

Processo C-460/07

Sandra Puffer

contra

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Verwaltungsgerichtshof (Áustria)]

«Sexta Directiva IVA – Artigo 17.º, n.os 2 e 6 – Direito à dedução do imposto a montante – Custos de construção de um edifício afectado à empresa de um sujeito passivo – Artigo 6.º, n.º 2 – Utilização de uma parte do edifício para uso privado – Vantagem pecuniária relativamente aos que não são sujeitos passivos do IVA – Igualdade de tratamento – Auxílio de Estado nos termos do artigo 87.º CE – Exclusão do direito a dedução»

Sumário do acórdão

1. *Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Dedução do imposto pago a montante – Bem de investimento afectado na totalidade ou em parte ao património privado do sujeito passivo*

(Directiva 77/388 do Conselho, artigo 17.º)

2. *Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Dedução do imposto pago a montante – Construção de um imóvel de uso misto*

[Directiva 77/388 do Conselho, artigos 6.º, n.º 2, alínea a), e 17.º, n.º 2, alínea a)]

3. *Auxílios concedidos pelos Estados – Conceito*

(Artigo 87.º, n.º 1, CE)

4. *Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Dedução do imposto pago a montante – Exclusões do direito à dedução – Faculdade de os Estados-Membros manterem as exclusões existentes quando da entrada em vigor da Sexta Directiva*

(Directiva 77/388 do Conselho, artigo 17.º, n.º 6)

1. Um sujeito passivo que opta por afectar a totalidade de um edifício à sua empresa e que utiliza uma parte desse edifício para fins privados tem, por um lado, o direito de deduzir o imposto sobre o valor acrescentado pago a montante sobre a totalidade das despesas de construção do referido edifício e, por outro, a obrigação correspondente de pagar o imposto sobre o valor acrescentado sobre o montante das despesas suportadas na execução da referida utilização. Pelo contrário, se um sujeito passivo decidir, no momento da aquisição de um bem de investimento, afectá-lo na sua totalidade ao seu património privado ou de só o afectar em parte às suas actividades profissionais, não pode constituir-se nenhum direito de dedução no que se refere à parte afectada ao património privado. Nessa hipótese, uma utilização posterior para fins

profissionais da parte do bem afectado ao património privado não pode dar lugar a um direito a dedução, uma vez que o artigo 17.º, n.º 1, da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, fixa a constituição do direito no momento em que o imposto dedutível se torna exigível. Não está previsto na legislação comunitária actual nenhum mecanismo de regularização nesse sentido.

(cf. n.os 42-44)

2. Os artigos 6.º, n.º 2, alínea a), e 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, não violam o princípio geral de direito comunitário da igualdade de tratamento pelo facto de as suas disposições poderem conceder aos sujeitos passivos, através do mecanismo do direito à dedução integral e imediata do imposto sobre o valor acrescentado devido a montante para a construção de um imóvel de uso misto e a cobrança escalonada posterior desse imposto sobre a utilização privada desse imóvel, uma vantagem de tesouraria relativamente aos sujeitos passivos isentos e aos sujeitos passivos que só utilizam o seu imóvel como habitação.

A este respeito, no que se refere à utilização privada de um bem de investimento de uso misto, é possível que o artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva não assegure por si só o mesmo tratamento entre os contribuintes sujeitos ao imposto sobre o valor acrescentado e os contribuintes isentos ou outros sujeitos passivos que adquirem bens da mesma natureza a título privado e são, por esse motivo, obrigados a pagar imediatamente a totalidade do encargo do imposto sobre o valor acrescentado. Com efeito, não se pode excluir que o objectivo de aliviar inteiramente os sujeitos passivos, pelo mecanismo dos artigos 17.º, n.os 1 e 2, e 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva, do peso do imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago no âmbito de todas as suas actividades económicas tributadas, incluindo todos os encargos financeiros que onerem os bens durante o período que medeia entre as despesas de investimento e a exploração profissional efectiva, possa produzir uma vantagem de tesouraria no que diz respeito à utilização privada do referido bem por esses sujeitos passivos. Assim, a eventual diferença de tratamento que subsiste entre os sujeitos passivos e os sujeitos passivos isentos resulta da aplicação do princípio da neutralidade fiscal que assegura, em primeiro lugar, a igualdade de tratamento entre os sujeitos passivos. Essa diferença potencial resulta, além disso, da prossecução por esses sujeitos passivos das suas actividades económicas, conforme definidas no artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Directiva. Por último, está ligada ao estatuto específico dos sujeitos passivos previsto na Sexta Directiva, que implica designadamente que, em conformidade com o artigo 21.º dessa directiva, são devedores do imposto sobre o valor acrescentado e devem cobrá-lo. Visto que essas características distinguem a situação dos sujeitos passivos devedores do imposto sobre o valor acrescentado da dos sujeitos passivos isentos que não exercem essas actividades económicas, daqui resulta uma eventual diferença de tratamento devido à aplicação de regras diferentes a situações diferentes, o que não implica uma violação do princípio da igualdade de tratamento. O mesmo se diga no que diz respeito a um sujeito passivo que afectou o bem de investimento na sua totalidade ao seu património privado, visto que não pretende prosseguir as suas actividades económicas através desse bem, mas sim utilizá-lo para fins privados. A apreciação não pode ser diferente relativamente a um sujeito passivo que só realiza operações isentas, pois tem de suportar o mesmo encargo de imposto sobre o valor acrescentado que uma pessoa que não é sujeito passivo, sendo o seu estatuto equiparado por isso, de forma substancial, àquele.

(cf. n.os 55-59, 62, disp. 1)

3. O artigo 87.º, n.º 1, CE deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma medida nacional que transpõe o artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva 77/388, 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, e que prevê que o direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado devido a montante está limitado aos sujeitos passivos que realizam operações tributadas, com exclusão dos que só efectuam operações isentas, tendo em conta que essa medida nacional só pode conferir uma vantagem de tesouraria aos sujeitos passivos que realizam operações tributadas.

Com efeito, a limitação do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado devido a montante unicamente às operações tributadas faz parte integrante do sistema do imposto sobre o valor acrescentado estabelecido por disposições comunitárias que devem ser executadas de forma uniformizada em todos os Estados?Membros. Consequentemente, a condição de uma intervenção do Estado não existe no presente caso, de forma que não há que aplicar o artigo 87.º, n.º 1, CE.

(cf. n.os 70?71, disp. 2)

4. O artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados?Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, deve ser interpretado no sentido de que a derrogação que prevê não se aplica uma disposição nacional que altera uma legislação existente na data da entrada em vigor dessa directiva, que assenta numa lógica diferente da da legislação anterior e que institui procedimentos novos. A este respeito, é indiferente que o legislador nacional tenha alterado a legislação nacional anterior com base numa interpretação exacta ou errada do direito comunitário. A questão de saber se essa alteração de uma disposição nacional também afecta, no que se refere à aplicabilidade do artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva 77/388, uma outra disposição nacional depende do carácter interdependente ou autónomo das referidas disposições nacionais, o que compete ao juiz nacional determinar.

(cf. n.º 98, disp. 3)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

23 de Abril de 2009 (*)

«Sexta Directiva IVA – Artigo 17.º, n.os 2 e 6 – Direito à dedução do imposto a montante – Custos de construção de um edifício afectado à empresa de um sujeito passivo – Artigo 6.º, n.º 2 – Utilização de uma parte do edifício para uso privado – Vantagem pecuniária relativamente aos que não são sujeitos passivos do IVA – Igualdade de tratamento – Auxílio de Estado nos termos do artigo 87.º CE – Exclusão do direito a dedução»

No processo C?460/07,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Verwaltungsgerichtshof (Áustria), por decisão de 24 de Setembro de 2007, entrado no Tribunal de Justiça em 11 de Outubro de 2007, no processo

Sandra Puffer

contra

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Rosas, presidente de secção, J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, P. Lindh e A. Arabadjiev (relator), juízes,

advogada-geral: E. Sharpston,

secretário: B. Fülöp, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 16 de Outubro de 2008,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de S. Puffer, por F. Schubert e W.D. Arnold, Rechtsanwälte, bem como C. Prodingner, Steuerberater,
- em representação do Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, por T. Krumenacker, na qualidade de agente,
- em representação do Governo austríaco, por J. Bauer, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por K. Gross e D. Triantafyllou, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 11 de Dezembro de 2008,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 17.º da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Directiva»), e a sua compatibilidade com o princípio geral de direito comunitário da igualdade de tratamento.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe S. Puffer ao Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Administração Fiscal de Linz, a seguir «Unabhängiger Finanzsenat»), a propósito do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), pago a montante durante os anos de 2002 e 2003 pelos custos de construção de um edifício afectado na sua totalidade à empresa de S. Puffer, mas utilizado em parte para uso privado.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

3 Nos termos do artigo 2.º da Sexta Directiva «[e]stão sujeitas 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 4.º, n.os 1 e 2, da Sexta Directiva enuncia:

«1. Por 'sujeito passivo' entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das actividades económicas referidas no n.º 2, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade.

2. As actividades económicas referidas no n.º 1 são todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. A exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência é igualmente considerada uma actividade económica.»

5 O artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, 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]».

6 Nos termos do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, a matéria colectável é constituída, «[n]o 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».

7 De acordo com o artigo 13.º, B, alínea b), ponto 1, da Sexta Directiva, os Estados-Membros exoneram «[a] locação de bens imóveis», sob reserva de determinadas excepções não pertinentes para o presente caso.

8 O artigo 17.º da Sexta Directiva, conforme alterado pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995 (JO L 102, p. 18), dispõe:

«1. O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

2. 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 no território do país 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:

[...]

5. No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo, não só para operações com direito à dedução, previstas nos n.os 2 e 3, como para operações sem direito à dedução, a dedução só é relativamente à parte do [IVA] proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.

Este *pro rata* é determinado nos termos do artigo 19.º, para o conjunto das operações efectuadas pelo sujeito passivo.

[...]

6. O mais tardar antes de decorrido o prazo de quatro anos a contar da data da entrada em vigor da presente directiva, o Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, determinará quais as despesas que não conferem direito à dedução do [IVA]. 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.

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.

[...]»

9 O artigo 20.º da Sexta Directiva, conforme alterado pela Directiva 95/7, prevê:

«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 [...]

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.»

Legislação nacional

10 O § 12, n.º 2, pontos 1 e 2, alínea a), da Lei de 1994 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (Umsatzsteuergesetz de 1994, BGBl. 663/1994, a seguir «UStG de 1994»), em vigor no momento em que República da Áustria aderiu à União Europeia, o dia 1 de Janeiro de 1995, tem a seguinte redacção:

«1. Os fornecimentos ou outras prestações de serviços associadas à aquisição, à construção ou à manutenção de edifícios só são consideradas como tendo sido efectuadas pela empresa quando as remunerações correspondentes constituam, à luz da legislação relativa ao imposto sobre o rendimento, despesas de exploração ou encargos profissionais.

2. Não se consideram efectuadas pela empresa os fornecimentos ou outras prestações

- a) cuja remuneração não constitua despesas (encargos) dedutíveis na acepção do § 20, n.º 1,

pontos 1 a 5, da Lei de 1988 relativa ao imposto sobre o rendimento (Einkommensteuergesetz [1998], BGBl. 400/1988) ou do § 8, n.º 2, e do § 12, n.º 1, pontos 1 a 5, da Lei de 1988 relativa ao imposto sobre as sociedades (Körperschaftsteuergesetz [1998], BGBl. 401/1988)».

11 Resulta da decisão de reenvio que, visto que o § 20, n.º 1, pontos 1 a 5, da Lei de 1988 relativa ao imposto sobre o rendimento excluía do rendimento tributável a dedução das despesas de subsistência, entre as quais as despesas com a habitação, o § 12, n.º 2, pontos 1 e 2, alínea a), da UStG de 1994 tinha por efeito que a dedução do IVA só era concedida para a parte de um edifício utilizada para fins profissionais e não para a parte utilizada como habitação.

12 Através da Lei orçamental rectificativa de 1997 (Abgabenänderungsgesetz 1997, BGBl. I, 9/1998, a seguir «AbgÄG de 1997»), por um lado, o § 12, n.º 2, ponto 1, da UStG de 1994 foi alterado no sentido de que os imóveis de uso misto podem ser afectados na sua totalidade à empresa. Por outro, foi estabelecido no § 6, n.º 2, e § 12, n.º 3, da UStG de 1994 que a utilização de partes do edifício como habitação constitui uma «operação isenta» na acepção do artigo 13.º, B, alínea b), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, excluindo assim as deduções.

13 Resulta da decisão de reenvio que o legislador austríaco quis manter, com as suas alterações, a exclusão das deduções do IVA para as partes de edifícios utilizadas como habitação, reconhecendo simultaneamente a possibilidade, resultante do acórdão de 8 de Maio de 2003, Seeling (C-269/00, Colect., p. I-4101), de afectar a totalidade de um imóvel misto à empresa.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

14 S. Puffer construiu, entre Novembro de 2002 e Junho de 2004, uma casa de habitação unifamiliar com piscina. A partir de 2003, utilizou esse imóvel como habitação, com excepção de uma parte, que representava cerca de 11% do edifício, que arrendou para fins profissionais.

15 S. Puffer afectou todo o imóvel à sua empresa e pediu a dedução de todos os impostos facturados a montante pela construção do edifício.

16 Através de avisos de liquidação rectificativos relativos ao IVA de 2002 e 2003, o Finanzamt (Administração Fiscal), recusou considerar para fins da dedução os impostos pagos para a construção da piscina e, relativamente aos outros custos de construção, só admitiu a dedução dos impostos pagos a montante até ao limite da parte do edifício utilizada para fins profissionais, ou seja, 11%.

17 S. Puffer apresentou reclamação desses avisos de liquidação, que foi indeferida pelo Unabhängiger Finanzsenat pelo facto de a legislação nacional prever, no momento da entrada em vigor da Sexta Directiva na República da Áustria, uma exclusão do direito à dedução do IVA pago a montante pelos custos de construção das partes dos edifícios utilizadas como habitação e de o legislador nacional não ter renunciado à faculdade, prevista no artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva, de manter essa exclusão.

18 Em seguida, S. Puffer interpôs recurso dessa decisão no Verwaltungsgerichtshof. Por um lado, alega que a afectação de um bem na sua totalidade à empresa confere, nos termos da jurisprudência do Tribunal de Justiça, direito à dedução completa do IVA e, por outro, que as condições enunciadas no artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva, que permitem aos Estados-Membros manter as exclusões de deduções existentes no momento da entrada em vigor da Sexta Directiva, não estão reunidas no presente caso.

19 Tendo verificado que, ao contrário do artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva, a legislação

austríaca não admite a dedução completa e imediata do IVA relativa aos custos de construção de um bem imóvel de uso misto afectado na totalidade a uma empresa, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a compatibilidade dessa disposição com o princípio geral de direito comunitário da igualdade de tratamento.

20 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio observa que a dedução completa e imediata do IVA relativo aos custos de construção desse bem imóvel de uso misto e a cobrança ulterior do IVA sobre as despesas associadas à parte do imóvel utilizado como habitação, escalonado em dez anos, visa conceder ao sujeito passivo, por esse período, «um crédito sem juros», crédito esse de que uma pessoa isenta não poderia beneficiar.

21 Por conseguinte, questiona-se sobre se a vantagem de tesouraria daí resultante, que quantifica em 5% dos custos líquidos de construção da parte do imóvel utilizada para fins privados, cria uma desigualdade de tratamento entre os sujeitos passivos e as pessoas que não são sujeitos passivos do IVA, e, na categoria dos que são sujeitos passivos, entre os que constroem um imóvel para fins unicamente privados e os que o constroem, em parte, para a sua empresa.

22 Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta-se se essa vantagem de tesouraria, que é concedida aos sujeitos passivos que realizam operações tributadas e não aos que realizam operações isentas, pode constituir um auxílio de Estado nos termos do artigo 87.º CE, quando resulta de uma medida nacional de transposição da Sexta Directiva e quando essas duas categorias de sujeitos passivos se encontram em situação de concorrência.

23 Por último, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta-se se, apesar das alterações introduzidas na AbgÄG de 1997, a legislação nacional que exclui a dedução do IVA pago a montante está coberta, como o Unabhngiger Finanzsenat sustenta, pelo artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva.

24 Nestas circunstâncias, o Verwaltungsgerichtshof decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justica as seguintes questões prejudiciais:

«1) A 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 concidadãos 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 utilizam, pelo menos numa pequena parte, para fins profissionais, por cerca de menos 5% do que outros sujeitos passivos que não utilizam nem sequer uma pequena parte das suas habitações privadas para fins profissionais?

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 realizam operações sujeitas a imposto, mas privar do mesmo benefício os sujeitos passivos que realizam operações 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 deduco do imposto pago a montante (no presente caso, o § 12, n.º 2, ponto 1, da UStG [de 1994]), que se poderia basear no artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva, com o propósito expresse de manter esta exclusão de deduco, 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, já referido)?

4. Em caso de resposta negativa à terceira questão:

O efeito de uma exclusão de dedução do imposto pago a montante [no presente caso, a prevista no § 12, n.º 2, ponto 2, alínea a), da UStG (de 1994)] 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 à dedução 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?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão, relativa à compatibilidade do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva com o princípio geral de direito comunitário da igualdade de tratamento

25 Através da sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se os artigos 17.º, n.º 2, alínea a), e 6.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva violam o princípio geral de direito comunitário da igualdade de tratamento, na medida em que as suas disposições podem conceder aos sujeitos passivos, através do mecanismo do direito à dedução integral e imediata do IVA devido a montante pela construção de um imóvel utilizado para uso misto e a cobrança escalonada posterior desse imposto sobre a utilização privada desse imóvel, uma vantagem de tesouraria relativamente aos sujeitos passivos que só utilizam o seu imóvel como habitação.

Observações submetidas ao Tribunal de Justiça

26 S. Puffer alega que um empresário pode decidir afectar um bem de uso misto na sua totalidade à empresa para preservar a possibilidade de deduzir o IVA devido a montante quando a utilização profissional do referido bem passar, num momento posterior, a ser maior.

27 Com efeito, no seu entender, quando um bem é, em parte, inicialmente afectado ao uso privado e depois reafectado à empresa, a Sexta Directiva já não permite, precisamente, a dedução do imposto devido a montante. A dedução imediata e total do IVA e a cobrança escalonada posterior do IVA sobre a utilização privada do referido bem resulta da sistemática da Sexta Directiva e o Tribunal de Justiça reconheceu, na sua jurisprudência, as implicações desse sistema. Assim, não há nenhum motivo para duvidar da compatibilidade desse sistema com o princípio geral de direito comunitário da igualdade de tratamento.

28 O Unabhängiger Finanzsenat observa que o artigo 17, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva só permite a dedução do IVA devido a montante quando os bens ou os serviços são utilizados para as necessidades inerentes às operações tributadas do empresário. Daqui resulta que a Sexta Directiva não confere um direito à dedução relativamente à proporção de utilização privada do bem.

29 Com efeito, entende que, antes de mais, se deve determinar, de acordo com a redacção clara do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, qual a extensão da dedução admissível em função da utilização de um bem para as necessidades inerentes às operações tributáveis. Só depois disso é que há que verificar se uma utilização para fins privados de uma parte do bem inicialmente afectado a uma utilização para operações tributadas deve ser equiparada a

prestações de serviços a título oneroso, ao abrigo do artigo 6.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva.

30 Por conseguinte, segundo o Unabhngiger Finanzsenat nem a afectação de um bem  empresa nem a qualidade de empresário podem justificar, por si só, um direito à dedução do IVA devido a montante. Com efeito, apenas se trata de duas condições entre outras que devem estar preenchidas.

31 Em especial, se essas duas condições fossem suficientes, estaríamos perante um raciocínio circular e algumas incoerências sistmicas. A este respeito, o Unabhngiger Finanzsenat observa que os empresários que só realizam operações isentas e que, por isso, não podem, em princípio, deduzir nenhum imposto a montante poderiam contudo invocar, relativamente ao bem objecto de uma utilização mista, a possibilidade de fazer deduções até ao limite da sua utilização para fins privados.

32 O Unabhngiger Finanzsenat observa igualmente que os empresários que efectuam em parte operações isentas e em parte operações tributadas só podem deduzir o IVA na parte proporcional às suas operações tributadas, em conformidade com o artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Directiva. Ora, essa proporção pode ser consideravelmente diferente das proporções entre a utilização privada e a utilização profissional.

33 O Governo austríaco aderiu, na audiência,  interpretação do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva defendida pelo Unabhngiger Finanzsenat. Com efeito, este governo considera que a redacção dessa disposição s autoriza deduções para a parte de um imóvel utilizada para a realização de operações tributadas e não para a destinada a utilizações privadas. O referido governo considera, em conclusão, não ser necessário responder à primeira questão uma vez que, mediante a aplicao dessa interpretação, não existe nenhum problema de igualdade de tratamento.

34 A Comissão salienta que a possibilidade de um sujeito passivo afectar um bem de utilização mista na sua totalidade  sua empresa se baseia no princípio da neutralidade fiscal que serve para garantir o exercício livre e sem entraves de actividades económicas. A obrigao correspondente, para o sujeito passivo, de pagar o IVA sobre o montante das despesas em que incorreu para a utilização privada do referido bem, equiparada a um serviço a título oneroso, visa precisamente assegurar a igualdade de tratamento entre os sujeitos passivos e as pessoas que não são sujeitos passivos.

35 A pequena vantagem de tesouraria de que os sujeitos passivos podem beneficiar sob esse sistema resulta da sua actividade econmica e do seu estatuto legal que implica que os mesmos têm de cobrar e de pagar  Administrao Fiscal o IVA, e  o corolário da possibilidade de a utilização do bem misto vir a aumentar. Assim, a existência dessa vantagem não permite inferir uma violao do princípio geral de direito comunitário da igualdade de tratamento.

36 Só quando se exclua à partida toda e qualquer utilização profissional do bem, seja por razões objectivas seja porque o próprio sujeito passivo excluiu essa utilização, é que a afectação do mesmo a uma empresa e a correspondente dedução do IVA devido a montante ficam excluídas.

37 Além disso, a Comissão considera que o princípio da igualdade de tratamento não é violado numa situação em que um sujeito passivo que não optou pela afectação de um bem à sua empresa não tem a possibilidade de deduzir o IVA devido a montante, visto que o sujeito passivo podia tê-lo feito e não o fez. Ora, não tendo optado por essa afectação, não pode invocar uma desigualdade de tratamento.

38 Por último, a diferença de tratamento entre os sujeitos passivos que realizam operações tributadas e os que realizam operações isentas resulta, segundo a Comissão, afinal, do princípio da neutralidade, que só permite a dedução do IVA em caso de operações tributáveis.

Resposta do Tribunal de Justiça

39 Em primeiro lugar, há que recordar que constitui jurisprudência assente que o interessado, quando utilize um bem de investimento para fins quer profissionais quer privados, pode optar, para efeitos de IVA, por afectar totalmente esse bem ao património da sua empresa ou conservá-lo totalmente no seu património particular, excluindo-o assim por completo do sistema do IVA, ou ainda integrá-lo na sua empresa apenas na parte correspondente à utilização profissional efectiva (acórdãos de 14 de Julho de 2005, *Charles e Charles-Tijmens*, C-434/03, Colect., p. I-7037, n.º 23 e jurisprudência referida, e de 14 de Setembro de 2006, *Wollny*, C-72/05, Colect., p. I-8297, n.º 21).

40 Se o sujeito passivo optar por tratar como bens empresariais os bens de investimento utilizados simultaneamente para fins profissionais e para fins privados, o IVA devido a montante sobre a aquisição desses bens é, em princípio, integral e imediatamente dedutível (acórdãos, já referidos, *Charles e Charles-Tijmens*, n.º 24, e *Wollny*, n.º 22).

41 Contudo, resulta do artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva que, quando um bem afecto à empresa confira direito a uma dedução total ou parcial do IVA pago a montante, a sua utilização para o uso privado 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 (acórdãos, já referidos, *Charles e Charles-Tijmens*, n.º 25, e *Wollny*, n.º 23).

42 Por conseguinte, 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 *Wollny*, já referido, n.º 24).

43 Pelo contrário, se o sujeito passivo decidir, no momento da aquisição de um bem de investimento, afectá-lo na sua totalidade ao seu património privado ou de só o afectar em parte às suas actividades profissionais, não pode constituir-se nenhum direito de dedução no que se refere à parte afectada ao património privado (v., neste sentido, acórdãos de 11 de Julho de 1991, *Lennartz*, C-97/90, Colect., p. I-3795, n.os 8 e 9, e de 21 de Abril de 2005, *HE*, C-25/03, Colect., p. I-3123, n.º 43).

44 De igual modo, nessa hipótese, uma utilização posterior para fins profissionais da parte do bem afectado ao património privado não pode dar lugar a um direito a dedução, uma vez que o artigo 17.º, n.º 1, da Sexta Directiva fixa a constituição do direito no momento em que o imposto dedutível se torna exigível. Não está previsto na legislação comunitária actual nenhum

mecanismo de regularização nesse sentido, como observou a advogada-geral no n.º 50 das suas conclusões.

45 No caso de bens de investimento de uso misto variável no tempo, a interpretação do artigo 17.º, n.os 1 e 2, da Sexta Directiva defendida pelo Unabhängiger Finanzsenat e o Governo austríaco poderia ter por consequência que a dedução do IVA devido a montante fosse recusada ao sujeito passivo pelas utilizações profissionais posteriores tributadas, apesar do desejo inicial do sujeito passivo de afectar o bem em causa na sua totalidade à sua empresa, com vista a futuras operações.

46 Ora, nessa situação, o sujeito passivo não seria desonerado da totalidade do imposto correspondente ao bem que utiliza para as necessidades da sua actividade económica e a tributação das suas actividades profissionais implicaria uma dupla tributação contrária ao princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA em que se insere a Sexta Directiva (v., neste sentido, acórdãos de 8 de Março de 2001, Bakcsi, C-415/98, Colect., p. I-1831, n.º 46, e HE, já referido, n.º 71).

47 Além disso, mesmo supondo que esteja previsto que, no caso de um edifício inicialmente utilizado para fins privados, haja lugar a uma restituição do imposto devido a montante pelos custos de construção após uma exploração profissional efectiva dessa parte do edifício, o bem estaria onerado durante o período por vezes considerável que medeia entre as despesas de investimento e a exploração profissional efectiva. Ora, o princípio da neutralidade do IVA no que diz respeito à carga fiscal da empresa exige que as despesas de investimento efectuadas para as necessidades e para os objectivos de uma empresa sejam consideradas actividades económicas que dão lugar a um direito imediato de dedução do IVA devido a montante. Com efeito, o regime de deduções visa aliviar inteiramente o sujeito passivo do peso do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas actividades económicas tributadas (v., neste sentido, acórdão de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, p. 655, n.os 19 e 23).

48 Por último, contrariamente ao que o Unabhängiger Finanzsenat e o Governo austríaco alegam, a interpretação do artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva desenvolvida pela jurisprudência não engendra um raciocínio circular, como a advogada-geral observou no n.º 46 das suas conclusões, nem incoerências sistemáticas.

49 Com efeito, os sujeitos passivos que só efectuam operações isentas não podem deduzir, de acordo com a referida disposição, nenhum imposto a montante e, por isso, também não podem invocar deduções que dizem respeito à utilização privada de bens de utilização mista.

50 De igual modo, no que se refere aos sujeitos passivos que realizam tanto operações isentas como operações tributadas, não existe qualquer conflito entre as proporções das utilizações privada e profissional e a proporção de dedução prevista no artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Directiva.

51 Com efeito, resulta da economia do artigo 17.º da referida directiva que, se o sujeito passivo escolher, no momento da aquisição de um bem de investimento, afectá-lo na sua totalidade à sua empresa, a dedução imediata do IVA devido a montante é admitida para a parte do IVA que é proporcional ao montante relativo às suas operações tributadas. Na medida em que essa proporção pode, depois disso, variar no tempo, o artigo 20.º da Sexta Directiva prevê um mecanismo de regularização. Contudo, logo que a aplicação dos artigos 17.º e 20.º da referida directiva dê lugar a uma dedução parcial do IVA, o sujeito passivo não pode escapar, como todo o sujeito passivo que só realiza operações tributáveis, à cobrança escalonada do IVA sobre a sua utilização privada do referido bem.

52 Em segundo lugar, há que recordar que, nos termos da jurisprudência assente, uma violação do princípio geral de direito comunitário da igualdade de tratamento consiste na aplicação de regras diferentes a situações comparáveis ou da mesma regra a situações diferentes (v. acórdãos de 7 de Maio de 1998, *Lease Plan*, C-390/96, Colect. p. I-2553, n.º 34, e de 19 de Setembro de 2000, *Alemanha/Comissão*, C-156/98, Colect., p. I-6857, n.º 84).

53 Há igualmente que recordar que o princípio da neutralidade fiscal constitui o equivalente, em matéria de IVA, do princípio da igualdade de tratamento (acórdãos de 8 de Junho de 2006, *L.u.P.*, C-106/05, Colect., p. I-5123, n.º 48 e jurisprudência referida, e de 10 de Abril de 2008, *Marks & Spencer*, C-309/06, Colect., p. I-0000, n.º 49).

54 Além disso, o Tribunal de Justiça já decidiu que, ao equiparar a utilização privada de um bem afecto pelo sujeito passivo à sua empresa a uma prestação de serviços realizada a título oneroso, o artigo 6.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva visa, por um lado, assegurar uma igualdade de tratamento entre o sujeito passivo, que pôde deduzir o IVA sobre a aquisição ou a construção do referido bem, e o consumidor final, que compra o bem mediante o pagamento do IVA, impedindo assim que o primeiro beneficie de uma vantagem indevida relativamente ao segundo, e, por outro, assegurar a neutralidade fiscal, garantindo a correspondência entre a dedução do IVA a montante e a cobrança do referido imposto a jusante (v., neste sentido, acórdão *Wollny*, já referido, n.os 30 a 33).

55 Contudo, tal como o órgão jurisdicional de reenvio observa, no que se refere à utilização privada de um bem de investimento de uso misto, é possível que a referida disposição não assegure por si só o mesmo tratamento entre os contribuintes sujeitos ao IVA e os contribuintes isentos ou outros sujeitos passivos que adquirem bens da mesma natureza a título privado e são, por esse motivo, obrigados a pagar imediatamente a totalidade do encargo do IVA. Com efeito, não se pode excluir que o objectivo, recordado no n.º 47 do presente acórdão, de aliviar inteiramente os sujeitos passivos, pelo mecanismo dos artigos 17.º, n.os 1 e 2, e 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva, do peso do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas actividades económicas tributadas, incluindo todos os encargos financeiros que onerem os bens durante o período que medeia entre o momento em que se incorreu nas despesas de investimento e a exploração profissional efectiva, possa produzir uma vantagem de tesouraria no que diz respeito à utilização privada do referido bem por esses sujeitos passivos (v., por analogia, acórdão *Wollny*, já referido, n.º 38).

56 Assim, a eventual diferença de tratamento que subsiste entre os sujeitos passivos devedores de IVA e os sujeitos passivos isentos resulta da aplicação do princípio da neutralidade fiscal que assegura, em primeiro lugar, a igualdade de tratamento entre os sujeitos passivos. Essa diferença potencial resulta, além disso, da prossecução por esses sujeitos passivos das suas actividades económicas, conforme definidas no artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Directiva. Por último, está ligada ao estatuto específico dos sujeitos passivos previsto na Sexta Directiva, que implica designadamente que, em conformidade com o artigo 21.º dessa directiva, são devedores do IVA e devem cobrá-lo.

57 Visto que essas características distinguem a situação dos sujeitos passivos devedores do IVA da dos sujeitos passivos isentos que não exercem essas actividades económicas, daqui resulta uma eventual diferença de tratamento devido à aplicação de regras diferentes a situações diferentes, o que não implica uma violação do princípio da igualdade de tratamento.

58 O mesmo se diga no que diz respeito a um sujeito passivo que afectou o bem de investimento na sua totalidade ao seu património privado, visto que não pretende prosseguir as suas actividades económicas através desse bem, mas sim utilizá-lo para fins privados.

59 A apreciação não pode ser diferente relativamente a um sujeito passivo que só realiza operações isentas, pois tem de suportar o mesmo encargo de IVA que uma pessoa que não é sujeito passivo, sendo o seu estatuto equiparado por isso, de forma substancial, àquele.

60 Por último, no que se refere aos sujeitos passivos que realizam tanto operações isentas como operações tributadas, resulta das apreciações feitas no n.º 50 do presente acórdão que os mesmos são tratados, para cada uma das categorias das suas actividades económicas e para a utilização privada dos seus bens de uso misto, exactamente da mesma forma que as pessoas que prosseguem exclusivamente actividades que pertencem a uma dessas categorias de actividades ou de utilização.

61 Daqui resulta que os artigos 17.º, n.º 2, alínea a), e 6.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva não violam o princípio geral de direito comunitário da igualdade de tratamento.

62 Atendendo às considerações antecedentes, deve responder-se à primeira questão que os artigos 17.º, n.º 2, alínea a), e 6.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva não violam o princípio geral de direito comunitário da igualdade de tratamento pelo facto de as suas disposições poderem conceder aos sujeitos passivos, através do mecanismo do direito à dedução integral e imediata do IVA devido a montante para a construção de um imóvel de uso misto e a cobrança escalonada posterior desse imposto sobre a utilização privada desse imóvel, uma vantagem de tesouraria relativamente aos sujeitos passivos isentos e aos sujeitos passivos que só utilizam o seu imóvel como habitação.

Quanto à segunda questão, relativa ao carácter de auxílio de Estado de uma vantagem de liquidez que resultou de medidas nacionais que transpõem o artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva

63 Através da segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 87.º CE se opõe a uma medida nacional que transpõe o artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva e que prevê que o direito à dedução do IVA devido a montante está limitado aos sujeitos passivos que realizam operações tributadas, com exclusão dos que só efectuam operações isentas, tendo em conta que essa medida nacional pode conferir uma vantagem de tesouraria, como a referida na apreciação da primeira questão, apenas aos sujeitos passivos que realizam operações tributadas.

Observações submetidas ao Tribunal de Justiça

64 S. Puffer considera que os sujeitos passivos que só efectuam operações tributadas, os que realizam tanto operações isentas como operações tributadas e os que só realizam operações isentas se encontram, na realidade, na mesma situação. Com efeito, todos podem optar por uma afectação do bem de uso misto na sua totalidade à empresa e por um pagamento posterior escalonado do IVA para a utilização privada do bem. Assim sendo, no seu entender, não houve violação do artigo 87.º CE.

65 O Unabhängiger Finanzsenat sustenta que, uma vez que a Sexta Directiva não confere um direito à dedução do IVA devido a montante para um bem de uso misto na proporção da sua utilização para fins privados, não houve violação do artigo 87.º CE.

66 A Comissão observa que a qualificação de auxílio de Estado na acepção do artigo 87.º, n.º 1, CE implica, entre outros, uma intervenção do Estado que se traduz no favorecimento de determinadas empresas relativamente a outras. Ora, no presente caso, essas duas condições não estão preenchidas, uma vez que o direito de dedução do IVA devido a montante resulta directamente da Sexta Directiva e que a vantagem concedida aos beneficiários resulta da economia geral do sistema do IVA.

Resposta do Tribunal de Justiça

67 Nos termos do artigo 87.º, n.º 1, CE, «são incompatíveis com o mercado comum, na medida em que afectam 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».

68 Segundo jurisprudência assente, a qualificação de «auxílio» na acepção do artigo 87.º, n.º 1, CE requer que todas as condições mencionadas nesta disposição estejam preenchidas. Assim, 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 e, em quarto lugar, deve falsear ou ameaçar falsear a concorrência (acórdão de 1 de Julho de 2008, Chronopost e La Poste/Ufex e o., C-341/06 P e C-342/06 P, Colect., p. I-0000, n.os 121 e 122 e jurisprudência referida).

69 Ora, o direito de dedução do IVA devido a montante, e a eventual vantagem de tesouraria correspondente para os sujeitos passivos que realizam operações tributadas, resulta directamente do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, que os Estados-Membros têm de transpor para o direito nacional.

70 Tal como a advogada-geral observou no n.º 70 das suas conclusões, a limitação do direito à dedução do IVA devido a montante unicamente às operações tributadas faz parte integrante do sistema do IVA estabelecido por disposições comunitárias que devem ser executadas de forma uniformizada em todos os Estados-Membros. Consequentemente, a condição de uma intervenção do Estado não existe no presente caso, de forma que não há que aplicar o artigo 87.º, n.º 1, CE.

71 Nestas circunstâncias, e sem que seja necessário proceder à análise das outras três condições, há que responder à segunda questão que o artigo 87.º, n.º 1, CE deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma medida nacional que transpõe o artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva e que prevê que o direito à dedução do IVA devido a montante está limitado aos sujeitos passivos que realizam operações tributadas, com exclusão dos que só efectuam operações isentas, tendo em conta que essa medida nacional só pode conferir uma vantagem de tesouraria aos sujeitos passivos que realizam operações tributadas.

Quanto à terceira e à quarta questão, relativas às condições de aplicação do artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva

72 Através da terceira e da quarta questão, que devem ser analisadas em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se a derrogação prevista no artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva se aplica quando o legislador nacional altera uma das duas disposições nacionais que se sobrepõem e que implicam uma exclusão de deduções do IVA devido a montante através de uma regulamentação que devia, segundo a intenção expressa do legislador nacional, manter o

resultado dessa exclusão, mas que, considerada isoladamente, autoriza deduções, devido a um erro de interpretação do direito comunitário cometido pelo legislador nacional.

Observações submetidas ao Tribunal de Justiça

73 S. Puffer considera que, uma vez que as disposições anteriores previam a exclusão de deduções ao passo que as novas disposições prevêm a afectação ou não de bens à empresa, a AbgÄG de 1997 introduziu uma técnica administrativa totalmente diferente da que existia anteriormente, tanto na sua forma como no seu funcionamento e nos seus efeitos. Assim sendo, as condições do artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva não estão preenchidas.

74 A este respeito, o facto de o § 12, n.º 2, alínea a), da UStG de 1994 não ter sido formalmente alterado pela AbgÄG de 1997 é irrelevante, visto que a interpretação preconizada pelo órgão jurisdicional de reenvio difere materialmente do sentido anteriormente atribuído a essa disposição.

75 O Unabhängiger Finanzsenat considera que, visto que a Sexta Directiva não confere um direito à dedução do IVA devido a montante para um bem de uso misto na proporção da sua utilização privada, o direito austríaco também não restringe o direito à dedução do IVA devido a montante, de forma que o artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva não é pertinente para o presente caso.

76 O Governo austríaco sustentou, na audiência, que a derrogação prevista no artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva se aplica tanto ao § 12, n.º 2, ponto 1, como ao § 12, n.º 2, ponto 2, alínea a), da UStG de 1994.

77 Antes de mais, alega que essas duas disposições prevêm, cada uma independentemente da outra, a exclusão de deduções do IVA devido a montante para as partes dos imóveis destinadas ao uso privado.

78 Em seguida, o Governo austríaco observa que não foi introduzida nenhuma alteração ao § 12, n.º 2, alínea a), da UStG de 1994 desde a entrada em vigor da Sexta Directiva.

79 Por último, considera que as alterações introduzidas pela AbgÄG de 1997 ao § 12, n.º 2, ponto 1, da UStG de 1994 continuam a não produzir consequências relativamente à aplicabilidade do artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva, pelo facto de a intenção do legislador nacional ter sido a de manter o resultado preexistente da exclusão das deduções do IVA devido a montante para as partes dos imóveis destinadas a servir de habitação.

80 A Comissão observa que, relativamente à legislação anterior, as alterações introduzidas pela AbgÄG de 1997 não constituem nem uma ampliação nem uma restrição da exclusão da dedução do IVA, chegando sim ao mesmo resultado: uma exclusão da dedução do IVA para a construção de imóveis de uso misto na parte utilizada para fins privados.

81 Todavia, o anterior e o novo mecanismo legislativos que permitem atingir esse mesmo resultado divergem. Ora, como a lógica do novo mecanismo é diversa da do anterior, não se pode concluir pela manutenção de uma «legislação existente», na acepção do artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva. A este respeito, é irrelevante a existência de um eventual erro do legislador nacional sobre a compatibilidade do novo mecanismo com a Sexta Directiva.

Resposta do Tribunal de Justiça

82 Há que observar que o artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva enuncia em termos expressos e precisos o princípio da dedução dos montantes facturados como IVA para os bens fornecidos ou

os serviços prestados aos sujeitos passivos, na medida em que esses bens e esses serviços sejam utilizados para as necessidades das suas operações tributadas.

83 O princípio do direito à dedução do IVA está, no entanto, sujeito à disposição derogatória constante do artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva, e, em especial, ao seu segundo parágrafo. A este respeito, uma vez que nenhuma das propostas apresentadas pela Comissão ao Conselho relativas ao artigo 17.º, n.º 6, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva foram adoptadas por esta instituição, os Estados-Membros ainda estão autorizados a manter a sua legislação existente em matéria de exclusão do direito à dedução na data de entrada em vigor da Sexta Directiva (acórdãos de 14 de Junho de 2001, Comissão/França, C-345/99, Colect., p. I-4493, n.º 19, e de 8 de Janeiro de 2002, Metropol e Stadler, C-409/99, Colect., p. I-81, n.º 44).

84 Embora seja, em princípio, da competência do órgão jurisdicional nacional determinar o conteúdo de uma legislação em vigor na data fixada por um acto comunitário, o Tribunal de Justiça pode fornecer elementos de interpretação do conceito comunitário que serve de referência para a aplicação de um regime derogatório comunitário a uma legislação nacional existente na data fixada (acórdão de 24 de Maio de 2007, Holböck, C-157/05, Colect., p. I-4051, n.º 40).

85 Neste contexto, o Tribunal de Justiça considerou que uma medida nacional adoptada posteriormente à data fixada não fica, por este simples facto, automaticamente excluída do regime derogatório instituído pelo acto comunitário em causa (acórdão Holböck, já referido, n.º 41). Com efeito, na medida em que a regulamentação de um Estado-Membro modifique o âmbito das exclusões existentes mediante a sua redução depois da entrada em vigor da Sexta Directiva, aproximando-se desta forma do objectivo da Sexta Directiva, há que considerar que esta regulamentação está coberta pela derrogação prevista no artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva e não viola o seu artigo 17.º, n.º 2 (v. acórdãos, já referidos, Comissão/França, n.º 22, e Metropol e Stadler, n.º 45).

86 Pelo contrário, há que considerar que uma regulamentação nacional não constitui uma derrogação permitida pelo artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva e viola o seu artigo 17.º, n.º 2, se tem por efeito alargar, posteriormente à entrada em vigor da Sexta Directiva, o âmbito das exclusões existentes, afastando-se assim do objectivo da mesma (v. acórdãos de 14 de Junho de 2001, Comissão/França, C-40/00, Colect., p. I-4539, n.º 17, e Metropol e Stadler, já referido, n.º 46).

87 Por conseguinte, há que considerar que uma disposição essencialmente idêntica à legislação anterior ou que se limite a reduzir ou suprimir um obstáculo ao exercício dos direitos e das liberdades comunitárias que constam da legislação anterior beneficia da derrogação prevista no artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva. Pelo contrário, uma legislação que assente numa lógica diferente da do direito anterior e institua novos procedimentos não pode ser equiparada à legislação existente na data de aprovação do acto comunitário em causa (v., neste sentido, acórdão de 11 de Setembro de 2003, Cookies World, C-155/01, Colect., p. I-8785, n.º 63, e, por analogia, acórdão Holböck, já referido, n.º 41).

88 A Sexta Directiva entrou em vigor na República da Áustria na data da adesão desse Estado à União Europeia, o dia 1 de Janeiro de 1995. Logo, é esta a data pertinente para efeito da aplicação do artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva no que diz respeito a esse Estado-Membro.

89 O órgão jurisdicional de reenvio precisou que, na data da entrada em vigor da Sexta Directiva para a República da Áustria, o § 12, n.º 2, pontos 1 e 2, alínea a), da UStG de 1994 tinha por efeito que a dedução do IVA só era concedida para a parte de um edifício utilizada para fins profissionais e não para a parte utilizada como habitação.

90 Em especial, segundo o referido órgão jurisdicional, resulta do § 12, n.º 2, ponto 1, da UStG de 1994 que, quando essa legislação entrou em vigor, só se considerava que as prestações associadas à construção de edifícios eram realizadas para a empresa se as remunerações correspondentes constituíssem encargos de exploração ou encargos profissionais.

91 Por conseguinte, afigura-se que, no momento da entrada em vigor da Sexta Directiva, o direito austríaco limitava, no essencial, a possibilidade de afectar à empresa apenas as partes de um edifício de uso misto que fossem utilizadas para fins profissionais.

92 O órgão jurisdicional de reenvio observou igualmente que a AbgÄG de 1997, por um lado, alterou o § 12, n.º 2, ponto 1, da UStG de 1994 no sentido de que os imóveis de uso misto podem ser afectados na sua totalidade à empresa e, por outro, estabeleceu no § 6, n.º 1, ponto 16, conjugado com os §§ 6, n.º 2, e 12, n.º 3, da UStG de 1994 que a utilização de partes do edifício como habitação constitui uma «operação isenta», na acepção do artigo 13.º, B, alínea b), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, excluindo as deduções.

93 Logo, há que considerar que, mesmo que não se possa excluir que a legislação antiga e a nova asseguram resultados essencialmente idênticos, as duas assentam numa lógica diferente e previram processos diferentes, de forma que a nova legislação não pode ser equiparada à legislação existente na data da entrada em vigor da Sexta Directiva.

94 A este respeito, é indiferente, como a advogada-geral observou no n.º 77 das suas conclusões, que o legislador nacional tenha alterado a legislação nacional anterior com base numa interpretação exacta ou errada do direito comunitário.

95 Por último, no que diz respeito à questão de saber se a alteração do § 12, n.º 2, da UStG de 1994 pela AbgÄG de 1997 também afecta a aplicabilidade do artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva ao § 12, n.º 2, ponto 2, alínea a), da UStG de 1994, que não sofreu alterações legislativas, há que considerar que a resposta depende do carácter interdependente ou autónomo das referidas disposições nacionais.

96 Com efeito, no caso de o ponto 2, alínea a), do § 12, n.º 2, da UStG de 1994 não poder ser aplicado independentemente do ponto 1 desse mesmo § 12, n.º 2, a incompatibilidade do referido ponto 1 com a directiva afectará consequentemente de igual forma o referido ponto 2, alínea a). No caso de se tratar de uma disposição que pode ser aplicada autonomamente, que existia no momento da entrada em vigor da Sexta Directiva e que não foi alterada desde esse momento, a derrogação prevista no artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva é aplicável a essa disposição.

97 Compete ao juiz nacional determinar o alcance das disposições nacionais em questão.

98 Atendendo ao que antecede, há que responder à terceira e à quarta questão que o artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a derrogação que prevê não se aplica uma disposição nacional que altera uma legislação existente na data da entrada em vigor dessa directiva, que assenta numa lógica diferente da da legislação anterior e que institui procedimentos novos. A este respeito, é indiferente que o legislador nacional tenha alterado a legislação nacional anterior com base numa interpretação exacta ou errada do direito comunitário.

A questão de saber se essa alteração de uma disposição nacional também afecta, no que se refere à aplicabilidade do artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva, uma outra disposição nacional depende do carácter interdependente ou autónomo das referidas disposições nacionais, o que compete ao juiz nacional determinar.

Quanto às despesas

99 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, 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 (Terceira Secção) declara:

- 1) **Os artigos 17.º, n.º 2, alínea a), e 6.º, n.º 2, alínea a), 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, não violam o princípio geral de direito comunitário da igualdade de tratamento pelo facto de as suas disposições poderem conceder aos sujeitos passivos, através do mecanismo do direito à dedução integral e imediata do imposto sobre o valor acrescentado devido a montante para a construção de um imóvel de uso misto e a cobrança escalonada posterior desse imposto sobre a utilização privada desse imóvel, uma vantagem de tesouraria relativamente aos sujeitos passivos isentos e aos sujeitos passivos que só utilizam o seu imóvel como habitação.**
- 2) **O artigo 87.º, n.º 1, CE deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma medida nacional que transpõe o artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva 77/388 e que prevê que o direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado devido a montante está limitado aos sujeitos passivos que realizam operações tributadas, com exclusão dos que só efectuam operações isentas, tendo em conta que essa medida nacional só pode conferir uma vantagem de tesouraria aos sujeitos passivos que realizam operações tributadas.**
- 3) **O artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva 77/388 deve ser interpretado no sentido de que a derrogação que prevê não se aplica uma disposição nacional que altera uma legislação existente na data da entrada em vigor dessa directiva, que assenta numa lógica diferente da da legislação anterior e que institui procedimentos novos. A este respeito, é indiferente que o legislador nacional tenha alterado a legislação nacional anterior com base numa interpretação exacta ou errada do direito comunitário. A questão de saber se essa alteração de uma disposição nacional também afecta, no que se refere à aplicabilidade do artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva 77/388, uma outra disposição nacional depende do carácter interdependente ou autónomo das referidas disposições nacionais, o que compete ao juiz nacional determinar.**

Assinaturas

* Língua do processo: húngaro.