

|

61988J0050

ACORDAO DO TRIBUNAL (SEXTA SECCAO) DE 27 DE JUNHO DE 1989. - HEINZ KUEHNE
CONTRA FINANZAMT MUENCHEN III. - PEDIDO DE DECISAO PREJUDICIAL:
FINANZGERICHT MUENCHEN - ALEMANHA. - IVA - TRIBUTACAO DA UTILIZACAO PRIVADA
DUMA VIATURA AFECTA A EMPRESA COMPRADA USADA SEM DIREITO A DEDUCAO DA
PARTE RESIDUAL DO IVA. - PROCESSO 50/88.

Colectânea da Jurisprudência 1989 página 01925

Sumário

Partes

Fundamentação jurídica do acórdão

Decisão sobre as despesas

Parte decisória

Palavras-chave

++++

1. Disposições fiscais - Harmonização das legislações - Impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado - Operações tributáveis - Utilização privada de um bem da empresa comprado sem direito a dedução - Tributação da amortização do bem - Inadmissibilidade - Tributação das prestações e fornecimentos que dão direito a dedução e se referem à manutenção e exploração do bem - Admissibilidade

((Directiva do Conselho 77/388, alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º))

2. Disposições fiscais - Harmonização das legislações - Impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado - Operações tributáveis - Utilização privada de um bem da empresa comprado sem direito a dedução - Possibilidade de introdução pelos Estados-membros de derrogações à sua natureza não tributável - Inexistência

(Directiva do Conselho 77/388, segundo parágrafo do n.º 2 do artigo 6.º)

3. Disposições fiscais - Harmonização das legislações - Impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado - Operações tributáveis - Utilização privada de um bem da empresa comprado sem direito a dedução - Inadmissibilidade da tributação - Possibilidade de os particulares invocarem a correspondente disposição

((Directiva do Conselho 77/388, alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º))

Sumário

1. O artigo 6.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, deve ser interpretado no sentido de excluir a tributação da amortização de um bem da empresa com fundamento na sua utilização privada, sempre que, relativamente a esse bem, não tenha havido dedução do imposto sobre o valor acrescentado, por ter sido comprado a uma pessoa que não tem a qualidade de sujeito passivo.

Também não cabe proceder à tributação da amortização quando o sujeito passivo, embora não tenha podido deduzir o imposto relativo à entrega do bem que adquiriu, pôde todavia efectuar a dedução do imposto sobre o valor acrescentado relativo às prestações ou fornecimentos que pediu e obteve de outros empresários, sujeitos passivos, para manutenção ou exploração daquele bem. Neste último caso, a tributação das despesas efectuadas para esses efeitos é conforme com o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, permitindo esta solução evitar, não apenas a dupla tributação do próprio bem, mas também a não tributação de um consumo final.

2. A faculdade de derrogação consignada na segunda frase do n.º 2 do artigo 6.º da Sexta Directiva 77/388 não autoriza que os Estados-membros tributem a utilização privada de um bem da empresa no caso de este não ter conferido direito à dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado.

3. Um sujeito passivo pode invocar perante os órgãos jurisdicionais nacionais as disposições da alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º da Sexta Directiva 77/388, na medida em que esta disposição exclui a tributação da utilização privada de um bem da empresa que não deu direito à dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado.

Partes

No processo 50/88,

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

Heinz Kuehne, de Munique,

e

Finanzamt Muenchen III,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação da alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º da sexta directiva 77/388 do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54),

O TRIBUNAL (Sexta Secção),

constituído pelos Srs. T. Koopmans, presidente de secção, T. F. O' Higgins, G. F. Mancini, C. N. Kakouris e F. A. Schockweiler, juízes,

advogado-geral: F. G. Jacobs

secretário: D. Louterman, administradora principal

considerando as observações apresentadas:

- em representação do Governo da República Federal da Alemanha, na audiência, por R. Morawitz, Ministerialdirigent im Bundesministerium fuer Wirtschaft, na qualidade de agente,

- em representação do Governo da República Portuguesa, na fase escrita, por L. Fernandes e A. Correia, na qualidade de agentes,

- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, pelo seu consultor jurídico H. Étienne, na qualidade de agente,

visto o relatório para audiência e após a realização desta em 25 de Janeiro de 1989,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 2 de Março de 1989,

profere o presente

Acórdão

Fundamentação jurídica do acórdão

1 Por decisão de 9 de Dezembro de 1987, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 16 de Fevereiro de 1988, o Finanzgericht de Munique colocou, nos termos do artigo 177.º do Tratado CEE, diversas questões prejudiciais relativas à interpretação da sexta directiva 77/388 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), adiante designada por sexta directiva.

2 Essas questões foram suscitadas no âmbito de um recurso interposto por H. Kuehne, advogado em Munique, contra um aviso de pagamento do IVA que lhe foi notificado pelo Finanzamt de Munique III.

3 A lei alemã relativa ao imposto sobre o volume de negócios (Umsatzsteuergesetz 1980), adiante "UStG", sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado a utilização privada de um bem da empresa. Além disso, a parte residual do IVA relativo a um bem usado vendido por um particular não sujeito passivo do IVA a alguém que seja sujeito passivo do imposto não é por este dedutível, ainda que o bem venha a ser afecto à sua empresa.

4 H. Kuehne, sujeito passivo do IVA na sua qualidade de advogado, comprou em segunda mão a um particular, como tal não sujeito passivo do IVA, uma viatura para serviço profissional que utiliza também para uso privado. Tendo o Finanzamt de Munique III sujeito ao IVA a amortização do veículo proporcionalmente à utilização privada que dele faz, o advogado Kuehne impugnou o aviso de pagamento perante o Finanzgericht de Munique. Argumenta que, não tendo podido deduzir o IVA que recai sobre o veículo, a tributação da amortização do veículo em função da sua utilização privada implica uma dupla cobrança do imposto sobre o volume de negócios, o que é contrário ao sistema do IVA. O demandante sustenta que apenas podem ser tomadas em

consideração, no que se refere à sua utilização privada, as despesas de exploração propriamente ditas do veículo, e não a sua amortização.

5 O Finanzgericht considerou que a aplicação literal da UStG suscitava determinadas dúvidas face à sexta directiva, cujo artigo 6.º, n.º 2, alínea a), sujeita a utilização para fins privados de bens afectos à empresa à condição de o bem ter dado origem a dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado. O órgão jurisdicional nacional decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

"I - Como deve interpretar-se o n.º 2 do artigo 6.º da sexta directiva do Conselho, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios?

1) A oração subordinada temporal 'sempre que, relativamente a esses bens, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado' :

a) exclui a tributação do autoconsumo apenas nos casos em que não possa proceder-se à dedução em virtude de uma utilização isenta de imposto dos bens na empresa (artigo 15.º, n.º 2, da Umsatzsteuergesetz), ou em virtude de uma utilização dos bens para fins diversos dos das próprias operações tributáveis do empresário (artigo 17.º, n.º 2, da sexta directiva), ou

b) tal tributação também se exclui quando, por outras razões, não possa proceder-se à dedução, como por exemplo, devido à aquisição a um não empresário?

Em caso de resposta afirmativa à questão 1, alínea b):

2) Houve, na acepção do artigo 6.º, n.º 2, alínea a), dedução parcial do imposto sobre o valor acrescentado relativamente a um bem, quando o sujeito passivo tenha podido deduzir o imposto sobre o valor acrescentado, não relativamente às entregas do bem de que tenha sido destinatário, mas relativamente às prestações de serviços ou entregas que tenha pedido e obtido junto de outros empresários para fins de conservação (reparação, manutenção, etc.) ou para fins de utilização (combustíveis, lubrificantes, etc.) do bem?

3) Em caso de resposta negativa à questão 2:

a) o artigo 6.º, n.º 2, segundo parágrafo, só permite que os Estados-membros introduzam derrogações caso renunciem total ou parcialmente à tributação da utilização de bens, na acepção da alínea a) do primeiro parágrafo, ou

b) autoriza-os também a tributar tal utilização, sem considerar se houve dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado relativamente ao bem utilizado?

II - Em caso de resposta afirmativa à questão 3, alínea a):

1) o legislador alemão transpôs irregularmente a sexta directiva para o direito interno, ao sujeitar, nos termos do artigo 1.º, n.º 1, ponto 2, alínea b, da UStG de 1980, a utilização de bens afectos à empresa ao imposto sobre o valor acrescentado, ainda que, relativamente a tais bens, não tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado?

Em caso de resposta afirmativa à questão 1:

2) Um sujeito passivo pode invocar, perante os tribunais da República Federal da Alemanha competentes em matéria fiscal, o artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da sexta directiva, na interpretação que lhe foi dada pelo Tribunal de Justiça?

III - Em caso de resposta afirmativa às questões I, 1 a), 2 ou 3, alínea b), ou em caso de resposta negativa às questões II, 1 ou 2:

como deve interpretar-se o artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea c) da sexta directiva? Incluem-se nas despesas todos os custos suportados pelo sujeito passivo com a prestação de serviços ou apenas as remunerações por si pagas - eventualmente proporcionais - pelas entregas e prestações de serviços em relação às quais tenha havido dedução do imposto sobre o valor acrescentado?

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

Quanto à questão relativa à tributação da utilização para fins privados de bens afectos à empresa (questão I.1)

7 Esta questão visa, no essencial, determinar se a alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º da sexta directiva exclui a tributação da amortização de um bem afecto à empresa e utilizado para fins privados, quando esse bem não deu origem à dedução do imposto sobre o valor acrescentado, por ter sido comprado em segunda mão a quem não é sujeito passivo do imposto.

8 Decorre do sistema da sexta directiva que a citada disposição pretende evitar a não tributação de um bem afecto à empresa e utilizado para fins privados, apenas exigindo, em consequência, a tributação da utilização privada desse bem no caso de ter dado direito à dedução do imposto que recaiu sobre a sua aquisição.

9 Uma vez que o sujeito passivo não pode deduzir o imposto residual que recai sobre o bem afecto à empresa comprado em segunda mão a quem não é sujeito passivo, deve entender-se que esse bem não dá direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado, na acepção da citada alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º da sexta directiva, ficando portanto excluída, por força dessa disposição, a tributação da amortização do bem, em função da sua utilização privada.

10 Com efeito, a tributação de um bem afecto à empresa que não deu direito à dedução da taxa residual implicaria uma dupla tributação, contrária ao princípio de neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado em que se insere esta directiva.

11 Deve, portanto, responder-se que o artigo 6.º, n.º 2, alínea a) da sexta directiva deve ser interpretado no sentido de excluir a tributação da amortização de um bem da empresa com fundamento na sua utilização privada, sempre que, relativamente a esse bem, não tenha havido dedução do imposto sobre o valor acrescentado, por ter sido comprado a uma pessoa que não tem a qualidade de sujeito passivo.

Quanto à questão relativa ao direito à dedução "parcial" (questão I.2)

12 Esta questão visa saber se é diversa a resposta à primeira questão no caso de o sujeito passivo, apesar de não ter podido deduzir o imposto sobre o valor acrescentado relativo à entrega do bem que recebeu, pôde contudo deduzir o imposto sobre o valor acrescentado que recaiu sobre os diversos bens e serviços prestados por outros sujeitos passivos para efeitos de exploração e manutenção do bem.

13 Deve salientar-se que a alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º da sexta directiva submete a tributação da utilização para fins privados de bens afectos à empresa à condição de o próprio bem, e não as despesas efectuadas com a sua exploração ou manutenção, ter dado lugar à dedução do imposto sobre o valor acrescentado.

14 Deste facto decorre que o regime fiscal aplicável à entrega do bem afecto à empresa deve ser dissociado do das despesas tributáveis efectuadas com a sua exploração e manutenção.

15 Deve, portanto, responder-se não ser diferente a resposta à primeira questão quando o sujeito passivo, embora não tenha podido efectuar a dedução do imposto sobre o valor acrescentado relativo à entrega do bem que adquiriu, pôde todavia efectuar a dedução do imposto sobre o valor acrescentado relativo às prestações ou fornecimentos que pediu e obteve de outros empresários, sujeitos passivos, para manutenção ou exploração daquele bem.

Quanto à questão relativa à faculdade de derrogação atribuída aos Estados-membros (questão I.3)

16 Esta questão visa determinar se a faculdade atribuída aos Estados-membros de instituir derrogações à tributação da utilização para fins privados de bens afectos à empresa lhes permite renunciar total ou parcialmente à tributação dessa utilização ou tributá-la, quer o bem utilizado tenha ou não dado direito à dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado.

17 Decorre do que precede que a sujeição ao IVA da utilização para fins privados de bens afectos à empresa que não tenham dado direito à dedução completa ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado implica uma dupla tributação, contrária ao princípio de neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

18 Assim sendo, a faculdade atribuída aos Estados-membros de instituírem derrogações à tributação da utilização para fins privados de bens afectos à empresa não pode, em qualquer caso, conferir-lhes a faculdade de submeter essa utilização ao IVA no caso de o bem não ter dado lugar à dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado.

19 Deve, assim, responder-se que os Estados-membros não têm, por força do artigo 6.º, n.º 2, segundo parágrafo, da sexta directiva, a faculdade de tributar a utilização privada de um bem da empresa sempre que, relativamente a esse bem, não tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado.

Quanto à questão relativa à transposição da sexta directiva para o direito interno (questão II.1)

20 Esta questão visa, no essencial, saber se o n.º 2 do artigo 6.º da sexta directiva, na interpretação supra, obsta a que a legislação fiscal nacional sujeite ao IVA a utilização privada de bens afectos à empresa que não tenham dado direito à dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado.

21 Atendendo às respostas anteriormente dadas, deve responder-se afirmativamente a esta questão.

Quanto à questão relativa ao efeito directo do n.º 2 do artigo 6.º da sexta directiva (questão II.2)

22 Esta questão visa saber se um sujeito passivo pode invocar perante os órgãos jurisdicionais nacionais competentes o n.º 2 do artigo 6.º da sexta directiva, na medida em que esta disposição exclui a tributação da utilização para fins privados dos bens afectos à empresa que não tenham dado lugar à dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado.

23 Deve recordar-se que, nos termos da jurisprudência do Tribunal de Justiça (ver designadamente o acórdão de 19 de Janeiro de 1982, Becker, 8/81, Recueil, p. 53), sempre que as disposições de uma directiva se apresentarem, quanto ao seu conteúdo, suficientemente precisas e não sujeitas a condições, podem ser invocadas pelos particulares face a qualquer disposição nacional eventualmente incompatível com essa directiva.

24 Decorre do que precede que a citada disposição contém uma pura e simples proibição de sujeitar ao IVA a utilização privada de bens afectos à empresa que não tenham dado direito à dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado.

25 Nessa medida, a obrigação de não tributar a utilização privada dos bens afectos à empresa, decorrente dessa proibição, não está sujeita a qualquer condição nem dependente, na sua execução ou efeitos, da existência de qualquer acto comunitário ou nacional.

26 Essa proibição é, portanto, completa, juridicamente perfeita e, por consequência, susceptível de produzir efeitos directos nas relações jurídicas entre os Estados-membros e os seus administrados.

27 Deve, portanto, responder-se que um sujeito passivo pode invocar perante os órgãos jurisdicionais nacionais o disposto no artigo 6.º, n.º 2, da sexta directiva, na medida em que esta disposição exclui a tributação da utilização privada de um bem da empresa que não deu direito a uma redução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado.

Quanto à questão relativa à matéria colectável da utilização para fins privados dos bens afectos à empresa (questão III)

28 Esta questão visa determinar se a matéria colectável, na acepção da alínea c) do n.º 1 da parte A do artigo 11.º da sexta directiva, da utilização para fins privados de bens afectos à empresa abrange todas as despesas efectuadas pelo sujeito passivo ou apenas os pagamentos referentes às entregas ou prestações que dão direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado.

29 A este respeito, e atendendo às respostas anteriormente dadas, basta esclarecer que é conforme com o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado não tributar como utilização privada a amortização de bens afectos à empresa que não tenham dado direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado, mantendo-se a tributação das despesas de manutenção e exploração do bem relativamente às quais o sujeito passivo tem direito de proceder à dedução do imposto. Esta solução permite, com efeito, evitar tanto a dupla tributação do próprio bem como a não tributação de um consumo final.

Decisão sobre as despesas

Quanto às despesas

30 As despesas efectuadas pelos Governos da República Federal da Alemanha e da República Portuguesa, bem como pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Parte decisória

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Finanzgericht de Munique, por decisão de 9 de Dezembro de 1987, declara:

- 1) O artigo 6.º, n.º 2, alínea a), da sexta directiva 77/388 do Conselho, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme - deve ser interpretado no sentido de excluir a tributação da amortização de um bem da empresa com fundamento na sua utilização privada, sempre que, relativamente a esse bem, não tenha havido dedução do imposto sobre o valor acrescentado, por ter sido comprado a uma pessoa que não tem a qualidade de sujeito passivo.*
- 2) A resposta anterior não se altera quando o sujeito passivo, embora não tenha podido efectuar a dedução do imposto sobre o valor acrescentado relativo à entrega do bem que adquiriu, pôde todavia efectuar a dedução do imposto sobre o valor acrescentado relativo às prestações ou fornecimentos que pediu e obteve de outros empresários, sujeitos passivos, para manutenção ou exploração daquele bem.*
- 3) Os Estados-membros não têm, por força do artigo 6.º, n.º 2, segundo parágrafo, da sexta directiva, a faculdade de tributar a utilização privada de um bem da empresa sempre que, relativamente a esse bem, não tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado.*
- 4) Um sujeito passivo pode invocar perante os órgãos jurisdicionais nacionais o disposto no artigo 6.º, n.º 2, da sexta directiva, na medida em que esta disposição exclui a tributação da utilização privada de um bem da empresa que não deu direito a dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado.*