

## CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL ELEANOR SHARPSTON

apresentadas em 11 de Dezembro de 2008<sup>1</sup>

1. Nos termos da legislação comunitária em matéria de IVA, tal como é interpretada pelo Tribunal de Justiça, uma pessoa que construa uma casa para ser utilizada em parte para efeitos de uma actividade profissional tributável e em parte para fins privados tem direito a afectar toda a casa à sua actividade profissional, obtendo assim imediatamente o direito a deduzir a totalidade do IVA a montante relativo aos custos de construção. Deve então tratar a utilização privada que faz de parte da casa como uma prestação de serviços efectuada a título oneroso, sujeita a IVA a jusante. Ainda assim, esta solução pode implicar uma vantagem financeira relativamente uma pessoa que construa uma casa semelhante em que não tencione instalar uma actividade sujeita a imposto e que, como tal, não lhe confere o direito a deduzir o imposto a montante.

2. Através do presente pedido de decisão prejudicial, o *Verwaltungsgerichtshof* austríaco (tribunal administrativo superior) pergunta se essa vantagem é compatível com o princípio da igualdade de tratamento ou com as normas comunitárias em matéria de auxílios de Estado. Levanta também questões quanto à validade de uma disposição nacional de exclusão do direito à dedução, anterior à entrada em vigor da legislação comunitária em matéria de IVA, mas posteriormente

alterada com base numa interpretação incorrecta da jurisprudência do Tribunal de Justiça.

### Legislação comunitária relevante

#### *Disposições básicas*

3. O processo submetido ao órgão jurisdicional nacional respeita a uma casa construída entre 2002 e 2004, pelo que a legislação comunitária relevante é a Sexta Directiva IVA<sup>2</sup>.

2 — Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, alterada em numerosas ocasiões, a seguir «Sexta Directiva»). Foi substituída, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2007, pela Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1), cujo objectivo é apresentar as disposições aplicáveis de forma clara e racional com uma nova estrutura e redacção, sem que daí resultem, em princípio, alterações substanciais da legislação existente. As remissões abaixo indicadas para as disposições da Directiva 2006/112 não implicam, portanto, que a redacção seja igual à das disposições equivalentes da Sexta Directiva.

1 — Língua original: inglês.

4. Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, dessa directiva<sup>3</sup>, todas as «entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade» estão sujeitas a IVA. Nos termos do artigo 11.º, A), n.º 1, alínea a)<sup>4</sup>, a matéria colectável consiste, geralmente, na totalidade da contrapartida recebida.

5. Porém, nos termos do artigo 17.º, n.º 2<sup>5</sup>, um sujeito passivo tem o direito de deduzir do imposto («imposto a jusante») o IVA 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 («imposto a montante»), desde que esses bens e serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis. Nos termos do artigo 17.º, n.º 1<sup>6</sup>, o direito à dedução do imposto surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível (ou seja, essencialmente, quando os bens ou serviços a montante são adquiridos, e não quando são realizadas as operações a jusante).

6. Como só há direito à dedução em relação a entregas de bens ou a prestações de serviços utilizadas para operações tributadas, não existe este direito se as entregas ou as

prestações se destinarem a operações isentas, ou seja, designadamente, as referidas no artigo 13.º da Sexta Directiva<sup>7</sup>, ou a transacções que caem totalmente fora do âmbito de aplicação do IVA, como as efectuadas a título não oneroso, ou as que não são efectuadas por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

### *Os problemas da utilização mista*

7. Um certo número de disposições versa sobre alguns aspectos das dificuldades que podem resultar de, por qualquer razão, as entregas de bens ou as prestações de serviços sujeitas a imposto, efectuadas a um sujeito passivo, poderem ser utilizadas em parte para operações tributadas a jusante e em parte para outros fins. É evidente que, nessas situações, importa manter a distinção entre as operações tributadas e as demais operações, bem como a correspondência entre as deduções do imposto a montante e a cobrança do imposto a jusante.

8. São objecto de regulação dois tipos de utilização mista. Por um lado, há situações em que um sujeito passivo adquire bens ou serviços no decurso da sua actividade e os afecta parcialmente a fins empresariais e

3 — V. artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e c), da Directiva 2006/112.

4 — V. artigo 73.º da Directiva 2006/112.

5 — V. artigo 168.º, alínea a), da Directiva 2006/112.

6 — V. artigo 167.º da Directiva 2006/112.

7 — V. artigos 131.º a 137.º da Directiva 2006/112. Em especial, o artigo 13.º, B), alínea b), da Sexta Directiva isenta a locação de bens imóveis; porém, o artigo 13.º, C), alínea a), autoriza os Estados-Membros a conceder aos seus sujeitos passivos o direito de optarem pela tributação de tal locação de bens imóveis (artigos 135.º, n.º 1, alínea l) e 137.º, n.º 1, alínea d), da Directiva 2006/112).

parcialmente a fins estranhos à empresa. Por outro lado, há também as situações em que uma empresa realiza tanto operações que são tributadas como operações que não são tributadas a jusante.

estranhos à própria empresa, sempre que, relativamente a esses bens, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado;

9. Em primeiro lugar, no que se refere ao uso privado de bens da empresa e a situações análogas, o artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva<sup>8</sup> dispõe: «É equiparada a entrega efectuada a título oneroso a afectação, por um sujeito passivo, de bens da própria empresa a seu uso privado ou do seu pessoal, ou a disposição de bens a título gratuito, ou, em geral, a sua afectação a fins estranhos à empresa, sempre que, relativamente a esses bens ou aos elementos que os compõem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado».

- b) As prestações de serviços a título gratuito efectuadas pelo sujeito passivo, para seu uso privado ou do seu pessoal ou, em geral, para fins estranhos à própria empresa.

10. Do mesmo modo, no que se refere à prestação de serviços, o artigo 6.º, n.º 2º, dispõe:

Os Estados-Membros podem derrogar o disposto no presente número, desde que tal derrogação não conduza a distorções de concorrência.»

«São equiparadas a prestações de serviços efectuadas a título oneroso:

- a) A utilização de bens afectos à empresa para uso privado do sujeito passivo ou do seu pessoal ou, em geral, para fins

11. Por conseguinte, e sem prejuízo da possibilidade de derrogação prevista no artigo 6.º, n.º 2, estas duas disposições significam que, quando um sujeito passivo fornece a si próprio bens da sua empresa ou presta serviços da sua empresa para fins sem relação com a mesma, tendo deduzido o imposto pago a montante sobre as entregas de bens ou as prestações de serviços adquiridos para esse fim, tem, na realidade, que cobrar a si próprio o IVA relativo à operação.

8 — V. artigo 16.º da Directiva 2006/112.

9 — V. artigo 26.º da Directiva 2006/112.

12. Nesses casos, a matéria colectável é determinada em conformidade com o artigo 11.º, A), n.º 1, alíneas b) e c)<sup>10</sup>, nos termos do qual é constituída:

«[...]

b) No caso de operações referidas [no] n.º 6 [...] do artigo 5.º, pelo preço de compra dos bens ou de bens similares, ou, na falta de preço de compra, pelo preço de custo, determinados no momento em que tais operações se efectuam;

c) No caso de operações referidas no n.º 2 do artigo 6.º, pelo montante das despesas suportadas pelo sujeito passivo na execução da prestação de serviços;

[...]»

10 — V. artigos 74.º e 75.º da Directiva 2006/112.

13. Em segundo lugar, o artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Directiva<sup>11</sup>, aplica-se às situações em que os bens e os serviços são utilizados por um sujeito passivo tanto para operações com direito à dedução como para operações sem direito à dedução. Nesses casos, e segundo o seu primeiro parágrafo, «a dedução só é concedida relativamente à parte do imposto sobre o valor acrescentado proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações».

14. Nos termos do segundo parágrafo, este *pro rata* é determinado, em princípio, nos termos do artigo 19.º<sup>12</sup> — que o define, essencialmente, como uma fracção correspondente ao volume de negócios relativo às operações com direito à dedução do IVA dividido pelo montante total do volume de negócios<sup>13</sup>.

11 — V. artigo 173.º da Directiva 2006/112.

12 — V. artigos 174.º e 175.º da Directiva 2006/112.

13 — Todavia, o artigo 17.º, n.º 5, permite também aos Estados-Membros afastarem-se dessa regra, dentro de certos limites. Existe, em especial, a possibilidade de optar por contabilidades distintas para os sectores tributável e não tributável da actividade, e a possibilidade de optar por uma determinação da proporção dedutível do imposto a montante com base na utilização dos bens — por exemplo, seria dedutível metade do imposto a montante relativamente a bens utilizados em igual medida para operações tributáveis e para operações não tributáveis, independentemente do valor relativo destes dois tipos de operações.

15. A isto acresce que o artigo 20.º, n.ºs 1 e 2, da Sexta Directiva<sup>14</sup> determina que as deduções do imposto pago a montante serão ajustadas, quando apropriado:

durante os anos seguintes, em relação ao direito à dedução do ano em que os bens em questão foram adquiridos ou produzidos.

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

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.

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

No que diz respeito aos bens de investimento imobiliários, o período que serve de base ao cálculo dos ajustamentos pode ser alargado até 20 anos.»

b) Quando, posteriormente à declaração, se verificarem alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções [...]

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 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

*Jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à utilização mista de bens de investimento*

16. O Tribunal de Justiça teve várias oportunidades de se debruçar sobre a interpretação das disposições da Sexta Directiva acima

14 — V. artigos 184.º e 192.º da Directiva 2006/112.

referidas quanto à utilização mista de bens de investimento, em especial de edifícios, mais recentemente no acórdão Wollny. Os acórdãos Lennartz, Armbrrecht, Bakcsi, Seeling e Charles<sup>15</sup> são também significativos.

17. No acórdão Lennartz, o Tribunal de Justiça estabeleceu o princípio segundo o qual um sujeito passivo que utilize bens para efeitos de uma actividade económica tem o direito de, no momento da aquisição desses bens, deduzir o imposto a montante em conformidade com o artigo 17.º da Sexta Directiva, por pequena que seja a proporção da utilização a título profissional<sup>16</sup>.

18. No acórdão Seeling, o Tribunal de Justiça decidiu que a utilização para fins privados, por parte de sujeito passivo, de uma parte de um edifício que é tratado, na sua totalidade, como parte integrante do património da sua empresa, deve ser equiparada a uma prestação de serviços efectuada a título oneroso (em conformidade com o artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva) e não pode ser considerada uma locação de um bem imóvel [que seria isenta nos termos do artigo 13.º, b), alínea b)]<sup>17</sup>.

15 — Acórdãos de 11 de Julho de 1991, Lennartz (C-97/90, Colect., p. I-3795), de 4 de Outubro de 1995, Armbrrecht (C-291/92, Colect., p. I-2775), de 8 de Março de 2001, Bakcsi (C-415/98, Colect., p. I-1831), de 8 de Maio de 2003, Seeling (C-269/00, Colect., p. I-4101), de 14 de Julho de 2005, Charles e Charles-Tijmens (C-434/03, Colect., p. I-7037) e de 14 de Setembro de 2006, Wollny (C-72/05, Colect., p. I-8297).

16 — Em especial nos n.ºs 26 a 28 e 35 do acórdão.

17 — N.º 40 a 56 do acórdão.

19. No acórdão Charles, a Grande Secção confirmou esta jurisprudência, afirmando claramente, em especial, que quando bens de investimento são utilizados para fins quer profissionais, quer privados, o sujeito passivo pode optar, para efeitos de IVA, por: i) afectar totalmente esses bens ao património da sua empresa, ii) conservá-los totalmente no seu património particular, excluindo-os assim por completo do sistema do IVA, ou iii) integrá-los na sua empresa apenas na parte correspondente à utilização profissional efectiva. Neste contexto, declarou que os artigos 6.º, n.º 2, e 17.º, n.ºs 2 e 6, da Sexta Directiva se opõem a uma legislação nacional que não permite que um sujeito passivo afecte integralmente tais bens à sua empresa e, eventualmente, deduza integral e imediatamente o IVA devido sobre a sua aquisição<sup>18</sup>.

20. Por fim, no acórdão Wollny, o Tribunal de Justiça aceitou que, quando um edifício que faz parte do património empresarial do sujeito passivo é parcialmente utilizado para fins privados, a matéria colectável da prestação presumida, nos termos do artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva, pode ser calculada com base numa percentagem dos custos totais de aquisição e de construção do imóvel, que representa a proporção afecta ao uso privado, repartida pelo período de ajustamento da dedução inicial, nos termos do artigo 20.º Esta solução, como o Tribunal de Justiça salientou, respeita os interesses da igualdade entre os sujeitos passivos e os consumidores finais, evitando algumas situações de consumo final não tributado<sup>19</sup>.

18 — N.ºs 23 e 36 do acórdão.

19 — N.º 20 a 53 do acórdão, em especial n.ºs 48 e 53.

21. Observe-se, porém, que a Comissão propôs ao Conselho a inserção de um novo artigo 168.º-A na Directiva 2006/112<sup>20</sup>, com a seguinte redacção:

«Em caso de aquisição, construção, renovação ou transformação substancial de um bem imóvel, o exercício inicial do direito à dedução, que surge no momento em que o imposto se torne exigível, é limitado à proporção da sua utilização efectiva para operações que confirmem direito à dedução.

Em derrogação do disposto no artigo 26.º [21], as mudanças na proporção da utilização de um bem imóvel referido no primeiro parágrafo são tidas em conta, nas condições previstas nos artigos 187.º, 188.º, 190.º e 192.º [22], para a rectificação do exercício inicial do direito à dedução.

As mudanças referidas no segundo parágrafo são tidas em conta durante o período definido pelos Estados-Membros, nos termos do n.º 1 do artigo 187.º [23], para os bens de investimento imobiliário.»

20 — COM(2007) 677 final, de 7 de Novembro de 2007, proposta de directiva do Conselho que altera diversas disposições da Directiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, artigo 1.º, n.º 11.

21 — Equivalente ao artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva.

22 — Equivalentes ao artigo 20.º, n.ºs 2, 3, 4 e 6 da Sexta Directiva.

23 — Equivalente ao segundo e terceiro parágrafos do artigo 20.º, n.º 2, da Sexta Directiva.

22. A exposição de motivos indica que a nova disposição proposta visa clarificar o exercício do direito à dedução do IVA a montante sobre a aquisição ou construção de um bem imóvel destinado a uma utilização simultaneamente profissional e não-profissional, ou sobre operações relativas a tal imóvel que sejam economicamente comparáveis. A dedução inicial seria limitada à utilização efectiva do bem para operações com direito à dedução. Em caso de utilização mista, deixaria de ser possível a dedução total e imediata, instituindo-se um sistema de rectificação para ter em conta os aumentos e as reduções da utilização profissional. Este sistema substituiria a tributação da utilização para fins privados prevista no artigo 26.º da Directiva 2006/112 (equivalente ao artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva) durante o período de rectificação, e funcionaria de modo semelhante e seria aplicado paralelamente ao sistema existente de regularização das deduções em caso de variação da percentagem das operações tributadas e das isentas.

*Disposições «transitórias» relativas à exclusão de deduções*

23. O artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva<sup>24</sup> dispõe que o Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão,

24 — V. artigo 176.º da Directiva 2006/112.

determinará quais as despesas que não conferirão direito à dedução do IVA, mas específica que serão excluídas do direito à dedução, em qualquer caso, as despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação.

24. Para regular a situação na pendência da decisão do Conselho, o segundo parágrafo do artigo 17.º, n.º 6, estipula: «Até à entrada em vigor das disposições acima referidas, os Estados-Membros podem manter todas as exclusões previstas na legislação nacional respectiva no momento da entrada em vigor da presente directiva.»

25. As disposições em questão nunca foram adoptadas, pelo que continuam em vigor as disposições transitórias.

### Legislação austríaca relevante

26. O órgão jurisdicional de reenvio indica que duas disposições sobrepostas da Umsatzsteuergesetz (lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado) 1994 (a seguir «UStG») obstam à dedução do IVA a montante relativo a bens imóveis utilizados para fins privados.

27. Por um lado, o § 12, n.º 2, ponto 2, alínea a), obsta à dedução do IVA respeitante a despesas do sujeito passivo com a sua vida privada, incluindo, designadamente, as relativas à habitação própria. Esta disposição manteve-se inalterada durante o período em questão.

28. Por outro lado, o § 12, n.º 2, ponto 1, rege as deduções relativas a bens imóveis. Quando a Sexta Directiva entrou em vigor na Áustria, no momento da sua adesão às Comunidades<sup>25</sup>, esta disposição impedia qualquer dedução do imposto a montante relativo a uma parte de um edifício utilizada por um sujeito passivo para fins de habitação privada. Na sequência da alteração de 1997, os edifícios de utilização mista podem ser tratados, na totalidade, como parte integrante do património de uma empresa. Porém, nos termos do § 6, n.º 1, ponto 16, conjugado com o § 6, n.º 2, e o § 12, n.º 3, da UStG, a utilização de parte de um edifício para fins residenciais privados constitui uma transacção isenta de IVA (excluindo, assim, a dedução do imposto pago a montante).

29. Os trabalhos preparatórios relativos à alteração indicam expressamente que, em resultado da jurisprudência do Tribunal de

25 — A saber, 1 de Janeiro de 1995. É ponto assente que, embora a UStG 1994 tenha, formalmente, entrado em vigor nesse mesmo dia, as disposições em questão constituíam meras reproduções de disposições anteriores que se tinham mantido inalteradas desde 1977. Consequentemente, não se levanta a questão de não terem estado em vigor (durante um período considerável) antes de a Sexta Directiva ter entrado em vigor na Áustria.

Justiça, os edifícios utilizados para efeitos residenciais privados de um sujeito passivo podem beneficiar de uma vantagem fiscal e que a isenção visava impedir essa redução da carga fiscal não pretendida relativamente à esfera privada.

30. Ao que parece, as autoridades fiscais consideram que o acórdão Seeling (segundo o qual a utilização, para fins privados, de bens imóveis que fazem parte do património de uma empresa não pode ser tratada como locação isenta) não afecta a situação na Áustria, uma vez que a exclusão da dedução é abrangida pelo segundo parágrafo do artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva.

31. Pode referir-se que, desde o momento em questão no presente processo, a isenção nacional relativa à utilização para fins de residência privada de instalações afectas a uso profissional, que impede a dedução do imposto a montante, foi alterada em duas ocasiões<sup>26</sup>, e o Conselho autorizou a Áustria, em derrogação do artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva, a excluir do direito à dedução o IVA sobre despesas relativas a bens e serviços, quando mais de 90% desses bens e serviços forem utilizados para as necessidades privadas do sujeito passivo, do seu pessoal ou, em geral, para fins não profissionais<sup>27</sup>.

26 — BGBl I N.º 134/2003 e BGBl I N.º 27/2004.

27 — Decisão do Conselho 2004/866/CE, de 13 de Dezembro de 2004, que autoriza a República da Áustria a aplicar uma medida derogatória do artigo 17.º da Sexta Directiva 77/388/CEE relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO L 371, p. 47), aplicável até 31 de Dezembro de 2009. Ao que parece, a França e a Alemanha beneficiam também de derrogações semelhantes.

## **Matéria de facto, tramitação do processo e pedido de decisão prejudicial**

32. Entre Novembro de 2002 e Junho de 2004, S. Puffer construiu uma casa com piscina e comunicou às autoridades fiscais que iria arrendar uma parte da casa para escritórios, arrendamento esse sujeito a IVA. Cerca de 11% do edifício foi utilizado para fins profissionais. S. Puffer afectou toda a casa ao património da sua empresa e, remetendo para o acórdão Seeling, requereu a dedução da totalidade do IVA pago a montante que lhe foi facturado relativamente à construção do edifício. As autoridades fiscais recusaram a dedução relativa à construção da piscina. Quanto aos restantes custos, só aceitaram a dedução na proporção dos 11% do imóvel utilizada para fins profissionais.

33. O recurso de S. Puffer chegou agora ao Verwaltungsgerichtshof.

34. S. Puffer alega, em primeiro lugar, que, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, tem direito a afectar toda a casa ao património da sua empresa, deduzindo integralmente o imposto a montante.

35. O órgão jurisdicional de reenvio assinala que, nos termos do acórdão Seeling, um sujeito passivo pode deduzir o IVA a montante relativo a partes de um edifício utilizadas para fins privados se o resto do edifício for utilizado para fins profissionais. Se construir uma casa para uso privado, pode, portanto, deduzir a totalidade do IVA a montante se pelo menos uma das divisões for utilizada para a sua empresa. O IVA é cobrado sobre a utilização para fins privados, nos termos do artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva, mas é repartido por um período de dez anos. Consequentemente, o tratamento varia, consoante a pessoa em questão seja ou não um sujeito passivo. Trata-se, em ambos os casos, de consumo final, mas a Sexta Directiva confere aos sujeitos passivos uma vantagem de cerca de 5% do custo da casa e de cerca de 25% da totalidade do IVA a montante, ao passo que tal vantagem não existe para os outros cidadãos, relativamente a um consumo final idêntico<sup>28</sup>. O órgão jurisdicional de reenvio questiona, portanto, se as disposições da Sexta Directiva violam o princípio comunitário da igualdade de tratamento. Se uma disposição deste tipo tivesse sido adoptada pelo legislador austríaco, violaria provavelmente o princípio da igualdade de tratamento consagrado no artigo 7.º, n.º 1, da Constituição Federal. Além disso, mesmo entre sujeitos passivos, a legislação nacional que transpôs a Sexta Directiva distingue entre os imóveis residenciais privados pertencentes, por um lado, a sujeitos passivos cujo volume de negócios é tributado e, por outro, a sujeitos passivos cujo volume de negócios é isento (tais como os médicos), falseando assim a concorrência, dado que um sujeito passivo cujo

volume de negócios está totalmente isento não pode deduzir o imposto a montante relativo a uma residência privada, com base na utilização profissional de apenas uma divisão, o que pode ser contrário ao artigo 87.º CE, que proíbe os auxílios de Estado.

36. S. Puffer alega, em segundo lugar, que o presente caso não configura uma situação em que a Áustria tenha direito a manter uma exclusão da dedução, já existente, nos termos do artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva.

37. O órgão jurisdicional de reenvio observa que o § 12, n.º 2, ponto 2, alínea a), da UStG se manteve inalterado desde a entrada em vigor da Sexta Directiva na Áustria (e está, portanto, na sua opinião, abrangido pela cláusula de *standstill* do artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva). O § 12, n.º 2, ponto 1, foi alterado, com a intenção de manter a mesma exclusão da dedução para as partes dos imóveis destinadas a fins privados. Só posteriormente, com o acórdão Seeling, é que se declarou que a utilização privada de imóveis não deve ser considerada uma transacção isenta de imposto. Nos termos do acórdão Holböck<sup>29</sup>, uma disposição alterada pode ser abrangida por uma cláusula de *standstill* se for idêntica, no essencial, à legislação anterior. A versão

28 — Na audiência, o Governo austríaco explicou o modo pelo qual o órgão jurisdicional de reenvio pode ter chegado a estes números (de 5% do custo e de 25% do imposto a montante) com base na taxa de IVA da Áustria de 20% e no período de ajustamento de 10 anos, associados a um custo anual de financiamento de 10%, que teria permitido à pessoa em questão contrair um empréstimo e amortizar, durante um período de 10 anos, um montante igual ao do IVA deduzido imediatamente. É evidente que cada um dos factores de base — e, consequentemente, o resultado exacto — pode variar entre os Estados-Membros e ao longo do tempo.

29 — Acórdão de 24 de Maio de 2007 (C-157/05, Colect., p. I-4051, n.º 41).

alterada do § 12, n.º 2, ponto 1, da UStG, conjugada com o § 6, n.º 1, ponto 16, é idêntica, no essencial, à versão original e baseia-se em intenções idênticas do legislador. Mas se a versão alterada não for abrangida pela cláusula de *standstill*, levanta-se a questão de saber se a alteração pode também afectar a validade da disposição sobreposta do § 12, n.º 2, ponto 2, alínea a).

numa pequena parte, para fins profissionais, por cerca de menos 5% do que outros sujeitos passivos que não utilizem nem sequer uma pequena parte das suas habitações privadas para fins profissionais?

38. Neste contexto, o Verwaltungsgerichtshof pergunta:

- «1) A 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 (a seguir «Sexta Directiva»), em especial o seu artigo 17.º, viola os direitos fundamentais comunitários (o princípio comunitário da igualdade), por ter por efeito possibilitar aos sujeitos passivos a aquisição de imóveis para fins residenciais privados (consumo) por cerca de menos 5% do que os seus cidadãos comunitários, tendo em conta que o valor absoluto deste benefício aumenta ilimitadamente com o montante do custo de aquisição e de construção do imóvel? Essa violação também resulta do facto de os sujeitos passivos poderem adquirir a propriedade de imóveis para fins residenciais privados, que utilizem, pelo menos
- 2) A disposição nacional de transposição da Sexta Directiva, especialmente do seu artigo 17.º, viola o artigo 87.º CE, por atribuir o benefício mencionado na primeira questão, relativo aos imóveis destinados ao uso privado do sujeito passivo, a sujeitos passivos que exercem actividades tributáveis, mas privar do mesmo benefício os sujeitos passivos que exercem actividades isentas?
- 3) O artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva continua a produzir os seus efeitos quando o legislador nacional altera uma disposição do direito nacional que exclui a dedução do imposto pago a montante (no presente caso, o § 12, n.º 2, ponto 1, da UStG), que se poderia basear no artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva, com o propósito expresso de manter esta exclusão de dedução, e quando resulta igualmente da UStG nacional a manutenção da exclusão de dedução, mas o legislador nacional, devido a um erro de

interpretação do direito comunitário (no presente caso: do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva) só reconhecível posteriormente, adoptou uma legislação que, considerada isoladamente, admite uma dedução do imposto pago a montante nos termos do direito comunitário (segundo a interpretação do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva feita no acórdão Seeling)?

Comissão apresentaram observações escritas e orais ao Tribunal de Justiça. Na audiência, o Governo austríaco aderiu às alegações do Unabhangiger Finanzsenat.

- 4) Em caso de resposta negativa  terceira questão:

O efeito de uma exclusão de deduco do imposto pago a montante (no presente caso, a prevista no § 12, n.º 2, ponto 2, alínea a), da UStG) baseada na «cláusula de stand-still» do artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva pode ser prejudicado quando o legislador nacional altere uma de duas exclusões do direito  deduco sobrepostas do direito nacional (no presente caso, o § 12, n.º 2, segunda frase, alínea a), da UStG e o § 12, n.º 2, ponto 1, da UStG) e, em resultado disso, prescinda da mesma, por ter cometido um erro de direito?»

40. Além das respostas que propõem para as questões prejudiciais, as partes diferem consideravelmente quanto  abordagem básica que seguem. S. Puffer e a Comissão reconhecem que a Sexta Directiva permite que os sujeitos passivos afectem bens de investimento, na sua totalidade, ao patrimnio da empresa, com deduco integral e imediata do imposto a montante. Pelo contrário, o Unabhangiger Finanzsenat e o Governo austríaco (a seguir «autoridades austríacas») sustentam que a legislao comunitária não exige que essa possibilidade exista, permitindo a deduco apenas na proporo dos custos correspondentes  utilizao profissional.

## Apreciao

39. S. Puffer, o Unabhangiger Finanzsenat (demandado no processo principal) e a

41. Examinarei, portanto, a posio das autoridades austríacas antes de me debruçar sobre as questões suscitadas.

*Posição das autoridades austríacas*

42. O Unabhangiger Finanzsenat alega que a letra da Sexta Directiva no necessita de a claraao e no permite a interpretaao que lhe foi dada pelo Tribunal de Justiça.

43. Nos termos do artigo 17.º, n.º 2, linea a), o imposto a montante  dedutível *desde que os bens e os serviços a que respeita sejam utilizados para os fins das proprias operaoes tributáveis*. Nos termos do artigo 6.º, n.º 2, linea a), a utilizaçao privada de bens afectos  empresa  equiparada a uma operaao tributável *sempre que tenha havido deducao do imposto a montante*<sup>30</sup>. Consequentemente,  necessário começar por apurar as proporoes da utilizaçao profissional e da utilizaçao privada, que determinarão a proporao dedutível do imposto a montante. A utilizaçao privada s será então uma operaao tributável na medida em que respeite a bens que se enquadrem na parte adquirida para utilizaçao profissional, quanto aos quais podia ser

30 — As autoridades austríacas salientam que, das seis línguas em que a Sexta Directiva foi adoptada, s a versão inglesa utiliza o tempo presente («is deductible»). Todas as outras utilizam um formulaao que, em inglês, corresponderia a «has given rise to the right to deduct», indicando uma ordem cronológica. Acresce que, em inglês, o artigo 26.º, n.º 1, linea a), da Directiva 2006/112 se refere agora ao imposto a montante que «was [...] deductible».

exercido o direito  deducao<sup>31</sup>. A afectaao ao patrimnio da empresa no pode, por si só, dar origem a um direito  deducao, sob pena de a condiçao «sempre que, relativamente a esses bens, tenha havido deducao total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado» perder o seu significado. As autoridades austríacas sustentam, portanto, que os bens de investimento podem ser totalmente afectos ao patrimnio da empresa logo que sejam adquiridos, dando origem a um direito  deducao quanto  proporao afecta, nesse momento, ao uso profissional tributável (que pode até ser de 0%), com o ajustamento da deducao inicial nos termos do artigo 20.º da Sexta Directiva, para reflectir alteraoes nas proporoes das utilizaoes profissional e privada durante o período de deducao.

44. Com base nestes elementos, as autoridades austríacas questionam as declaraoes do Tribunal de Justiça<sup>32</sup>, no sentido em que consideram que uma pessoa que utiliza bens em parte para fins profissionais e em parte para fins privados e que deduziu, no todo ou em parte, o IVA a montante relativo  sua aquisiçao, utiliza os bens exclusivamente para os fins das proprias operaoes tributáveis, na acepao do artigo 17.º, n.º 2, e, conseqüentemente, tem direito  deducao total e imediata do imposto a montante. As autoridades austríacas consideram que o Tribunal de Justiça introduziu uma interpretaao indevida e circular da legislaao, inferindo o direito a

31 — As autoridades austríacas remetem para o acórdão de 17 de Maio de 2001, Fischer e Brandenstein (C-322/99 e C-323/99, Colect., p. I-4049), relativo ao artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva, em que o Tribunal de Justiça considerou essencialmente que, quando um carro tivesse sido adquirido sem deducao do imposto a montante mas fosse afectado a actividades tributáveis, quando tivessem sido efectuados trabalhos sujeitos a IVA dedutível e quando o carro fosse posteriormente afectado ao patrimnio privado do sujeito passivo, a matéria tributável para efeitos do fornecimento ao próprio sujeito passivo só podia consistir no valor relativamente ao qual tinha existido direito  deducao.

32 — Referem-se aos acórdãos Lennartz, n.º 26, e Seeling, n.º 43, ambos já referidos na nota 15 *supra*.

deduzir o imposto a montante da operação tributável subsequente, sob a forma de utilização privada.

45. Além disso, as autoridades austríacas procuram rejeitar vários outros argumentos que, na sua opinião, podem ser considerados favoráveis ao direito à dedução integral em caso de utilização mista. A explicação comparativa, por um lado, dos artigos 5.º, n.º 6, e 6.º, n.º 2 e, por outro, do artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Directiva, apresentada pelo advogado-geral F. G. Jacobs no processo Charles<sup>33</sup> é incoerente e visa apenas contornar as dificuldades que decorrem da dedução integral. A conclusão a que o mesmo advogado-geral chegou no processo Seeling<sup>34</sup>, a partir da exposição de motivos da proposta da Comissão da Sexta Directiva, segundo a qual a tributação a jusante, nos termos do artigo 6.º, n.º 2, alínea a), foi especialmente escolhida como alternativa à restrição do direito à dedução do imposto a montante, não permitia justificar a dedução integral relativamente a todos os bens de utilização mista. Acresce que, em caso de utilização mista de um edifício por parte de um sujeito passivo que apenas realize operações isentas, o imposto a jusante sobre a utilização privada variaria de ano para ano, em função do volume de negócios gerado por essas operações (em conformidade com o sistema de *pro rata* previsto no artigo 17.º, n.º 5) e não em função da proporção da utilização privada, o que levaria a um resultado absurdo.

46. Compreendo a referência das autoridades austríacas a uma aparente circularidade do raciocínio apresentado no n.º 26 do acórdão Lennartz. O Tribunal de Justiça afirmou aí que «[se] deve considerar[...] que um particular que utiliza um bem em parte para os fins de operações profissionais tributáveis e em parte para seu uso privado, e que, no momento da aquisição do bem, beneficiou total ou parcialmente da dedução do IVA pago a montante, utiliza o bem exclusivamente para os fins das próprias operações tributáveis, na acepção do artigo 17.º, n.º 2. Em consequência, tal particular dispõe em princípio de um direito à dedução total e imediata do imposto devido a montante pela aquisição dos bens.» Porém, esta formulação nunca foi repetida pelo Tribunal de Justiça. As referências que lhe foram feitas foram parafraseadas, indicando que «[s]e o sujeito passivo escolher tratar como bens da empresa os bens de investimento utilizados ao mesmo tempo para fins profissionais e para fins privados, o IVA pago a montante sobre a aquisição desses bens é, em princípio, integral e imediatamente dedutível»<sup>35</sup>. Na minha opinião, é simplesmente isto que o Tribunal de Justiça sempre quis dizer, apesar da formulação, eventualmente infeliz, do acórdão Lennartz.

47. A questão principal é, porém, a da diferença essencial entre a abordagem da jurisprudência assente do Tribunal de Justiça e a da análise alternativa apresentada pelas autoridades austríacas, sendo que ambas visam resolver o problema da conciliação do direito à dedução integral e imediata do imposto a montante sobre bens destinados a operações tributáveis com o facto de alguns bens virem inevitavelmente a ter uma utili-

33 — Nos n.ºs 59 e 60 das suas conclusões.

34 — No n.º 41 das suas conclusões; v. também o n.º 59 das conclusões que apresentou no processo Lennartz.

35 — Acórdão Seeling, já referido na nota 15, n.º 41; acórdão de 29 de Abril de 2004, Sudholz (C-17/01, Colect., p. I-4243, n.º 37); acórdão Charles, já referido na nota 15, n.º 24.

zação noutros fins diferentes dos inicialmente previstos.

48. A este respeito, não considero que as disposições da Sexta Directiva sejam tão claras que dispensem a interpretação do Tribunal de Justiça. Não parece ser ingenuamente que as autoridades austríacas invocam essa clareza, apresentando, simultaneamente, a interpretação que propõem ao longo de várias páginas de argumentação nas suas observações escritas. Se essa clareza existisse, teria sido suficiente citar as próprias disposições.

49. Parece-me que as diferentes abordagens se devem a um entendimento diferente da noção de afectação de bens à empresa. Embora o artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva, se refira a bens da própria empresa, e o artigo 6.º, n.º 2, alínea a), a bens afectos à empresa, a legislação não define o conceito de *afectação* de bens a empresas. A noção foi desenvolvida pela jurisprudência, a partir do acórdão Lennartz. Parafraseando este acórdão, a afectação é a aquisição de bens para efeitos de actividades económicas (que podem, evidentemente, incluir operações tributáveis e operações isentas) de um sujeito passivo agindo nessa qualidade (ou seja, não a título privado).

50. Para o Tribunal de Justiça, esta afectação (desde que se possa provar que é genuína, à luz de todas as circunstâncias, mas independen-

temente da proporção efectiva de utilização profissional<sup>36</sup>) determina o direito à dedução — e exige que a utilização privada posterior seja tributada. A qualidade em que uma pessoa age ao adquirir os bens e os fins a que a aquisição se destina determinam se esses bens se inserem na esfera da sua actividade económica, estando assim submetidos às regras do IVA, ou na sua esfera privada, onde não são aplicadas quaisquer regras de IVA adicionais. No primeiro caso, podem ainda ser transferidos para a esfera privada, desde que seja pago o imposto a jusante (na medida em que o imposto a montante era dedutível, por a actividade económica ser tributável), mantendo-se assim a neutralidade fiscal relativamente ao sujeito passivo. No segundo caso, a eventual transferência para a esfera profissional é penalizada: o imposto a montante que não podia ser deduzido, porque a aquisição era para fins privados, é definitivamente irre recuperável, mas o valor dos bens (incluindo o imposto a montante irre recuperável) fará parte da matéria colectável se os mesmos forem utilizados para efeitos de operações tributáveis<sup>37</sup>.

51. As autoridades austríacas consideram, porém, se bem compreendi, que a afectação à empresa só pode constituir um acto de «detenção». Na medida em que os bens se destinam a utilização privada, podem, ainda assim, ser afectos à actividade económica do sujeito passivo mas só darão origem a um direito à dedução (através do mecanismo de ajustamento) se forem depois efectivamente utilizados para fins profissionais.

36 — Acórdão Lennartz, já referido na nota 15, n.ºs 21 e 35.

37 — V. também os n.ºs 79 e 80 das conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs no processo Charles.

52. Esta interpretação não deixa de ter alguns elementos a seu favor. Evita os inconvenientes inerentes às transferências da esfera privada para a esfera profissional, e evita as desvantagens financeiras para os sujeitos passivos, que constituem o cerne da questão no presente processo. Também não parece suscitar quaisquer problemas sérios de incompatibilidade com a essência do sistema do IVA, dada a sua semelhança com a alteração recentemente proposta pela Comissão<sup>38</sup>.

53. Todavia, recusa aos sujeitos passivos o direito à dedução imediata em situações de utilização profissional diferida, em que haja uma utilização privada intermédia. E, embora seja susceptível de se enquadrar no sistema geral do IVA, de modo nenhum é manifestamente melhor do que a interpretação contida na jurisprudência assente do Tribunal de Justiça nem é decerto exigida pela clara redacção da legislação.

54. Também não me parece que as críticas que as autoridades austríacas apresentam relativamente à jurisprudência actual sejam fundadas.

55. Segundo o critério do Tribunal de Justiça, os bens afectos às empresas devem ser considerados utilizados para fins profissionais. Assim, qualquer utilização privada é,

consequentemente, tratada como uma utilização profissional tributável, fornecendo o sujeito passivo os bens a si próprio como o faria a qualquer outro consumidor final. Tal só será assim, porém, se existir um direito inicial à dedução, e o alcance de tal direito depende da proporção das operações tributáveis e isentas que o sujeito passivo realize na totalidade. É o que explica a condição «sempre que, relativamente a esses bens, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado» e o esclarecimento apresentado pelo advogado-geral F. G. Jacobs nos n.ºs 59 e 60 das conclusões que apresentou no processo Charles. Além disso, parece-me que é um entendimento incorrecto deste aspecto que leva as autoridades austríacas a considerar absurdo o facto de, quando um sujeito passivo realiza tanto operações tributáveis como operações isentas, a dedução do imposto a montante relativamente a um imóvel que utiliza tanto para fins profissionais como para fins privados poder ser ajustada com base na proporção das operações tributáveis/isentas, não sendo determinada apenas pela proporção da utilização profissional/privada. Por fim, no que respeita às referências que o advogado-geral F. G. Jacobs faz à exposição de motivos da proposta da Sexta Directiva, embora as passagens que cita possam não revelar explicitamente a intenção de permitir a dedução integral em casos de utilização mista de bens, sugerem decerto essa intenção e são com ela compatíveis.

56. Concluindo, quanto a este aspecto, não considero que as autoridades austríacas apresentem argumentos que justifiquem a alteração da jurisprudência assente do Tribunal de Justiça a este respeito. Quando muito, propõem uma análise alternativa que não

38 — V. n.ºs 21 e 22 *supra*.

deixa de ser interessante mas que não é de modo algum, como parecem querer apresentá-la, a única e inevitável interpretação da legislação. Se, no entanto, o Tribunal de Justiça considerasse possível uma alteração, seria necessário remeter o processo a uma formação mais alargada, reabrindo a fase oral. Em tal caso, seria preferível convidar os restantes Estados-Membros a apresentar observações, uma vez que se trata de uma questão que afecta todo o sistema do IVA. Observe-se, porém, que nenhum Estado-Membro, além da Áustria, considerou necessário reagir às observações escritas apresentadas pelo Unabhangiger Finanzsenat no presente processo.

57. Examinarei, portanto, as quatro questões do 6rgao jurisdiccional de reenvio partindo do pressuposto de que a interpretaao que o Tribunal de Justia fez da Sexta Directiva, relativamente a bens de utilizaao mista, nao e questionada.

*Primeira questao: igualdade de tratamento*

58. E indiscutível que um sujeito passivo que tem direito  deducao integral e imediata do imposto a montante sobre bens que adquire e afecta  sua empresa, pagando depois o imposto a jusante, progressivamente, sobre a utilizaao privada desses bens, pode obter uma vantagem financeira identificável relativamente a outras pessoas que adquiram bens

semelhantes a título privado e nao possam, portanto, deduzir qualquer imposto a montante<sup>39</sup>. Essa vantagem existirá sempre, embora o seu preciso alcance dependa de diversas variáveis<sup>40</sup>. Nao e necessário, portanto, tomar posiao quanto aos cculos do 6rgao jurisdiccional de reenvio, segundo os quais pode atingir 25% da totalidade do IVA ou 5% da totalidade dos custos, no caso de bens im6veis na Áustria. Basta reconhecer que existe uma diferena de tratamento nao despicienda.

59. O princípio da igualdade de tratamento exige que situaoes semelhantes nao sejam tratadas de forma diferente, a menos que uma diferenciaao se justifique objectivamente<sup>41</sup>. Nas circunstâncias ora em questao, o sujeito passivo e o particular encontram-se em situaoes semelhantes, ou a diferenciaao entre eles e objectivamente justificada?

60. O sistema da tributaao da utilizaao privada de bens da empresa visa especificamente evitar a desigualdade de tratamento — muito mais séria — que se verificaria se os sujeitos passivos pudessem afectar ao seu uso privado bens relativamente aos quais já tinham beneficiado da deducao integral do imposto a montante, sem terem que se

39 — V., por exemplo, os n.os 39 e segs. das conclusoes do advogado-geral Jacobs no processo Seeling, e os n.os 74 e segs. das suas conclusoes no processo Charles, ambos já referidos na nota 15 *supra*.

40 — V. n.o 35 e nota 28 *supra*.

41 — Para um exemplo recente, v. o ac6rdao de 10 de Abril de 2008, Marks & Spencer (C-309/06, Colect., p. I-2283, n.o 51).

sujeitar a mais IVA. Porém, a existência de uma desigualdade de tratamento menor não pode ser justificada pela mera ausência de uma desigualdade maior. Haverá sempre que demonstrar que decorre de uma diferença objectiva entre as situações que é relevante para a diferença do tratamento.

61. No caso em apreço, concordo com a posição da Comissão, segundo a qual o sujeito passivo e o proprietário particular se encontram em situações diferentes. Para o proprietário particular, o imóvel é afecto total e definitivamente ao uso privado. Para o sujeito passivo, é usado em parte para fins profissionais, com a possibilidade de alterar a proporção desse uso. Quando o IVA é um elemento integrante do custo de aquisição e de manutenção dos bens, incluindo bens de investimento e bens imóveis, deve ser suportado definitivamente pelo «consumidor» final — a pessoa que usa os bens para fins privados — mas deve manter-se completamente neutro relativamente ao sujeito passivo. Um sujeito passivo que adquira bens a título privado deve suportar, definitivamente, a mesma carga de IVA que uma pessoa que não seja sujeito passivo. Se, posteriormente, pretender utilizar os bens para fins profissionais, não pode libertar-se desse imposto que, conseqüentemente, onera, por sua vez, a sua actividade económica, de um modo incompatível com a exigência da neutralidade do IVA relativamente aos sujeitos passivos, e que o coloca em desvantagem relativamente a outros sujeitos passivos concorrentes<sup>42</sup>. É precisamente por essa razão — e, como S. Puffer salienta, plenamente consciente das consequências — que o Tribunal de Justiça afirmou claramente que um sujeito passivo tem que dispor da opção de

afectar bens de utilização mista à sua empresa, com a tributação subsequente da utilização privada.

62. A Comissão chama também a atenção para o facto de os sujeitos passivos serem não só operadores económicos que contribuem para o objectivo da Comunidade Europeia de promover o desenvolvimento de actividades económicas e que, nesse contexto, expõem o seu património a certos riscos, como também, especificamente, cobradores de IVA responsáveis pelo seu pagamento às autoridades fiscais. Quem se limita a utilizar ou consumir bens para fins privados não pode insistir num tratamento idêntico ao dos sujeitos passivos, em matéria de IVA.

63. Portanto, entendo que é de responder pela negativa à primeira questão do órgão jurisdicional de reenvio.

*Segunda questão: Auxílio de Estado*

64. O órgão jurisdicional de reenvio pretende também saber se esta vantagem, na medida em que beneficia os sujeitos passivos cujas operações estão sujeitas a IVA mas não aqueles cujas operações estão isentas, pode

42 — V. conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs no processo Charles, n.º 75 e segs.

constituir um auxílio de Estado proibido pelo artigo 87.º CE. Mais especificamente, pergunta-se a legislação nacional que transpõe a Sexta Directiva no sentido de conferir essa vantagem relativa viola o artigo 87.º CE.

65. A formulação da questão exige duas observações preliminares.

66. Em primeiro lugar, as informações prestadas ao Tribunal de Justiça sugerem que a legislação austríaca, na situação actual, *não permite* tal resultado. Com efeito, é só no caso de a legislação impedir a dedução imediata e integral do imposto a montante, nas circunstâncias em apreço, que a terceira e quarta questões do órgão jurisdicional nacional são relevantes. Se assim for, a segunda questão, tal como é formulada, é meramente hipotética. Compete, porém, ao órgão jurisdicional nacional interpretar a legislação nacional, pelo que examinarei a questão partindo do pressuposto de que a premissa subjacente é correcta.

67. Em segundo lugar, o artigo 4.º, n.ºs 1 e 2, da Sexta Directiva define um sujeito passivo como «qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das actividades económicas» de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais e a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência, «independentemente do fim ou do resultado dessa actividade». Consequentemente, uma

pessoa que apenas realize operações isentas continua a ser um «sujeito passivo» na acepção da legislação. Todavia, não tem nenhum dos direitos nem nenhuma das obrigações que tem um sujeito passivo que realize operações tributáveis nem está sujeito a nenhum dos efeitos que o IVA implica para este último. Em suma, no que respeita ao IVA, encontra-se praticamente na mesma posição em que se encontra na sua vida privada.

68. Na minha opinião, só se pode responder à própria questão em sentido negativo.

69. O artigo 87.º, n.º 1, CE dispõe que «são incompatíveis com o mercado comum, na medida em que afectem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções». Segundo jurisprudência assente, a qualificação como auxílio de Estado, para efeitos desta disposição, exige que estejam preenchidas todas as condições mencionadas. Em primeiro lugar, deve tratar-se de uma intervenção do Estado ou por meio de recursos estatais. Em segundo lugar, essa intervenção deve ser susceptível de afectar as trocas

comerciais entre os Estados-Membros. Em terceiro lugar, deve conceder uma vantagem ao seu beneficiário. Em quarto lugar, deve falsear ou ameaçar falsear a concorrência<sup>43</sup>.

70. Neste caso, a diferença de tratamento entre os operadores económicos que apenas realizam operações tributáveis e os que apenas realizam operações isentas (e, acrescentando-se, uma série de tratamentos intermédios para quem realize tanto operações tributáveis como operações isentas) não pode ser imputada a um Estado e não a outro. É parte integrante do sistema de IVA estabelecido pela legislação comunitária de harmonização que deve ser transposto do mesmo modo em todos os Estados-Membros. Consequentemente, não existe uma «intervenção do Estado» nem existem efeitos sobre as trocas comerciais entre os Estados-Membros. A Comissão acrescenta que a vantagem concedida ao beneficiário deve, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, ser selectiva, o que não se verifica no caso de uma medida que, embora confira uma vantagem ao seu beneficiário, se justifique pela natureza ou pela economia geral do sistema em que se inscreve<sup>44</sup>. Dado que não se verificam as três primeiras condições, a diferença de tratamento não pode violar o artigo 87.º CE.

71. Observe-se também que o sistema das isenções é concebido de modo a minimizar a concorrência entre as operações tributáveis e as operações isentas, pelo que uma eventual

diferença de tratamento entre operadores que realizem ambos os tipos de operações não gerará, na maioria dos casos<sup>45</sup>, distorções da concorrência.

*Terceira questão: alteração do § 12, n.º 2, ponto 1, da UStG*

72. Na redacção em vigor até 1 de Janeiro de 1995, o § 12, n.º 2, ponto 1, da UStG dispunha: «Os fornecimentos de bens e as prestações de serviços relacionados com a aquisição, construção ou manutenção de edifícios serão considerados destinados a fins profissionais na medida em que a contrapartida paga pelos mesmos constitua um custo operacional ou profissional na acepção das normas que regem o imposto sobre o rendimento.»

73. Na medida em que esta disposição constituía uma exclusão do direito à dedução do IVA nesse momento, podia ser mantida, em conformidade com o artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva, até ao momento — que continua por definir — em que o Conselho determine quais as despesas que não conferirão direito à dedução.

43 — V., mais recentemente, o acórdão de 1 de Julho de 2008, Chronopost e La Poste (C-341/06 P e C-342/06 P, Colect., p. I-4777, n.ºs 121 e 122).

44 — Ver, por exemplo, o acórdão de 29 de Abril de 2004, GIL Insurance (C-308/01, Colect., p. I-4777, n.º 66 e segs.).

45 — É certo que, como o órgão jurisdicional de reenvio indica, existem alguns casos de concorrência entre as duas categorias [v., por exemplo, o acórdão de 14 de Dezembro de 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, Colect., p. I-12121)], mas são raros e o caso em apreço não é um deles.

74. O Tribunal de Justiça declarou que no caso de, após a entrada em vigor da Sexta Directiva, um Estado-Membro alterar a sua legislação no sentido de reduzir o âmbito das exclusões existentes, aproximando-se, assim, do regime geral de dedução previsto no artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva, há que considerar que esta legislação está coberta pela derrogação prevista no artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo<sup>46</sup>. Pelo contrário, se uma alteração tiver por efeito alargar o âmbito das exclusões existentes, afastando-se assim do objectivo da directiva, não está coberta pela derrogação prevista no artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo e viola, portanto, o artigo 17.º, n.º 2<sup>47</sup>.

75. Porém, o que se verifica ter acontecido no caso em apreço, segundo a decisão de reenvio, é que uma exclusão do direito à dedução do imposto a montante em casos em que o imposto a jusante era, em princípio, devido (a saber, utilização privada de bens afectos à empresa) veio a transformar-se numa isenção do imposto a jusante, que implica a impossibilidade de deduzir o imposto a montante.

46 — Acórdãos de 14 de Junho de 2001, Comissão/França (C-345/99, Colect., p. I-4493, n.º 22 a 24) e de 8 de Janeiro de 2002, Metropol e Stadler (C-409/99, Colect., p. I-81, n.º 45).

47 — Acórdão de 14 de Junho de 2001, Comissão/França (C-40/00, Colect., p. I-4539, n.º 17 a 20); acórdão Metropol e Stadler, n.º 46.

76. O Verwaltungsgerichtshof refere-se ao n.º 41 do acórdão Holböck<sup>48</sup>, em que o Tribunal de Justiça confirmou a sua jurisprudência, no sentido de que uma medida nacional adoptada após a data estabelecida numa cláusula de *standstill* não fica automaticamente excluída da derrogação prevista pela medida comunitária em questão. Se for essencialmente idêntica à legislação anterior ou se se limitar a reduzir ou suprimir um obstáculo ao exercício dos direitos e das liberdades comunitárias existente na legislação anterior, será abrangida pela derrogação. «Pelo contrário, uma legislação que assente numa lógica diferente da do direito anterior e institua novos procedimentos não pode ser equiparada à legislação existente à data tomada em consideração pelo acto comunitário em causa».

77. Partilho da opinião da Comissão segundo a qual a alteração da legislação austríaca descrita na decisão de reenvio se enquadra na categoria prevista no último período do parágrafo acima citado. Parece-me irrelevante, a este respeito, que o legislador nacional tenha procedido à alteração com base numa interpretação correcta ou incorrecta do direito comunitário. Porém, o acórdão Seeling, ao decidir que a utilização para fins privados de um edifício afecto à empresa, quanto ao qual tenha sido deduzido

48 — Já referido na nota 29 *supra*.

o imposto a montante, não podia ser considerada uma locação isenta, mas sim um fornecimento ao próprio sujeito passivo, opõe-se à alteração que parece ter sido efectuada.

*Quarta questão: implicações relativamente ao § 12, n.º 2, ponto 2, alínea a), da UStG*

78. O órgão jurisdicional nacional pretende saber, no caso de se considerar que a alteração do § 12, n.º 2, ponto 1, da UStG significa que esta disposição não é abrangida pela cláusula de *standstill* prevista no artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva, se isso implica que a exclusão «sobrepota» da dedução prevista no § 12, n.º 2, ponto 2, alínea a), também perde a protecção ao abrigo dessa cláusula.

79. S. Puffer alega que o § 12, n.º 2, ponto 2, alínea a) — que dispõe, por referência à legislação relativa ao imposto sobre o rendimento, que as despesas de subsistência, incluindo as de habitação própria, não podem dar origem a um direito à dedução — não se aplica, de facto, a despesas de construção de uma casa ou, em qualquer caso, não foi inicialmente interpretado nesse sentido.

80. Compete, evidentemente, ao órgão jurisdicional nacional determinar o significado da disposição em questão. Na sua decisão de reenvio, descreve as disposições do § 12, n.º 2, ponto 1 e ponto 2, alínea a), como «sobrepotas», mas não explica em que medida podem ser interdependentes ou autónomas. Parece-me manifesto que, se a interpretação e/ou aplicação da exclusão do direito à dedução prevista no n.º 2, ponto 2, alínea a), dependesse da existência da exclusão prevista no n.º 2, ponto 1, e esta última fosse incompatível com as disposições da Sexta Directiva, sem estar abrangida pela cláusula de *standstill*, o n.º 2, ponto 2, alínea a), seria afectado do mesmo modo. Porém, no caso de se tratar de uma exclusão do direito à dedução autónoma, existente antes de 1995 e que não foi alterada desde esse momento, estará então abrangida pela cláusula de *standstill*.

81. Por fim, gostaria de salientar, mais uma vez, que a terceira e quarta questões do órgão jurisdicional de reenvio parecem basear-se numa premissa diferente da subjacente à segunda questão. A segunda questão pressupõe que a legislação austríaca permite a um sujeito passivo afectar bens imóveis à sua empresa, e beneficiar da dedução integral e imediata, na medida em que a empresa realize operações tributáveis, ao passo que a terceira e quarta questões partem do princípio de que a legislação austríaca impede tal dedução. Compete ao órgão jurisdicional nacional resolver problemas deste tipo.

## Conclusão

82. À luz das considerações anteriores, proponho ao Tribunal de Justiça que responda às questões apresentadas do seguinte modo:

- 1) As directivas comunitárias em matéria de IVA não violam o princípio da igualdade de tratamento pelo facto de permitirem a um sujeito passivo deduzir integral e imediatamente o imposto a montante sobre um imóvel que adquira e afecte à sua empresa, pagando depois progressivamente o imposto a jusante sobre a utilização para fins privados desse imóvel, mesmo que, por essa razão, beneficie de uma vantagem financeira identificável relativamente a outras pessoas que adquiram um imóvel semelhante a título privado e não possam, portanto, deduzir o imposto a montante.
- 2) Uma legislação nacional que transpõe as directivas comunitárias em matéria de IVA de modo a conceder tal vantagem aos sujeitos passivos não viola o artigo 87.º CE.
- 3) A cláusula de *standstill* prevista no artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA não abrange os casos em que uma exclusão preexistente do direito à dedução do imposto a montante, quando o imposto a jusante era, em princípio, aplicável, é posteriormente transformada numa isenção do imposto a jusante que implica a impossibilidade de deduzir o imposto a montante.

- 4) Se uma exclusão preexistente do direito à dedução for assim transformada numa isenção e não for, portanto, abrangida pela cláusula de *standstill* prevista no artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva, qualquer outra exclusão cuja interpretação e/ou aplicação dependa da existência da exclusão anterior também não será abrangida pela cláusula de *standstill*. Porém, uma exclusão autónoma existente à data da entrada em vigor da directiva no Estado-Membro em questão e que não tenha sido alterada desde então continua a ser abrangida por essa cláusula.