

|

61991J0020

ACORDAO DO TRIBUNAL (TERCEIRA SECCAO) DE 6 DE MAIO DE 1992. - P. DE JONG
CONTRA STAATSSECRETARIS VAN FINANCIEN. - PEDIDO DE DECISAO PREJUDICIAL:
HOGE RAAD - PAISES BAIXOS. - LIQUIDACAO ADICIONAL DO IMPOSTO SOBRE O VOLUME
DE NEGOCIOS - SEXTA DIRECTIVA IVA. - PROCESSO C-20/91.

Colectânea da Jurisprudência 1992 página I-02847

Sumário

Partes

Fundamentação jurídica do acórdão

Decisão sobre as despesas

Parte decisória

Palavras-chave

++++

Disposições fiscais - Harmonização das legislações - Impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado - Operações tributáveis - Afectação de um bem da própria empresa ao uso privado do sujeito passivo - Construção, no exercício da actividade empresarial e para fins privados, de uma casa de habitação num terreno adquirido e possuído a título pessoal - Sujeição a imposto limitada ao edifício

((Directiva 77/388 do Conselho, artigos 5. , n. 6, e 11. , ponto A, n. 1, alínea b)))

Sumário

O artigo 5. , n. 6, da Sexta Directiva 77/388, que equipara a entrega efectuada a título oneroso a afectação, por um sujeito passivo, de bens da própria empresa ao seu uso privado, sempre que, relativamente a esses bens, tenha havido dedução do imposto sobre o valor acrescentado, deve interpretar-se no sentido de que, quando um sujeito passivo, designadamente um empreiteiro, adquire um terreno apenas com a finalidade de o afectar ao uso privado, nele construindo, no exercício da sua actividade empresarial, uma casa para si próprio, só esta, e já não o terreno, deve ser considerada afecta ao uso privado para efeitos desta disposição. A matéria colectável será assim constituída, nos termos do artigo 11. , ponto A, n. 1, alínea b), exclusivamente pelo valor do edifício construído, e não pelo do terreno.

Partes

No processo C-20/91,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177. do Tratado CEE, pelo Hoge Raad der Nederlanden (Terceira Secção) destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Pieter de Jong

e

Staatssecretaris van Financiën,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação dos artigos 5. , n. 6, e 11. , ponto A, n. 1, alínea b), 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 (Terceira Secção),

composto por: F. Grévisse , presidente de secção, J. C. Moitinho de Almeida e M. Zuleeg, juízes,

advogado-geral: F. G. Jacobs

secretário: J. A. Pompe, secretário-adjunto

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação do Governo neerlandês, por B. R. Bot, secretário-geral do Ministério dos Negócios Estrangeiros;

- em representação do Governo alemão, por E. Roeder, na qualidade de agente;

- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por J. Foens Buhl, consultor jurídico, e B. J. Drijber, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações do Governo do neerlandês, representado por J. W. de Zwaan, na qualidade de agente, do Governo alemão, representado por C.-D. Quassowski, na qualidade de agente, e da Comissão, na audiência de 24 de Janeiro de 1992,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 27 de Fevereiro de 1992,

profere o presente

Acórdão

Fundamentação jurídica do acórdão

1 Por acórdão de 19 de Dezembro de 1990, entrado na Secretaria do Tribunal de Justiça em 23 de Janeiro de 1991, o Hoge Raad der Nederlanden submeteu, nos termos do artigo 177.º do Tratado CEE, três questões prejudiciais relativas à interpretação dos artigos 5.º, n.º 6, e 11.º, ponto A, n.º 1, alínea b), 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, a seguir "Sexta Directiva IVA").

2 Estas questões foram suscitadas no quadro de um litígio entre P. de Jong e o secretário de Estado das Finanças neerlandês, na sequência de uma liquidação adicional do imposto sobre o volume de negócios.

3 Em 15 de Agosto de 1978, P. de Jong, empreiteiro, adquiriu, com isenção do imposto sobre o volume de negócios, um terreno com um edifício.

4 Em 30 de Julho de 1979 revendeu cerca de metade do terreno a um terceiro, sem lhe facturar o imposto sobre o volume de negócios. Demoliu em seguida o edifício existente e construiu duas casas de habitação, uma (acabada em 1980) por conta do adquirente da parte do terreno que vendera e a outra (acabada em 1981) para si mesmo na outra parte do terreno.

5 P. de Jong deduziu, como imposto pago a montante, o imposto sobre o volume de negócios que lhe tinha sido facturado pelos bens e serviços fornecidos para a construção das casas. Quando afectou uma destas casas ao seu uso privado, incluiu logo, na sua declaração IVA, como imposto exigível (imposto a jusante) um montante equivalente ao imposto deduzido (imposto a montante) relativamente aos bens e serviços utilizados na construção da habitação afectada ao seu uso privado.

6 A administração fiscal neerlandesa considerou no entanto que, nos termos do artigo 3.º, n.º 1, alínea g), da lei neerlandesa do imposto sobre o volume de negócios, a matéria colectável devia incluir não apenas o valor da casa, mas igualmente o valor do terreno em que estava construída, dado que a casa e o terreno anexo deviam ser vistos como uma só e mesma entrega de bens. Em consequência, procedeu a uma liquidação adicional de um montante de 26 168 HFL do imposto sobre o volume de negócios, montante que corresponde a 18% do valor do terreno.

7 Chamado a derimir o litígio, o Gerechtshof te Amsterdam confirmou a liquidação adicional, rejeitando o argumento de P. de Jong de que o terreno tinha integrado sempre o seu património pessoal, não tendo passado para o património da empresa com a construção da casa.

8 Deste acórdão do Gerechtshof foi interposto recurso para o Hoge Raad der Nederlanden por P. de Jong, que alegou ter o Gerechtshof determinado de forma incorrecta a matéria colectável referida no artigo 8.º, n.º 4, da lei neerlandesa do imposto sobre o volume de negócios.

9 O Hoge Raad, considerando que a aplicação da legislação neerlandesa relativa ao imposto sobre o volume de negócios devia ser conforme às disposições da Sexta Directiva IVA, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais:

"1) O n. 6 do artigo 5. da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que um sujeito passivo, designadamente um empreiteiro, que adquire um terreno sem quaisquer outros fins que não seja afectá-lo ao seu uso privado, e que posteriormente, no exercício da sua actividade profissional, constrói um edifício no referido terreno (uma casa) e que, finalmente, destina ao seu uso privado o edifício com o terreno em que assenta e, eventualmente, com o restante terreno anexo, afectou ao seu uso privado não apenas um edifício da sua empresa, mas o conjunto formado por este edifício, o terreno em que se situa e eventualmente o restante terreno, na acepção da referida disposição da directiva?

2) A condição para assimilação a uma entrega da afectação a uso privado de bens da própria empresa constante do artigo 5. , n. 6, da Sexta Directiva, consistente em ter havido, relativamente a esses bens ou aos elementos que os compõem, dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretada no sentido de que, se os bens da própria empresa afectados a uso privado forem imóveis constituídos por um edifício, o terreno em que estiver implantado e possivelmente o terreno anexo e não for dedutível imposto sobre o valor acrescentado relativamente ao terreno, não haverá entrega de bens quer relativamente ao imóvel no seu todo quer a um dos seus elementos, designadamente o edifício?

3) Se se responder à segunda questão que houve entrega na acepção do n. 6 do artigo 5. da Sexta Directiva no que diz respeito ao bem imóvel considerado na sua integralidade, deve entender-se o disposto na alínea b) do n. 1 do ponto A do artigo 11. da directiva no sentido de que a matéria colectável a que se refere aquela disposição é constituída pelo preço de custo do bem imóvel na sua totalidade, incluindo assim o preço de custo do terreno, ou deve limitar-se a referida matéria colectável à parte do preço de custo que tenha sido objecto do direito de dedução do imposto sobre o valor acrescentado?"

10 Para mais ampla exposição dos factos e do enquadramento jurídico do processo principal, da tramitação do processo bem como das observações escritas apresentadas ao Tribunal de Justiça, remete-se para o relatório para audiência. Estes elementos do processo apenas serão adiante retomados na medida do necessário à fundamentação do Tribunal.

11 No actual processo, estão essencialmente em causa duas disposições:

- o artigo 5. , n. 6, da Sexta Directiva IVA, que dispõe:

"É equiparada a entrega efectuada a título oneroso a afectação, por um sujeito passivo, de bens da sua própria empresa ao seu uso privado... sempre que, relativamente a esses bens ou aos elementos que os compõem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado..."

assim como

- o artigo 11. , ponto A, n. 1, alínea b), da Sexta Directiva IVA, que estabelece que a matéria colectável no caso das operações referidas no artigo 5. , n. 6, é constituída 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".

Quanto à primeira questão

12 *Através da primeira questão, o tribunal nacional pretende fundamentalmente saber se um sujeito passivo, designadamente o empreiteiro, que adquire um terreno apenas com o fim de o afectar ao uso privado, nele construindo posteriormente, no exercício da sua actividade profissional, uma casa para si próprio afecta os bens da empresa ao seu uso privado nos termos do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA.*

13 *Nas observações escritas, o Governo neerlandês defendeu que a construção de uma casa de habitação num terreno colocado à disposição da empresa para o efeito tinha dado origem, para efeitos do imposto sobre o volume de negócios, a um novo bem imóvel constituído pelo edifício e pelo terreno correspondente. Em consequência, é esta unidade resultante, enquanto tal, do exercício da actividade empresarial do sujeito passivo que este último afectara ao uso privado.*

14 *Em contrapartida, o Governo alemão e a Comissão, pressupondo que o sujeito passivo adquiriu o terreno para o afectar ao uso privado, não o tendo utilizado para fins empresariais, entendem que o terreno nunca integrou o património da empresa, não podendo assim dela ter sido desafectado. O facto de um empreiteiro construir, na qualidade de sujeito passivo, uma casa de habitação para uso privado num terreno da sua propriedade pessoal não determina a conversão do terreno em bem da empresa.*

15 *Convém a este respeito salientar que o objectivo do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA se traduz em garantir uma igualdade de tratamento entre o sujeito passivo que afecta um bem da sua empresa ao uso privado e o consumidor normal que adquire um bem do mesmo tipo. Com vista à realização deste objectivo, esta disposição impede que um sujeito passivo que deduziu o IVA na aquisição de um bem afecto à sua empresa se subtraia ao pagamento do IVA quando afecta esse bem ao seu uso privado, beneficiando assim de vantagens indevidas em relação ao consumidor normal que adquire o bem pagando o IVA.*

16 *Estas condições de aplicação do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA não se encontram preenchidas quando um empreiteiro possui, como no caso em apreço, um terreno a título pessoal, nele construindo, no quadro da sua actividade empresarial, uma casa de habitação para si próprio.*

17 *Com efeito, quando um sujeito passivo adquire um bem exclusivamente para uso privado, age a título pessoal e não enquanto sujeito passivo, na acepção da Sexta Directiva IVA. Em consequência, as diferentes disposições da directiva relativas à aquisição de bens pelas empresas, designadamente o exposto no artigo 17.º, n.º 2, que confere aos sujeitos passivos o direito à dedução do IVA, bem como as regras administrativas e contabilísticas previstas nos artigos 18.º e 22.º da Sexta Directiva IVA, não são aplicáveis.*

18 *Por outro lado, a tributação de um terreno numa situação como a referida na primeira questão prejudicial não é compatível com o objectivo da igualdade de tratamento do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA, dado que levaria a fazer variar um encargo fiscal conforme o empreiteiro construísse a casa no exercício da sua actividade profissional, actuando como sujeito passivo, ou enquanto consumidor normal, encarregando um terceiro de construir a casa no seu terreno. Com efeito, neste último caso, o IVA apenas seria exigível nos termos da Sexta Directiva IVA relativamente ao preço pago pela casa, mas já não pelo terreno.*

19 *Torna-se portanto necessário, independentemente da questão de saber se o terreno e o edifício são indissociáveis nos termos da legislação nacional, e contrariamente ao que o Governo neerlandês defendeu nas observações escritas, distinguir, nos termos do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA, entre a tributação de um terreno propriedade pessoal de um sujeito passivo e a tributação de um edifício que o sujeito passivo construiu nesse terreno no quadro da sua actividade empresarial.*

20 *Relativamente à tributação de um terreno propriedade pessoal de um empreiteiro e no qual este constrói, no quadro da sua actividade empresarial, uma casa de habitação para si próprio, decorre do que se disse que este terreno nunca integrou o património da empresa, não podendo assim dela ter sido desafectado, nos termos do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA. A matéria colectável será constituída, nos termos do artigo 11.º, ponto A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva IVA, exclusivamente pelo valor do edifício construído, e já não pelo valor do terreno.*

21 *Deve assim responder-se à primeira questão que o artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva IVA deve ser interpretado no sentido de que, quando um sujeito passivo, designadamente um empreiteiro, adquire um terreno apenas com o fim de o afectar ao uso privado, nele construindo, no exercício da sua actividade empresarial, uma casa para si próprio, só esta, e já não o terreno, deve ser considerada afectada ao uso privado, para efeitos desta disposição.*

Quanto às segunda e terceira questões

22 *Tal como resulta expressamente da fundamentação da decisão de reenvio, o Hoge Raad apenas colocou as segunda e terceira questões para o caso de a resposta à primeira ser afirmativa. Dado que a resposta à primeira questão é negativa, torna-se desnecessário responder às segunda e terceira questões.*

Decisão sobre as despesas

Quanto às despesas

23 *As despesas efectuadas pelos Governos alemão e neerlandês, 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.*

Parte decisória

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Hoge Raad der Nederlanden, por acórdão de 19 de Dezembro de 1990, declara:

O artigo 5.º, n.º 6, 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, deve ser interpretado no sentido de que, quando um sujeito passivo, designadamente um empreiteiro, adquire um terreno apenas com o fim de o afectar ao seu uso privado, nele construindo, no exercício da sua actividade empresarial, uma casa para si próprio, só esta, e já

não o terreno, deve ser considerado bem retirado da empresa afectado ao seu uso privado, para efeitos desta disposição.