

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

19 de julho de 2012 (*)

«Sexta Diretiva IVA — Artigos 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alíneas a) e b), 11.º, A, n.º 1, alínea c), e 17.º, n.º 2 — Parte de um bem de investimento afetado a uma empresa — Utilização temporária para fins privados — Realização de alterações permanentes ao referido bem — Pagamento de IVA sobre as alterações permanentes — Direito a dedução»

No processo C-334/10,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos), por decisão de 11 de junho de 2010, entrado no Tribunal de Justiça em 12 de julho de 2010, no processo

X

contra

Staatssecretaris van Financiën,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: A. Tizzano, presidente de secção, M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits e J.-J. Kasel (relator), juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

$\frac{3}{4}$ em representação do Governo neerlandês, por C. M. Wissels e M. Noort, na qualidade de agentes,

$\frac{3}{4}$ em representação da Comissão Europeia, por W. Roels e L. Lozano Palacios, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 1 de março de 2012,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alíneas a) e b), 11.º, A, n.º 1, alínea c), e 17.º, n.º 2, da Sexta Diretiva 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 coletável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), conforme alterada pela Diretiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de abril de 1995 (JO L 102, p. 18, a

seguir «Sexta Diretiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe X (a seguir «sujeito passivo»), uma parceria entre pessoas sujeita a imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), ao Staatssecretaris van Financiën, a propósito da dedução por esse sujeito passivo do IVA pago a montante sobre as despesas relativas às alterações permanentes realizadas, para utilização temporária para fins privados do sujeito passivo, num bem de investimento afetado à sua empresa.

Quadro jurídico

3 Nos termos do artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Diretiva:

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

a) A utilização de bens afetos 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];

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

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

4 O artigo 11.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Diretiva prevê:

«A) *No território do país*

1. A matéria coletável é constituída:

[...]

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

5 O artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva dispõe:

«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 imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago no território do país em relação a bens que lhe sejam ou venham a ser entregues e em relação a serviços que lhe sejam ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

6 Como decorre da decisão de reenvio, o sujeito passivo é uma parceria, sem personalidade jurídica, que veio a revestir a forma de sociedade em nome coletivo, composta por duas pessoas singulares. Em 2000, o sujeito passivo explorava uma empresa grossista de tintas para automóveis. Os dois fundadores do sujeito passivo tinham adquirido, em 1999, um pavilhão que utilizaram imediatamente no âmbito da sua atividade económica.

7 No início de 2000, parte do sótão do pavilhão foi transformada para servir de habitação provisória aos dois associados e aos seus filhos, enquanto aguardavam a entrega de uma

habitação de empresa ao lado do pavilhão. Para o referido efeito, foram instaladas duas mansardas, bem como um pórtico, uma casa de banho e um lavabo. Foi faturado IVA sobre estas obras.

8 Durante e após a conclusão das referidas obras, o sótão foi utilizado, durante 23 meses, como alojamento pelo sujeito passivo. Em seguida, o sótão foi adaptado para utilização, conforme previsto, para os fins da empresa, como escritório e local de formação.

9 O sujeito passivo deduziu o IVA relativo às despesas com a adaptação. O inspetor das finanças considerou que essa dedução tinha sido efetuada indevidamente, com exceção do IVA faturado sobre a instalação da casa de banho e do lavabo, na medida em que o sujeito passivo pôde demonstrar que a transformação desses dois espaços servia também para os fins profissionais da empresa.

10 O sujeito passivo recorreu desta decisão. O órgão jurisdicional de primeira instância decidiu que as obras de instalação das mansardas e do pórtico tinham sido feitas unicamente para fins de habitação e que não foi alegado nem demonstrado que essas obras tinham sido feitas para os fins da empresa, pelo que não se verificava o direito a dedução.

11 Esse mesmo órgão jurisdicional considerou que o sujeito passivo tão-pouco gozava do direito a dedução ao abrigo do artigo 17.º da Sexta Diretiva, dado que as instalações construídas não tinham sido utilizadas para fins de operações tributáveis. Por outro lado, o artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Diretiva não é aplicável, porquanto as obras de alteração deviam ser qualificadas de prestação de serviços e, nessa matéria, não se podia afirmar que havia uma «utilização de bens afetos à empresa [...] para fins estranhos à própria empresa». Por último, o artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea b), da Sexta Diretiva tão-pouco é aplicável, pois essa disposição excluía os serviços que não são prestados pelo próprio sujeito passivo.

12 Para fundamentar o seu recurso de cassação no Hoge Raad der Nederlanden, o sujeito passivo alega que, no caso vertente, o artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alíneas a) ou b), da Sexta Diretiva é aplicável. A este respeito, afirma que utilizara temporariamente uma parte de um bem afetado à empresa para fins alheios a esta, o que constituía pois uma operação tributável na aceção desta disposição. A base tributável das operações corresponde ao montante das despesas suportadas pelo sujeito passivo na execução da prestação de serviços, o qual inclui não só as despesas de aquisição mas também as despesas de manutenção e de renovação. Na medida em que essas despesas fazem parte da base tributável da utilização privada, o princípio da neutralidade tem o efeito de tornar imediata e inteiramente dedutível não só o IVA sobre as despesas de aquisição mas também o IVA sobre as despesas de manutenção e renovação.

13 Esse órgão jurisdicional esclarece que, no caso vertente, está demonstrado que o pavilhão, após a sua aquisição, foi utilizado para os fins da empresa. Ficou também demonstrado que, a partir de um determinado momento, parte desse pavilhão foi provisoriamente afetado a fins privados e que, exclusivamente para esses fins, foram efetuadas obras naquele. As partes não se pronunciaram sobre a questão de saber se o IVA foi faturado ao sujeito passivo na aquisição do pavilhão e os órgãos jurisdicionais inferiores nada apuraram quanto a essa questão. O órgão jurisdicional de reenvio conclui pela necessidade de examinar essas duas hipóteses.

14 Nestas condições, o Hoge Raad der Nederlanden decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Um sujeito passivo que utiliza temporariamente para seu uso privado uma parte de um bem de investimento [afetado] à sua empresa tem direito — tendo em conta o artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo[,], alíneas a) e b), o artigo 11.º, A, n.º 1, [...] alínea c), e o artigo 17.º, n.º 2, da Sexta

Diretiva — [a] dedução do IVA que onera as despesas relativas a alterações permanentes, exclusivamente efetuadas tendo em vista essa utilização para uso privado?

2) É relevante para a resposta a esta questão o facto de, no momento da aquisição do bem de investimento, ter sido faturado IVA ao sujeito passivo e de este o ter deduzido?»

Quanto às questões prejudiciais

15 Com as suas questões, que há que abordar conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se os artigos 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alíneas a) e b), 11.º, A, n.º 1, alínea c), e 17.º, n.º 2, da Sexta Diretiva devem ser interpretados no sentido de que, por um lado, um sujeito passivo que utiliza temporariamente para os seus fins privados uma parte de um bem de investimento afetado à sua empresa tem, em aplicação dessas disposições, direito a dedução do IVA pago a montante sobre as despesas relativas a alterações permanentes ao referido bem, quando essas alterações foram efetuadas com vista a essa utilização para fins privados e, por outro, esse direito a dedução existe independentemente da questão de saber se, na aquisição do bem de investimento a que foram feitas as referidas alterações, foi faturado IVA ao sujeito passivo e este o deduziu.

16 Para responder às referidas questões, importa esclarecer, em primeiro lugar, que o órgão jurisdicional de reenvio especificou que o litígio no processo principal se limita ao direito a dedução conexo com determinadas alterações feitas a um bem inteiramente afetado à empresa e, mais precisamente, a instalação permanente de duas mansardas e de um pórtico. Pode considerar-se que estas alterações, pelos motivos expostos pela advogada-geral nos n.os 59 a 63 das suas conclusões, criaram um bem de investimento distinto.

17 Em segundo lugar, importa recordar que resulta da jurisprudência que é a aquisição de bens por um sujeito passivo agindo nessa qualidade que determina a aplicação do regime do IVA e, portanto, do mecanismo da dedução. A utilização que é dada a um bem, ou a que lhe é destinada, apenas determina o montante da dedução inicial a que o sujeito passivo tem direito, nos termos do artigo 17.º, e o âmbito dos eventuais ajustamentos durante os períodos seguintes (acórdão de 11 de julho de 1991, Lennartz, C-97/90, Colet., p. I-3795, n.º 15). Em contrapartida, quando um sujeito passivo adquire um bem exclusivamente para uso privado, age a título pessoal e não enquanto sujeito passivo, na aceção da Sexta Diretiva (acórdão de 6 de maio de 1992, de Jong, C-20/91, Colet., p. I-2847, n.º 17).

18 Importa averiguar, pois, em que medida, numa situação como a que está em causa no processo principal, se pode considerar que um sujeito passivo agiu «nessa qualidade» quando mandou efetuar alterações permanentes num bem, que lhe permitiram criar um novo bem de investimento.

19 A este respeito, resulta da jurisprudência que é, nomeadamente, a intenção do sujeito passivo, confirmada por elementos objetivos, de utilizar um bem ou serviço para os fins da sua empresa que permite determinar se, no momento em que procede à operação a montante, esse sujeito passivo age nessa qualidade e deve, por isso, poder beneficiar do direito a dedução do IVA devido ou pago sobre os referidos bens e serviços (v., neste sentido, acórdãos Lennartz, já referido, n.º 8, e de 8 de junho de 2000, Breitsohl, C-400/98, Colet., p. I-4321, n.º 34).

20 Quanto à intenção do sujeito passivo em causa no processo principal, não se pode deixar de observar, por um lado, que, como resulta da decisão de reenvio, a Administração Fiscal considerou que as mansardas e o pórtico, diversamente de outros elementos que serviram para transformar parte do pavilhão em habitação, foram instalados com uma finalidade exclusivamente privada.

21 Por outro lado, como observou com razão a advogada-geral no n.º 88 das suas conclusões, a mesma decisão de reenvio permite igualmente concluir que, desde o início das alterações, a utilização da parte do pavilhão transformada para efeitos de habitação apenas estava prevista a título temporário. Acresce que resulta da sentença do órgão jurisdicional de primeira instância que também já se sabia de antemão que a referida parte do pavilhão ia posteriormente ser transformada para ser utilizada, para fins exclusivos da empresa, como escritório e sala de formação.

22 Por conseguinte, no processo principal, não está claramente demonstrado que, no momento da realização das alterações em causa, o sujeito passivo tinha a intenção de as utilizar exclusivamente para os seus fins privados.

23 No tocante aos elementos objetivos suscetíveis de serem tidos em conta para apreciar se um sujeito passivo, num caso particular, adquiriu bens para os fins das suas atividades económicas, há que recordar que entre elementos figuram, nomeadamente, a natureza dos bens em causa e o período decorrido entre a aquisição desses bens e a respetiva utilização ao serviço das atividades económicas do sujeito passivo (v., neste sentido, acórdão Lennartz, já referido, n.º 21).

24 Embora, na verdade, caiba ao órgão jurisdicional nacional determinar qual a situação de facto num caso concreto, o Tribunal de Justiça pode, não obstante, fornecer-lhe todos os elementos de interpretação úteis para dirimir o litígio.

25 A este respeito, refira-se antes de mais que, no tocante à natureza do bem de investimento em causa no processo principal, constituído pelas mansardas e pelo pórtico, não se pode contestar que estes últimos são, em princípio, suscetíveis de ser utilizados tanto para fins privados como para necessidades profissionais.

26 Em seguida, na medida em que o bem de investimento em causa foi deixado onde e tal qual se encontrava, após a mudança de afetação da parte do pavilhão temporariamente utilizada para fins de habitação, pode considerar-se que esse bem foi ulteriormente utilizado para os fins da empresa. Isto é tanto mais verdade quanto é certo que o referido bem está integrado num imóvel inteiramente afetado à empresa.

27 Por último, o período de 23 meses durante o qual o bem de investimento em causa no processo principal, tal como os outros bens que serviram para transformar uma parte do pavilhão para fins de habitação, foi utilizado para fins exclusivamente privados, em princípio, não pode, tendo em conta o carácter duradouro desse bem e a sua duração de vida previsível, ser considerado um elemento que permita concluir que o sujeito passivo não tencionava utilizar o referido bem para os fins da sua empresa.

28 Na hipótese de, na causa principal, o órgão jurisdicional nacional chegar à conclusão de que, no momento de efetuar as despesas com as alterações em causa, o sujeito passivo não tencionava utilizar o bem de investimento daí decorrente para os fins da sua empresa, então o direito a dedução do IVA relativo às alterações não lhe pode ser concedido.

29 Em contrapartida, se o órgão jurisdicional nacional, à luz dos elementos de interpretação fornecidos pelo Tribunal de Justiça, vier a concluir que o sujeito passivo tencionava utilizar o bem de investimento em causa no processo principal para os fins da sua empresa, há ainda que abordar três elementos.

30 Em primeiro lugar, como sublinhou a advogada-geral no n.º 67 das suas conclusões, há que verificar se a circunstância de um bem de investimento ser utilizado, numa primeira fase, exclusivamente para fins privados e, numa segunda fase, exclusivamente para as necessidades da empresa é suscetível de obstar ao surgimento do direito a dedução.

31 Ora, como o Tribunal de Justiça já decidiu, a circunstância de bens adquiridos para os fins de uma atividade económica não serem imediatamente utilizados para essas atividades em princípio não é suscetível de pôr em causa o direito a dedução do IVA pago a montante (v., neste sentido, acórdão Lennartz, já referido, n.os 14 e 15).

32 Além disso, a interpretação de que uma utilização inicial exclusivamente para fins privados de um bem afetado à empresa seguida de uma utilização exclusivamente para os fins desta não pode ter repercussões no direito a dedução do IVA pago a montante está conforme com o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA.

33 Com efeito, como resulta da jurisprudência relativa aos bens de investimento de uso misto variável no tempo, qualquer interpretação contrária poderia ter como 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 afetar o bem em causa na sua totalidade à sua empresa, com vista a operações futuras. Ora, nessa situação, o sujeito passivo não seria desonerado da totalidade do imposto correspondente ao bem que utiliza para as necessidades da sua atividade económica e a tributação das suas atividades profissionais implicaria uma dupla tributação contrária ao princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA em que se insere a Sexta Diretiva (v., neste sentido, acórdão de 23 de abril de 2009, Puffer, C-460/07, Colet., p. I-3251, n.os 45 e 46).

34 Daqui se conclui que se pode considerar que uma utilização como a prevista no processo principal constitui um uso misto, na aceção da jurisprudência, de um bem de investimento afetado à empresa.

35 Em segundo lugar, para determinar se o sujeito passivo pode deduzir totalmente o IVA pago a montante, importa analisar em que medida se pode considerar que um bem de investimento como o em causa no processo principal, a saber, as mansardas e o pátio, foi utilizado para os fins das operações tributáveis do sujeito passivo.

36 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio evocou, nomeadamente, duas disposições.

37 Quanto, por um lado, ao artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Diretiva, recorde-se que, por força desta disposição, a utilização de bens afetados à empresa para uso privado do sujeito passivo ou do seu pessoal é equiparada a uma prestação de serviços efetuada a título oneroso.

38 Uma vez que, na hipótese em análise, o bem de investimento em causa no processo principal está inteiramente afetado à empresa, a sua utilização para fins privados deve ser equiparada a uma prestação de serviços efetuada a título oneroso na aceção do artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Diretiva e tributada como tal.

39 Por outro lado, no que respeita à eventual aplicação do artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea b), da Sexta Diretiva numa situação como a que está em causa no processo principal, basta observar que esta disposição não visa a disponibilização de um bem afetado à empresa, mas as prestações de serviços efetuadas pelo próprio sujeito passivo para os seus fins privados ou do seu pessoal.

40 Na medida em que, no caso vertente, a operação a jusante que se pode considerar efetuada pelo sujeito passivo se analisa, como resulta do n.º 37 do presente acórdão, como uma utilização de um bem afetado à empresa para uso privado do sujeito passivo, o artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea b), da Sexta Diretiva não se pode aplicar a uma situação como a em causa no processo principal.

41 Em terceiro lugar, importa esclarecer que a circunstância de o bem afetado à empresa a que foi integrado duradouramente um bem de investimento como o em causa no processo principal, designadamente as mansardas e o pátio, ter, ou não, conferido o direito a dedução é irrelevante para a dedutibilidade do IVA relativo a esse bem de investimento.

42 Com efeito, essa circunstância só tem influência no cálculo da base tributável da operação efetuada a jusante pelo sujeito passivo. No caso vertente, se tiver sido faturado IVA ao sujeito passivo na aquisição do pavilhão, a base tributável para a utilização privada do pavilhão será constituída por uma parte do custo da aquisição do pavilhão e pelas despesas com as alterações. Em contrapartida, se não tiver sido faturado IVA ao sujeito passivo na aquisição do pavilhão, a base tributável da utilização privada de parte do referido pavilhão será constituída unicamente pelas despesas com as alterações.

43 Em face do exposto, há que responder às questões submetidas que os artigos 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alíneas a) e b), 11.º, A, n.º 1, alínea c), e 17.º, n.º 2, da Sexta Diretiva devem ser interpretados no sentido de que, por um lado, um sujeito passivo que utiliza temporariamente para os seus fins privados uma parte de um bem de investimento afetado à sua empresa tem, em aplicação destas disposições, direito a dedução do IVA pago a montante sobre as despesas relativas a alterações permanentes ao referido bem, quando essas alterações foram efetuadas com vista a essa utilização temporária para fins privados e, por outro, esse direito a dedução existe independentemente da questão de saber se, na aquisição do bem de investimento a que foram feitas as referidas alterações, foi faturado IVA ao sujeito passivo e este o deduziu.

Quanto às despesas

44 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 efetuadas 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:

Os artigos 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alíneas a) e b), 11.º, A, n.º 1, alínea c), e 17.º, n.º 2, da Sexta Diretiva 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 coletável uniforme, conforme alterada pela Diretiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de abril de 1995, devem ser interpretados no sentido de que, por um lado, um sujeito passivo que utiliza temporariamente para os seus fins privados uma parte de um bem de investimento afetado à sua empresa tem, em aplicação dessas disposições, direito a dedução do IVA pago a montante sobre as despesas relativas a alterações permanentes ao referido bem, quando essas alterações foram efetuadas com vista a essa utilização temporária para fins privados

e, por outro, esse direito a dedução existe independentemente da questão de saber se, na aquisição do bem de investimento a que foram feitas as referidas alterações, foi faturado IVA ao sujeito passivo e este o deduziu.

Assinaturas

* Língua do processo: neerlandês.