o direito nacional aplicável, mas o Tribunal de Justiça declarou que o objectivo da directiva, que visa basear o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado numa definição uniforme das operações tributáveis, estaria comprometido se a verificação de uma entrega de bens, que é uma das três operações tributáveis, ficasse sujeita à ocorrência de condições que variam de um Estado-Membro para outro (acórdão de 8 de Fevereiro de 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, *Colect.*, p. I-285).
- 14 Daí resulta que a resposta à questão submetida, que não trata do direito civil aplicável à entrega, mas da sujeição ao imposto, não pode ser encontrada no direito nacional aplicável ao litígio do processo principal.
- 15 Convém, portanto, compreender a primeira questão como incidindo sobre a questão de saber se, quando um sujeito passivo vende um bem do qual tinha decidido reservar uma parte para seu uso privado, age, no que toca à venda dessa parte, na qualidade de sujeito passivo, na acepção do artigo 2.º, n.º 1, da directiva.

- 16 Decorre da redacção do artigo 2.º, n.º 1, da directiva que um sujeito passivo deve agir «nessa qualidade» para que uma operação possa ser sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado.
- 17 Ora, um sujeito passivo que efectue uma operação a título privado não age como sujeito passivo.
- 18 Por conseguinte, uma operação efectuada por um sujeito passivo a título privado não cai na alçada do imposto sobre o valor acrescentado.
- 19 Nenhuma disposição da directiva se opõe, aliás, a que um sujeito passivo que deseje conservar uma parte de um bem no seu património privado possa excluí-lo do sistema do imposto sobre o valor acrescentado.
- 20 Tal interpretação dá a um sujeito passivo a possibilidade de escolher, para efeitos da aplicação da directiva, entre integrar ou não na sua empresa a parte de um bem que está afectada ao seu uso privado. Este tratamento é conforme a um dos princípios de base da directiva, segundo o qual um sujeito passivo só deve suportar o encargo do imposto sobre o valor acrescentado quando este se referir a bens ou serviços que utiliza para o seu consumo privado e não para as suas actividades profissionais tributáveis. Essa possibilidade de escolha também não constitui obstáculo à aplicação de uma outra regra, elaborada pelo Tribunal de Justiça no acórdão de 11 de Julho de 1991, Lennartz (C-97/90, Colect., p. I-3795), segundo a qual os bens de investimento utilizados ao mesmo tempo para fins profissionais e para fins privados podem, todavia, ser tratados como bens de empresa sobre os quais o imposto sobre o valor acrescentado é, em princípio, integralmente dedutível.

- 21 Tal como o advogado-geral salientou no ponto 50 das suas conclusões, a repartição entre a parte afectada ao exercício das actividades profissionais e a reservada ao uso privado do sujeito passivo deve ser feita com base nas proporções de utilização profissional e de utilização privada ao longo do ano de aquisição e não com base na repartição geográfica. Por outro lado, o sujeito passivo deve manifestar, durante todo o período ao longo do qual detém o bem em questão, a intenção de guardar uma parte dele no seu património privado.
- 22 Ao que precede, o Governo alemão não poderá opor que o artigo 13., ° ponto C, da directiva, uma vez que permite aos Estados-Membros restringir o alcance e determinar as modalidades do exercício do direito que podem conceder aos seus sujeitos passivos, de optar pela tributação das operações isentas referidas no ponto B do mesmo artigo, alíneas g) e h), dá competência ao legislador alemão para, num caso como o em apreço, impor a um sujeito passivo a tributação do imóvel no seu conjunto.
- 23 Essa abordagem é, com efeito, incompatível com a directiva. Embora o direito de opção previsto pelo artigo 13., ponto C, da directiva permita transformar uma entrega isenta numa entrega tributável e confira um direito de dedução ao sujeito passivo, não permite transformar uma entrega que não releva do âmbito de aplicação do imposto, tal como é definido pela directiva, numa entrega tributável.
- 24 Há, portanto, que responder à primeira questão que, quando um sujeito passivo vende um bem do qual tinha decidido reservar uma parte para seu uso privado, não age, no que toca à venda dessa parte, na qualidade de sujeito passivo, na acepção do artigo 2., n.º 1, da directiva.

Quanto à segunda questão

- 25 Pela sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se, quando um sujeito passivo vende um bem e, no momento da sua aquisição, tinha decidido não afectar uma parte dele à sua empresa, podia, durante o período ao longo do qual ele explorava essa parte, deduzir do imposto de que era devedor o imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação à totalidade do bem, em conformidade com o artigo 17.º, n.º 2, da directiva, ou se só devia ser tomado em conta, para a aplicação dessa disposição, a parte desse bem afecta à sua empresa.
- 26 O artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da directiva dispõe que, 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 o imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação aos bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos.
- 27 Só na medida em que um bem é utilizado para as necessidades das operações tributadas, é que um sujeito passivo pode deduzir do imposto de que é devedor o imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a esse bem.
- 28 É claro que, se o sujeito passivo decidir subtrair uma parte de um bem do seu património profissional, essa parte não faz, em momento algum, parte dos bens da empresa. Por conseguinte, não pode considerar-se que o sujeito passivo afecta bens da empresa a uso privado para efeitos dos artigos 5.º, n.º 6, e 6.º, n.º 2, alínea a), da directiva. Daí resulta que essa parte, que não é utilizada para efectuar prestações ou entregas profissionais tributáveis, não releva do âmbito de aplicação do sistema do imposto sobre o valor acrescentado e não deve ser tomada em conta para a aplicação do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da directiva.

- 29 Há, portanto, que responder à segunda questão que, quando um sujeito passivo vende um bem e, no momento da sua aquisição, tinha decidido não afectar uma parte dele à sua empresa, só deve ser tomada em conta, para efeitos de aplicação do artigo 17.º, n.º 2, da directiva, a parte do bem afecta à sua empresa.

Quanto à terceira questão

- 30 Pela sua terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se o ajustamento das deduções, operado nos termos do artigo 20.º, n.º 2, da directiva, pode ser limitado à parte do imóvel afecta à empresa.

- 31 O artigo 20.º, n.º 2, da directiva prevê:

«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 efectuado 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.»

- 32 Dado que, como resulta da resposta dada à segunda questão, o direito à dedução previsto pelo artigo 17.º, n.º 2, da directiva se aplica apenas à parte do bem em causa afecta à empresa, o ajustamento de tal dedução deve igualmente ser limitado a essa parte do bem.

- 33 Por conseguinte, há que responder à terceira questão que o ajustamento das deduções, feito nos termos do artigo 20.º, n.º 2, da directiva, deve ser limitado à parte do imóvel afecta à empresa.

Quanto às despesas

- 34 As despesas efectuadas pelos Governos alemão, francês, português e do Reino Unido, bem como pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA,

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Bundesfinanzhof, por despacho de 28 de Abril de 1992, declara:

- 1) Quando um sujeito passivo vende um bem do qual tinha decidido reservar uma parte para seu uso privado, não age, no que toca à venda dessa parte, na qualidade de sujeito passivo, na acepção do artigo 2.º, n.º 1, da 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.

- 2) Quando um sujeito passivo vende um bem e, no momento da sua aquisição, tinha decidido não afectar uma parte dele à sua empresa, só deve ser tomada em conta, para efeitos de aplicação do artigo 17.º, n.º 2, da directiva já referida, a parte do bem afecta à sua empresa.
- 3) O ajustamento das deduções, feito nos termos do artigo 20.º, n.º 2, da directiva, já referida, deve ser limitado à parte do imóvel afecta à empresa.

Rodríguez Iglesias

Schockweiler

Kapteyn

Gulmann

Jann

Mancini

Moitinho de Almeida

Murray

Edward

Hirsch

Ragnemalm

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 4 de Outubro de 1995.

O secretário

O presidente

R. Grass

G. C. Rodríguez Iglesias