Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

29 de março de 2012*

«Sexta Diretiva IVA — Artigos 6.°, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), e 13.°, B, alínea b) — Direito a dedução — Bem de investimento pertencente a um sujeito passivo que é uma pessoa coletiva, que o põe à disposição do seu pessoal para uso privado deste»

No processo C-436/10,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pela cour d'appel de Mons (Bélgica), por decisão de 8 de setembro de 2010, entrado no Tribunal de Justiça em 13 de setembro de 2010, no processo

État belge,

contra

BLM SA,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: M. Safjan, presidente de secção, J.-J. Kasel (relator) e M. Berger, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: C. Strömholm, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 8 de dezembro de 2011,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da BLM SA, por O. D'Aout, advogado,

— em representação do Governo belga, por J.-C. Halleux e M. Jacobs, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo alemão, por T. Henze e C. Blaschke, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão Europeia, por B. Stromsky, D. Recchia e C. Soulay, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

* * Língua do processo: francês.

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 6.°, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), e 13.°, B, alínea b), 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 quadro de um litígio entre o Estado belga e a BLM SA (a seguir «BLM»), uma sociedade de direito belga, a respeito da dedução do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pago a montante em relação a um bem imóvel utilizado parcialmente para uso privado do pessoal desta sociedade.

Quadro jurídico

Regulamentação da União

3 Nos termos do quinto e sexto considerandos da Sexta Diretiva:

«Considerando que a noção de sujeito passivo deve ser precisada, de modo a permitir aos Estados-Membros, com o fim de garantir uma maior neutralidade do imposto, abranger as pessoas que realizem operações ocasionais;

Considerando que a noção de operação tributável suscitou algumas dificuldades, designadamente no que diz respeito às operações equiparadas a operações tributáveis, e que se revelou necessário precisar tais noções;»

4 O artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Diretiva dispõe:

«Estão sujeitas ao [IVA]:

1. As entregas de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.»

5 O artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Diretiva enuncia:

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

6 O artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Diretiva prevê:

«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.»

7 Nos termos do artigo 13.º, B, alínea b), primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva, os Estados-Membros isentarão «[a] locação de bens imóveis […]».

8 O artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Diretiva, na redação resultante do artigo 28.º-F desta, 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 [IVA] 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;»

Legislação nacional

9 O artigo 19.º, n.º 1, do Código do IVA prevê:

«É equiparada a uma prestação de serviços efetuada a título oneroso a utilização de um bem afeto à empresa para as necessidades privadas do sujeito passivo ou do seu pessoal ou, mais genericamente, para fins estranhos à atividade económica do sujeito passivo, quando esse bem tenha dado lugar a dedução integral ou parcial do imposto.»

10 Nos termos do artigo 44.º, n.º 3, ponto 2, do mesmo código, está isenta de IVA «a locação de bens imóveis, por natureza, do mesmo modo que a utilização desses bens nas condições do artigo 19.º, n.º 1 [...]».

11 Na decisão de reenvio, a cour d'appel de Mons refere a circular administrativa n.º E.T.108691, de 31 de janeiro de 2005, que foi redigida na sequência do acórdão do Tribunal de Justiça de 8 de maio de 2003, Seeling (C-269/00, Colet., p. I-4101), e extrai as consequências práticas do mesmo para a legislação nacional. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, esta circular limita a aplicação do acórdão Seeling apenas aos sujeitos passivos que sejam pessoas singulares. No que respeita aos sujeitos passivos pessoas coletivas que ponham à disposição de um gerente ou de um associado um bem imóvel afeto na totalidade ao património da empresa, a dita circular esclarece que essa utilização constitui locação de um bem imóvel que, enquanto tal, está isenta de IVA.

Litígio no processo principal e questão prejudicial

12 A BLM, constituída em abril de 2003 por Bertrand e Bernard Losfeld, tem por objeto social, designadamente, a atividade de aconselhamento em matéria financeira, técnica, comercial ou administrativa em sentido amplo, bem como a assistência e a prestação de serviços, direta ou indiretamente, nos domínios administrativo ou financeiro, nas vendas, na produção e na gestão em geral. No que se refere a estas atividades, a BLM é sujeito passivo de IVA.

13 Durante o mês de dezembro de 2003, a BLM recebeu, por entrada de capital de Bertrand Losfeld e sua esposa, um direito real de usufruto pelo prazo de 20 anos sobre um imóvel que estes tinham anteriormente mandado construir e para a construção do qual optaram pela qualidade de sujeitos passivos de IVA. Residem neste imóvel com os seus filhos, desde julho de 2002. A BLM dispõe, no referido imóvel, de um escritório e de um local para arquivos.

14 Esta entrada de capital deu lugar ao pagamento de IVA, que foi deduzido pela BLM na sua declaração referente ao quarto trimestre de 2003, ou seja, foi efetuada uma dedução no valor de 42 420,61 euros.

15 A BLM, da qual Bertrand Losfeld é administrador delegado, não lhe exige o pagamento de uma renda pela utilização privativa de uma parte do imóvel em questão. Contudo, está sujeito ao imposto das pessoas singulares sobre um benefício em espécie, calculado forfetariamente com base numa ocupação a título privado de 75% do imóvel.

16 Na sequência de uma fiscalização realizada no local pela Administração Fiscal de Tournai (a seguir «Administração Fiscal»), esta questionou a dedutibilidade de uma parte do IVA pago pela BLM quando da entrada de capital, ou seja, um montante de 31 683,96 euros. Considerou, com efeito, que se tratava de uma utilização não profissional do imóvel. Ora, a utilização de um imóvel para fins privados constitui uma operação isenta de IVA. Consequentemente, o sujeito passivo não podia deduzir o IVA que incidiu a montante sobre a construção da parte do imóvel posta à disposição do administrador delegado da BLM.

17 A Administração Fiscal considerou que o IVA relativo às despesas de construção das instalações profissionais, ou seja, o escritório e o local de arquivo, era 100% dedutível, que o IVA relativo às obras efetuadas nos locais ditos «mistos» era dedutível em 25,31% e que o restante do imóvel devia ser considerado totalmente privado. Consequentemente, por decisão de 1 de março de 2005, determinou que a BLM devia pagar o montante de 31 683,96 euros a título da dedução abusiva de IVA, bem como uma coima e juros de mora.

18 A BLM interpôs recurso da referida decisão para o tribunal de première instance de Mons. A Administração Fiscal, nas conclusões que apresentou a este órgão jurisdicional, formulou, a título subsidiário, um pedido reconvencional no sentido de que fosse fixada, por cada ano decorrido, a base tributável da utilização do bem imóvel em causa para fins privados, em 1/15 avos do preço do referido bem. Este órgão jurisdicional, por decisão de 8 de agosto de 2006, considerou designadamente que a base anual da colocação gratuita à disposição do bem imóvel pela BLM devia ser fixada em 1/20 avos do preço pago pela aquisição do usufruto do imóvel, no limite da parte ocupada a título privado.

19 Não satisfeita com a referida decisão, a Administração Fiscal interpôs recurso da mesma para a cour d'appel de Mons. Em apoio do seu recurso, afirma que uma colocação à disposição como a que está em causa no processo principal deve ser considerada uma locação a título oneroso, isenta de IVA. Tratando-se de uma operação não tributada, o sujeito passivo não pode, por isso, deduzir o imposto que incidiu sobre a construção da parte do imóvel posta à disposição. Esta Administração afirma a esse respeito que o acórdão Seeling, já referido, se aplica unicamente a um sujeito passivo que tenha a qualidade de pessoa singular, uma vez que essa pessoa não pode ser simultaneamente proprietário de um imóvel e locatário desse mesmo bem.

20 No órgão jurisdicional de reenvio, a BLM afirma que a solução adotada pelo Tribunal de Justiça no acórdão Seeling, já referido, é suscetível de transposição para uma situação como a do processo principal.

21 Nestas condições, a cour d'appel de Mons decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Os artigos 6.°, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), e 13.°, B, alínea b), da Sexta Diretiva […] devem ser interpretados no sentido de que opõem a uma legislação nacional que trata como uma prestação de serviços isenta, a título de locação de um bem imóvel na aceção do artigo 13.º, B, alínea b), a utilização, para fins privados do gerente e da sua família, de uma parte de um edifício construído ou detido ao abrigo de um direito real imobiliário pelo *sujeito passivo pessoa coletiva*, quando esse bem de investimento tenha dado direito à dedução do imposto pago a montante?»

Quanto à questão prejudicial

22 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, no essencial, saber se os artigos 6.°, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), e 13.°, B, alínea b), da Sexta Diretiva devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional que, mesmo que não estejam reunidas as características de uma locação de um bem imóvel na aceção deste artigo 13.º, B, alínea b), trata como prestação de serviços isenta de IVA ao abrigo desta última disposição a utilização, para fins privados do pessoal de um sujeito passivo pessoa coletiva, de uma parte de um imóvel construído ou detido ao abrigo de um direito real imobiliário por esse sujeito passivo, quando esse bem tenha dado direito à dedução do imposto pago a montante.

23 A este respeito, é de recordar que, no acórdão Seeling, já referido, o Tribunal de Justiça já declarou que os artigos 6.°, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), e 13.°, B, alínea b), da Sexta Diretiva devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional que trata como prestação de serviços isenta, a título de locação de bens imóveis na aceção do referido artigo 13.º, B, alínea b), a utilização, para fins privados do sujeito passivo, de uma parte de um edifício afeto na totalidade à sua empresa.

24 É verdade que, no processo que deu lugar ao acórdão Seeling, já referido, o sujeito passivo era uma pessoa singular e havia, por isso, identidade pessoal entre o referido sujeito passivo e a pessoa que utilizava para seu uso privado o bem afeto à empresa. Contudo, ao contrário do que afirma o Governo belga nas observações que apresentou ao Tribunal de Justiça, dessa circunstância não se pode inferir que a interpretação do artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Diretiva adotada pelo Tribunal de Justiça no mesmo acórdão não é suscetível de se aplicar quando o sujeito passivo seja uma pessoa coletiva.

25 Com efeito, por um lado, como resulta claramente da sua redação, o artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Diretiva visa não apenas a hipótese de o sujeito passivo utilizar, para fins privados, um bem afeto à empresa, mas também a de o pessoal de um sujeito passivo proceder a uma utilização desse tipo. Ora, nesta última hipótese, não há identidade entre as pessoas em causa, e a circunstância de o sujeito passivo ser uma pessoa coletiva não exclui que possa haver uma utilização do bem, para fins privados, pelo pessoal do referido sujeito passivo.

26 Além disso, há que observar que a referida disposição, que emprega o termo «sujeito passivo», não faz nenhuma distinção entre pessoas singulares e pessoas coletivas e limita-se a prever de que modo devem ser tratadas, para efeitos de IVA, determinadas operações económicas que não se enquadram noutras disposições da Sexta Diretiva.

27 Acresce que resulta do quinto e sexto considerandos da Sexta Diretiva que a qualidade de «sujeito passivo» está ligada às operações efetuadas por um operador económico e não à forma jurídica deste último. Também, em conformidade com o artigo 4.º, n.º 1, desta diretiva, deve ser considerado sujeito passivo quem exercer, de modo independente, em qualquer lugar, uma das atividades económicas referidas no n.º 2 do mesmo artigo, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.

28 Por outro lado, há que esclarecer que, ao contrário do que afirma o Governo belga, não resulta do acórdão Seeling, já referido, que o Tribunal de Justiça tenha baseado o seu raciocínio na alegada impossibilidade de conceber uma locação de bens imóveis quando a operação respeita a uma única e mesma pessoa singular, que possui, por isso, a dupla qualidade de locador e locatário.

29 Com efeito, apesar de o Tribunal de Justiça se poder ter limitado a considerar que, numa situação como a que estava em causa no processo que deu lugar ao acórdão Seeling, já referido, não podia, por definição, existir um acordo quanto às condições de locação, analisou se esta situação podia ser qualificada de locação de um bem imóvel na aceção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva e concluiu, a esse respeito, no n.º 51 do referido acórdão, que essa situação era caracterizada pela ausência tanto de pagamento de uma renda como de um acordo sobre o prazo de arrendamento e sobre o direito de ocupar as instalações e de delas excluir outras pessoas.

30 Daqui resulta que, na ausência destas características, a utilização, para fins privados do pessoal do sujeito passivo pessoa coletiva, de parte de um edifício construído ou detido ao abrigo de um direito real imobiliário por esse sujeito passivo não pode ser qualificada de locação de um bem imóvel na aceção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva.

31 Consequentemente, há que responder à questão submetida que os artigos 6.°, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), e 13.°, B, alínea b), da Sexta Diretiva devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional que, mesmo que não estejam reunidas as características da locação de um bem imóvel na aceção do artigo 13.º, B, alínea b), trata como prestação de serviços isenta de IVA ao abrigo desta última disposição a utilização, para fins privados do pessoal de um sujeito passivo pessoa coletiva, de uma parte de um edifício construído ou detido ao abrigo de um direito real imobiliário por esse sujeito passivo, quando esse bem tenha dado direito à dedução do imposto pago a montante.

32 A este respeito, compete ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar se, numa situação como a que está em causa no processo principal, se pode considerar que existe locação de um bem imóvel na aceção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva.

Quanto às despesas

33 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 (Quinta Secção) declara:

Os artigos 6.°, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), e 13.°, B, alínea b), 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 se opõem a uma legislação nacional que, mesmo que não estejam reunidas as características da locação de um bem imóvel na aceção do artigo 13.º, B, alínea b), trata como prestação de serviços isenta de imposto sobre o valor acrescentado ao abrigo desta última disposição a utilização, para fins privados do pessoal de um sujeito passivo pessoa coletiva, de uma parte de um edifício construído ou detido ao abrigo de um direito real imobiliário por esse sujeito passivo, quando esse bem tenha dado direito à dedução do imposto pago a montante.

Compete ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar se, numa situação como a que está em causa no processo principal, se pode considerar que existe locação de um bem imóvel na aceção do referido artigo 13.º, B, alínea b).

Assinaturas