

Downloaded via the EU tax law app / web

Processo C-72/05

Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny

contra

Finanzamt Landshut

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Finanzgericht München]

«Sexta Directiva IVA – Artigo 11.º, A, n.º 1, alínea c) – Utilização de um imóvel afecto à empresa para uso privado do sujeito passivo – Equiparação dessa utilização a uma prestação de serviços a título oneroso – Determinação da base tributável – Conceito de ‘montante das despesas’ suportadas pelo sujeito passivo na execução dessa prestação de serviços»

Conclusões do advogado-geral P. Léger, apresentadas em 15 de Junho de 2006

Acórdão do Tribunal de Justiça (Primeira Secção) de 14 de Setembro de 2006

Sumário do acórdão

*Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Base tributável*

*[Directiva 77/388 do Conselho, artigo 11.º, A, n.º 1, alínea c)]*

O artigo 11.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva 77/388/CEE, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, com a redacção dada pela Directiva 95/7, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que a base tributável do imposto sobre o valor acrescentado relativo à utilização privada de parte de um imóvel afecto na totalidade pelo sujeito passivo à sua empresa seja fixada numa fracção dos custos de aquisição ou de construção do imóvel, determinada em função da duração do período de ajustamento das deduções em matéria de imposto sobre o valor acrescentado previsto em conformidade com o artigo 20.º da referida directiva. Esta base tributável deve incluir os custos de aquisição do terreno em que o imóvel foi construído quando tal aquisição tenha sido sujeita a este imposto e o sujeito passivo tenha obtido a respectiva dedução.

(cf. n.º 53, disp.)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

14 de Setembro de 2006 (\*)

«Sexta Directiva IVA – Artigo 11.º, A, n.º 1, alínea c) – Utilização de um imóvel afecto à empresa para uso privado do sujeito passivo – Equiparação dessa utilização a uma prestação de serviços a título oneroso – Determinação da base tributável – Conceito de ‘montante das despesas’ suportadas pelo sujeito passivo na execução dessa prestação de serviços»

No processo C-72/05,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Finanzgericht München (Alemanha), por decisão de 1 de Fevereiro de 2005, entrado no Tribunal de Justiça em 15 de Fevereiro de 2005, no processo

### **Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny**

contra

### **Finanzamt Landshut,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: P. Jann, presidente de secção, N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts (relator) e E. Levits, juízes,

advogado-geral: P. Léger,

secretário: K. Sztranc-Sawiczek, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 30 de Março de 2006,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Hausgemeinschaft Jörg e Stefanie Wollny, por J. Wollny e H. Wollny,
- em representação do Finanzamt Landshut, por D. Baumann, Regierungsdirektor,
- em representação do Governo alemão, por U. Forsthoff, na qualidade de agente,
- em representação do Governo do Reino Unido, por R. Hill, barrister,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por D. Triantafyllou, na qualidade de agente,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 15 de Junho de 2006,

profere o presente

### **Acórdão**

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea c), 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: base tributável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), com a redacção dada pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995 (JO L 102, p. 18, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Este pedido foi apresentado no quadro de um litígio sobre a determinação da base tributável do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») relativo à utilização, por um sujeito passivo, para uso privado, de uma parte de um imóvel afecto na totalidade à sua empresa.

## **Quadro jurídico**

### *Regulamentação comunitária*

3 O artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Directiva sujeita ao IVA «[a]s entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

4 O artigo 6.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva equipara a uma prestação de serviços efectuada a título oneroso «a utilização de bens afectos à empresa para uso privado do sujeito passivo ou do seu pessoal ou, em geral, para fins estranhos à própria empresa, sempre que, relativamente a esses bens, tenha havido dedução total ou parcial do [IVA]».

5 Nos termos do artigo 11, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, a base tributável é constituída, «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».

6 O artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva determina:

«Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a) o [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;

[...]»

7 O artigo 20.º da Sexta Directiva estipula:

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

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

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

2. No que diz respeito aos bens de investimento, o ajustamento deve repartir-se por um período de cinco anos, incluindo o ano em que os bens tenham sido adquiridos ou produzidos. Anualmente, esse ajustamento é 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.

Em derrogação do disposto no parágrafo anterior, os Estados-Membros podem tomar como base, no momento do ajustamento, um período de cinco anos completos a contar do início da utilização dos bens em questão.

No que se refere aos bens de investimento imobiliário, o período que serve de base ao cálculo dos ajustamentos pode ser aumentado até vinte anos.

3. No caso de entrega durante o período de ajustamento, os bens de investimento são considerados afectos a uma actividade económica do sujeito passivo até ao termo do período de ajustamento. Presume-se que esta actividade económica é inteiramente tributada nos casos em que a entrega dos referidos bens é tributada; presume-se que está totalmente isenta nos casos em que a entrega se encontra isenta. O ajustamento efectua-se uma única vez relativamente a todo o restante período de ajustamento.

[...]»

#### *Legislação nacional*

8 O § 3, n.º 9a, ponto 1, da Lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios (Umsatzsteuergesetz, BGBl. 1993, I, p. 565, a seguir «UStG») equipara às prestações de serviços a título oneroso a utilização, pelo sujeito passivo, de um bem afecto à empresa para finalidades que lhe são estranhas, quando tal bem conferiu direito a uma dedução parcial ou integral do imposto pago a montante.

9 A base tributável das prestações referidas no dito § 3, n.º 9a, ponto 1, é definida no § 10 da UStG. Na versão que esteve em vigor até 30 de Junho de 2004, o referido § 10 estipulava que a base tributável relativa a essas prestações era constituída «pelas despesas resultantes da realização destas operações, desde que confirmam direito a uma dedução parcial ou integral do imposto pago a montante».

10 Na redacção que entrou em vigor a 1 de Julho de 2004, o § 10, n.º 4, ponto 2, da UStG determina:

«A base tributável é constituída [...] pelas despesas resultantes da realização destas operações, desde que confirmam direito a uma dedução total ou parcial do imposto; as despesas de aquisição ou de fabrico de um bem estão também compreendidas nestas despesas, desde que o bem esteja afecto à empresa e seja utilizado para a realização das outras prestações. Se as despesas de aquisição ou de fabrico ascenderem a um mínimo de 500 EUR, devem ser proporcionalmente distribuídas por um período correspondente ao período de ajustamento aplicável ao bem nos termos do § 15a.»

11 O § 15a da UStG diz respeito ao ajustamento das deduções. Dispõe, no seu n.º 1:

«Se, em relação a um bem, se modificarem, no prazo de cinco anos a contar da primeira utilização, as condições relevantes para a dedução inicial do imposto pago a montante, deve proceder-se a uma compensação em relação a cada ano afectado pela modificação, através de um ajustamento da dedução do imposto pago a montante correspondente às despesas de aquisição ou de fabrico. No caso de bens imóveis, incluindo as suas partes essenciais, de ajustamentos a que se apliquem as disposições do direito civil relativas aos bens imóveis e de edifícios construídos sobre solo alheio, o prazo de cinco anos é substituído pelo prazo de dez anos.»

12 O § 7, n.º 4, ponto 2, alínea a), da Lei relativa ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (Einkommensteuergesetz, a seguir «EStG») dispõe, quanto aos edifícios que se

destinam à habitação e cuja construção terminou após 1 de Janeiro de 1925, que «as taxas de amortização aplicáveis aos edifícios até à sua amortização integral são de: [...] 2% por ano».

### **Factos na origem do litígio principal e questão prejudicial**

13 Durante o ano de 2003, a Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny, comunhão doméstica constituída por Jörg e Stefanie Wollny (a seguir «comunhão doméstica»), mandou construir um imóvel que afectou na totalidade à sua empresa. Este imóvel engloba a habitação privada dos dois membros da referida comunhão, bem como os escritórios de uma empresa de consultadoria fiscal dados de arrendamento a um dos referidos membros. A parte arrendada corresponde a 20,33% do imóvel. Este arrendamento está sujeito a IVA.

14 Nas suas declarações provisórias de IVA relativas ao mês de Dezembro de 2003, bem como nas relativas aos meses de Janeiro a Março de 2004, a comunhão doméstica deduziu a totalidade do montante do IVA que lhe tinha sido facturado sobre as despesas de construção do imóvel. Baseando-se na taxa de amortização dos imóveis fixada pelo § 7, n.º 4, ponto 2, alínea a), da EStG, considerou que a base tributável relativa à utilização privada de 79,67% do imóvel correspondia a um montante mensal igual a 1/12 de 2% das despesas de construção relativas a essa parte utilizada para fins privados.

15 Baseando-se num ofício do Bundesministerium für Finanzen (Ministério das Finanças alemão) de 13 de Abril de 2004 (BStBl. I 2004, p. 468), o Finanzamt Landshut considerou, por seu lado, que a referida base tributável devia ser determinada por referência ao período de ajustamento das deduções em matéria de IVA previsto no § 15a da UStG, isto é, dez anos. Corrigiu, assim, o cálculo da comunhão doméstica e fixou a base tributável mensal do IVA devido pela utilização privada de parte do imóvel em 1/12 de 10% das despesas de construção relativas a essa parte.

16 Uma vez que o Finanzamt Landshut indeferiu as reclamações apresentadas pela comunhão doméstica contra os avisos de liquidação provisória do imposto emitidos de acordo com o modo de cálculo exposto no número anterior, a referida comunhão interpôs recurso para o Finanzgericht München.

17 Este órgão jurisdicional entende que a resolução do litígio que lhe foi submetido depende da determinação da base tributável relativa à utilização privada de um imóvel que foi afecto na sua totalidade à empresa da comunhão doméstica. Observando que o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva não define o conceito de «montante das despesas», interroga-se quanto ao sentido a dar a este conceito.

18 Faz notar, a este respeito, que os acórdãos do Tribunal de Justiça de 26 de Setembro de 1996, Enkler (C-230/94, Colect., p. I-4517), e de 8 de Maio de 2003, Seeling (C-269/00, Colect., p. I-4101, n.º 54), comportam elementos susceptíveis de jogar, uns a favor da tese da recorrente, outros a favor da Administração Fiscal alemã.

19 Nestas condições, o Finanzgericht München decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Como deve ser interpretado o conceito de ‘montante das despesas’ do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea c), da [Sexta Directiva]? O montante das despesas relativas à habitação utilizada para fins privados que faz parte de um imóvel afecto na totalidade a uma actividade empresarial compreende igualmente (para além das despesas correntes), as amortizações anuais pela depreciação de edifícios, determinadas em conformidade com a legislação nacional, e/ou a parte anual das despesas de aquisição e de construção que conferiram direito à dedução, calculada por

referência ao período nacional de ajustamento das deduções?»

### **Quanto à questão prejudicial**

20 Deve recordar-se, a título liminar, que, segundo a lógica do sistema instituído pela Sexta Directiva, os impostos que tenham incidido a montante sobre os bens ou os serviços utilizados por um sujeito passivo para efeitos das suas operações tributáveis podem ser deduzidos. A dedução dos impostos pagos a montante está ligada à cobrança dos impostos a jusante. Na medida em que os bens ou os serviços sejam utilizados para efeitos de operações tributáveis a jusante, impõe-se a dedução do imposto que os onerou a montante, a fim de evitar uma dupla tributação. Pelo contrário, quando os bens ou os serviços adquiridos por um sujeito passivo são utilizados para efeitos de operações isentas ou não abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA, não pode haver cobrança do imposto a jusante nem dedução do imposto a montante (v. acórdão de 30 de Março de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C?184/04, ainda não publicado na Colectânea, n.º 24).

21 No caso de utilização de um bem de investimento para fins tanto profissionais como privados, o interessado pode optar, para efeitos de IVA, por afectar totalmente esse bem ao património da sua empresa ou por conservá-lo totalmente no seu património particular, excluindo-o assim por completo do sistema do IVA, ou ainda por integrá-lo na sua empresa apenas na parte correspondente à utilização profissional efectiva (acórdão de 14 de Julho de 2005, Charles e Charles?Tijmens, C?434/03, Colect., p. I?7037, n.º 23).

22 Se o sujeito passivo escolher tratar como bens de empresa os bens de investimento utilizados simultaneamente para fins profissionais e para fins privados, o IVA devido a montante sobre a aquisição ou a construção desse bem é, em princípio, integral e imediatamente dedutível (acórdãos, já referidos, Seeling, n.º 41, e Charles e Charles?Tijmens, n.º 24).

23 Resulta, porém, do artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva que, quando um bem afecto à empresa confere direito a uma dedução total ou parcial do IVA pago a montante, a sua utilização para as necessidades privadas do sujeito passivo ou do seu pessoal, ou para fins estranhos à sua empresa, é equiparada a uma prestação de serviços efectuada a título oneroso. Esta utilização, que constitui, portanto, uma operação tributada na acepção do artigo 17.º, n.º 2, da mesma directiva, é, nos termos do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea c), desta directiva, tributada com base no montante das despesas efectuadas para a execução da prestação de serviços (acórdão Charles e Charles?Tijmens, já referido, n.º 25).

24 Assim, um sujeito passivo que opta por afectar a totalidade de um edifício à sua empresa e que utiliza, de seguida, uma parte desse edifício para fins privados tem, por um lado, o direito de deduzir o IVA pago a montante sobre a totalidade das despesas de construção do referido edifício e, por outro, a obrigação correspondente de pagar o IVA sobre o montante das despesas suportadas na execução da referida utilização (acórdão Seeling, já referido, n.º 43).

25 A questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio destina-se, neste contexto, a saber como interpretar o conceito de «montante das despesas suportadas na execução da prestação de serviços», na acepção do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva. O referido órgão jurisdicional pretende, em substância, saber se este montante deve ser determinado por referência às normas nacionais aplicáveis às amortizações por depreciação do imóvel ou em função da duração do período de ajustamento das deduções em matéria de IVA, tal como fixada no direito nacional em conformidade com o artigo 20.º da Sexta Directiva.

26 O conceito em causa consta de uma disposição de direito comunitário que não remete para os direitos dos Estados-Membros para determinar o seu sentido e o seu alcance. Daqui resulta

que a interpretação deste conceito na sua generalidade não pode ser deixada à descrição de cada Estado?Membro (v., neste sentido, acórdão de 1 de Fevereiro de 1977, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, 51/76, *Recueil*, p. 113, n.os 10 e 11).

27 De um modo geral, este conceito corresponde às despesas relacionadas com o próprio bem (v. acórdão *Enkler*, já referido, n.º 36). Engloba as despesas, como as de aquisição ou construção do referido bem, que deram lugar à dedução do IVA e sem as quais a utilização privada em causa não poderia ter tido lugar.

28 Todavia, uma vez que a Sexta Directiva não contém as indicações necessárias à definição uniforme e precisa das regras para determinação do montante das despesas em causa, há que admitir que os Estados?Membros gozam de uma certa margem de apreciação no que respeita a tais regras, desde que não desrespeitem a finalidade e colocação da disposição em causa na economia da Sexta Directiva (v., neste sentido, acórdão *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, já referido, n.os 16 e 17).

29 Há pois, no caso presente, que examinar se a referência efectuada pela legislação nacional, para determinar o montante das referidas despesas, à duração do período de ajustamento das deduções fixada em conformidade com o artigo 20.º da Sexta Directiva é compatível com a finalidade do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea c), da mesma directiva e com a colocação deste na sua sistemática.

30 O objectivo desta última disposição é definir a base tributável de uma utilização privada – ou, mais geralmente, de uma utilização para fins estranhos à empresa – de um bem afecto pelo sujeito passivo à referida empresa, dado que o artigo 6.º, n.º 2, alínea a), da citada directiva equipara uma tal utilização a uma prestação de serviços efectuada a título oneroso, assim a sujeitando ao IVA.

31 A finalidade desta equiparação é impedir que um sujeito passivo que pôde deduzir o IVA sobre a aquisição ou a construção de um bem afecto à sua empresa se subtraia ao pagamento deste imposto quando utiliza esse bem ou uma parte dele para fins privados (v. acórdão de 27 de Junho de 1989, *Kühne*, 50/88, *Colect.*, p. 1925, n.º 8).

32 Como sublinharam o Governo alemão e, na audiência, o Governo do Reino Unido, pretende?se, com este mecanismo, assegurar a igualdade de tratamento entre o sujeito passivo e o consumidor final, impedindo que o primeiro beneficie de uma vantagem indevida relativamente ao segundo, que adquiriu o bem pagando IVA (v., neste sentido, acórdãos *Enkler*, já referido, n.os 33 e 35, e de 20 de Janeiro de 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck*, C?412/03, *Colect.*, p. 1?743, n.º 23).

33 A finalidade é, por outro lado, garantir, de acordo com a lógica do sistema instituído pela Sexta Directiva (v. n.º 20 do presente acórdão), a correspondência entre a dedução do IVA a montante e a cobrança do referido imposto a jusante (v., neste sentido, as conclusões do advogado?geral F. G. Jacobs no processo *Charles e Charles?Tijmens*, já referido, n.º 60).

34 Apesar de o seu âmbito de aplicação não coincidir completamente com o do artigo 6.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, o sistema de regularização das deduções instituído pelo artigo 20.º da referida directiva é aplicável, tal como a disposição supra-referida, a situações em que um bem cuja utilização confere direito a dedução é seguidamente afecto a uma utilização que não confere esse direito (v. acórdão Uudenkaupungin kaupunki, já referido, n.º 30). Como o advogado-geral realçou no n.º 98 das suas conclusões, tanto o artigo 6.º, n.º 2, como o artigo 20.º da Sexta Directiva estão relacionados com situações em que um bem é utilizado simultaneamente para fins profissionais e para fins privados.

35 Além disso, a finalidade do sistema de ajustamento é análoga à da tributação em IVA pela utilização privada de um bem de investimento. Com efeito, trata-se, por um lado, de evitar conceder uma vantagem económica injustificada ao sujeito passivo, relativamente a um consumidor final, obrigando-o a pagar montantes correspondentes a deduções a que não tinha direito (v., neste sentido, acórdãos de 29 de Abril de 2004, Gemeente Leusden e Holin Groep, C?487/01 e C?7/02, Colect., p. I?5337, n.º 90, e Uudenkaupungin kaupunki, já referido, n.º 30).

36 Trata-se, por outro lado, de assegurar uma correspondência entre a dedução do imposto a montante e a cobrança do imposto a jusante (v. as conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs no processo Charles e Charles?Tijmens, já referido, n.º 60).

37 Tendo em conta esta finalidade comum, bem como o papel complementar para este fim assumido pelas disposições dos artigos 6.º e 20.º na economia da Sexta Directiva, um Estado-Membro não ultrapassa a margem de apreciação de que dispõe ao prever a aplicação, para efeitos da determinação da base tributável da utilização privada de um bem de empresa, das regras relativas ao ajustamento das deduções.

38 Como o Governo alemão afirmou na audiência e o advogado-geral sublinhou no n.º 95 das suas conclusões, esta solução contribui aliás para reduzir a vantagem de tesouraria que o escalonamento do IVA proporciona ao sujeito passivo que utiliza um bem imóvel de empresa para fins privados por comparação com o consumidor final, que tem de suportar todo o encargo do IVA no momento da aquisição ou da construção de um tal imóvel.

39 Além disso, como sublinharam este mesmo governo e, na audiência, o Governo do Reino Unido, esta solução permite afastar as situações de consumo final não tributado em caso de cessão do imóvel com isenção de IVA no termo do período de ajustamento das deduções. Com efeito, ao fazer coincidir o escalonamento da cobrança do IVA pela utilização privada do imóvel em causa com a duração do referido período, a solução garante, no que respeita a tal utilização, a cobrança de todo o montante deste imposto, correspondente à dedução efectuada a montante, antes de uma eventual revenda do imóvel, isenta de IVA, após esse período.

40 Resulta do que precede que a solução adoptada pela legislação nacional em causa está em conformidade com a finalidade do artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva.

41 É certo que, como a comunhão doméstica alegou, o Tribunal de Justiça, no n.º 36 do acórdão Enkler, já referido, fez referência, no contexto dos artigos 6.º, n.º 2, e 11.º, A, n.º 1, alínea c), a despesas «como as amortizações da depreciação do bem».

42 Esta indicação não pode, no entanto, ser interpretada, sob pena de se não ter em conta a margem de apreciação de que os Estados-Membros dispõem a este respeito, no sentido de significar que, para determinar a base tributável do IVA respeitante à utilização privada de um bem imóvel de empresa, estes têm por única opção aplicar as regras nacionais de amortização por depreciação do imóvel, com exclusão de qualquer outro método que, como o adoptado pela

legislação nacional em causa, seja no entanto compatível com a finalidade do artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva.

43 Contrariamente ao que sustentou a comunhão doméstica, o acórdão Seeling, já referido, também não é susceptível de pôr em causa a análise que precede.

44 No processo que deu lugar a esse acórdão e que dizia também respeito a um caso de utilização mista de um imóvel afecto à empresa do sujeito passivo, o Governo alemão preconizou a equiparação da utilização privada desse imóvel a uma locação de bens imóveis isenta de IVA por força do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva, portanto insusceptível de conferir direito a uma dedução do IVA pago a montante. Em apoio da sua tese, alegou nomeadamente que, diferentemente da solução que consistia em admitir a dedução desse imposto pago pela totalidade das despesas de construção do imóvel e em cobrá-lo de modo fraccionado pela utilização privada deste, a solução por si preconizada afastava as situações de consumos finais não tributados no caso de revenda do imóvel com isenção do IVA após o termo do período de ajustamento previsto no artigo 20.º da Sexta Directiva.

45 O Tribunal de Justiça considerou, no entanto, que uma tal utilização privada não constituía uma locação na acepção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva (acórdão Seeling, já referido, n.os 49 a 52).

46 Foi neste contexto que o Tribunal afirmou, no n.º 54 do referido acórdão Seeling, que, embora o facto de se autorizar o sujeito passivo a afectar integralmente um edifício à sua empresa e, por conseguinte, a deduzir o IVA devido a montante sobre a totalidade das despesas de construção possa fazer com que os consumos finais não sejam tributados, visto o período de ajustamento previsto no artigo 20.º, n.º 2, da Sexta Directiva só ser susceptível de corrigir parcialmente a dedução do IVA a montante efectuada no momento da construção de um edifício, tal facto constitui o resultado de uma opção deliberada do legislador comunitário e não pode impor uma interpretação extensiva do artigo 13.º, B, alínea b), desta directiva.

47 Ao fazê-lo, o Tribunal de Justiça considerou que a duração do período de ajustamento previsto no artigo 20.º da Sexta Directiva tinha uma capacidade limitada para afastar os casos de consumos finais não tributados na hipótese de o escalonamento da tributação do IVA pela utilização privada de um bem imóvel da empresa ser autorizada por um período mais longo que o referido período de ajustamento.

48 Como, no entanto, sustentou o Governo alemão e o advogado-geral sublinhou no n.º 90 das suas conclusões, esta constatação não pode ser entendida no sentido de privar os Estados-Membros da faculdade de recorrerem, para a determinação da base tributável de uma tal utilização privada, a um método que, tal como o método de escalonamento da referida tributação por uma duração correspondente à do período de ajustamento das deduções, permite evitar, em toda a medida possível, com uma preocupação de igualdade entre os sujeitos passivos e os consumidores finais, as situações de consumo final não tributado em caso de cessão do bem pelo sujeito passivo com isenção de IVA.

49 Finalmente, para dar uma resposta útil ao órgão jurisdicional de reenvio sobre um ponto abordado em determinadas observações escritas, bem como na audiência, há ainda que precisar, como fizeram a Comissão das Comunidades Europeias e os Governos alemão e do Reino Unido, que, na hipótese de os custos de aquisição do terreno em que foi erigido o imóvel parcialmente utilizado para fins privados terem sido sujeitos a IVA e de, tendo afectado esse terreno à sua empresa, o sujeito passivo ter obtido a dedução desse imposto, os referidos custos devem ser incluídos na base tributável do IVA relativo a essa utilização privada.

50 Com efeito, por um lado, o conceito de montante das despesas suportadas pelo sujeito passivo na execução da prestação de serviços, na acepção do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, deve ser entendido no sentido de cobrir todas as despesas que tenham sido efectuadas para esse fim, incluindo as relacionadas com a aquisição do terreno, e sem as quais a utilização privada em causa não poderia ter tido lugar.

51 Por outro lado, o facto de excluir da base tributável do IVA os custos de aquisição do terreno que teriam conferido direito a uma dedução do IVA romperia a correspondência entre dedução a montante e a cobrança a jusante.

52 No caso vertente, compete ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar se a aquisição pela recorrente do terreno em que foi erigido o imóvel em causa foi sujeita ao IVA e se ela obteve a dedução deste imposto.

53 Face às considerações que precedem, há que responder à questão submetida que o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que a base tributável do IVA relativo à utilização privada de parte de um imóvel afecto na totalidade pelo sujeito passivo à sua empresa seja fixada numa fracção dos custos de aquisição ou de construção do imóvel, determinada em função da duração do período de ajustamento das deduções em matéria de IVA previsto em conformidade com o artigo 20.º da referida directiva. Esta base tributável deve incluir os custos de aquisição do terreno em que o imóvel foi construído quando tal aquisição tenha sido sujeita a este imposto e o sujeito passivo tenha obtido a respectiva dedução.

#### **Quanto às despesas**

54 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. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

**O artigo 11.º, A, n.º 1, alínea c), 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: base tributável uniforme, com a redacção dada pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que a base tributável do imposto sobre o valor acrescentado relativo à utilização privada de parte de um imóvel afecto na totalidade pelo sujeito passivo à sua empresa seja fixada numa fracção dos custos de aquisição ou de construção do imóvel, determinada em função da duração do período de ajustamento das deduções em matéria de imposto sobre o valor acrescentado previsto em conformidade com o artigo 20.º da referida directiva.**

**Esta base tributável deve incluir os custos de aquisição do terreno em que o imóvel foi construído quando tal aquisição tenha sido sujeita a este imposto e o sujeito passivo tenha obtido a respectiva dedução.**

Assinaturas

\* Língua do processo: alemão.