ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

21 de Abril de 2005 *

No processo C-25/03,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.° CE, apresentado pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), por decisão de 29 de Agosto de 2002, entrado no Tribunal de Justiça em 23 de Janeiro de 2003, no processo

Finanzamt Bergisch Gladbach

contra

HE,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: C. W. A. Timmermans, presidente de secção, R. Silva de Lapuerta, R. Schintgen (relator), G. Arestis e J. Klučka, juízes,

* Língua do processo: alemão.

advogado-geral: A. Tizzano,

secretário: K. Sztranc, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 23 de Setembro de 2004,

vistas as observações apresentadas:

— em representação do Finanzamt Bergisch Gladbach, por A. Eich, na qualidade de agente,

— em representação de HE, por C. Fuhrmann, Rechtsanwalt, e K. Korn, Steuerberater,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa e K. Gross, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 11 de Novembro de 2004,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial diz respeito à interpretação dos artigos 2.°, 4.°, 17.°, 18.° e 22.° 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), quer na redacção inicial quer na redacção dada pela Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva 77/388 (JO L 376, p. 1, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito do litígio que opõe o Finanzamt Bergisch Gladbach (a seguir «Finanzamt») a HE relativamente à questão de saber se e, se for caso disso, em que medida HE, que é comproprietário, com a sua mulher, de um imóvel para habitação e no qual ele utiliza uma única divisão para fins exclusivamente profissionais, pode beneficiar do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») que incidiu sobre a construção do referido imóvel.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

3 Nos termos do artigo 2.º, que constitui o título II, sob a epígrafe «Âmbito de aplicação», da Sexta Directiva:

«Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

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

2. As importações de bens.»

4 O artigo 4.º, que constitui o título IV, sob a epígrafe «Sujeitos passivos», desta directiva dispõe:

«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 5.º, «Entregas de bens», do título V, sob a epígrafe «Operações tributáveis», da mesma directiva prevê, no seu n.º 1:

«Por 'entrega de um bem' entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário.»

6 Segundo o artigo 17.º, «Origem e âmbito do direito à dedução», constante do título XI, sob a epígrafe «Deduções», da Sexta Directiva:

«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 imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo;

[...]

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 imposto sobre o valor acrescentado. 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.

[...]»

7 Durante o período em causa no processo principal, entrou em vigor a Directiva 91/680, cujo artigo 3.º obriga os Estados-Membros a adaptar os seus regimes de IVA às disposições que ela prescreve e a tomar as medidas necessárias para que essas adaptações entrem em vigor em 1 de Janeiro de 1993. O referido artigo 17.º, n.º 2, na redacção dada pela Directiva 91/680, dispõe:

«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 imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe são ou serão entregues e em relação a serviços que lhe são ou serão prestados por outro sujeito passivo devedor do imposto no território do país;

[...]»

8 O artigo 18.º, sob a epígrafe «Disposições relativas ao exercício do direito à dedução», faz parte do mesmo título XI da Sexta Directiva e tem a seguinte redacção:

«1. Para poder exercer o direito à dedução, o sujeito passivo deve:

a) Relativamente à dedução prevista no n.º 2, alínea a), do artigo 17.º, possuir uma factura emitida nos termos do n.º 3 do artigo 22.º;

[...]»

9 Nos termos do artigo 22.º, «Obrigações no regime interno», constante do título XIII, sob a epígrafe «Obrigações dos devedores do imposto», da Sexta Directiva:

«[...]

3. a) Os sujeitos passivos devem emitir uma factura ou um documento que a substitua, em relação à entrega de bens e às prestações de serviços que efectuem a outro sujeito passivo, e conservar um duplicado de todos os documentos emitidos.

[...]

b) A factura deve mencionar claramente o preço líquido de imposto e o imposto correspondente a cada taxa diferente e, se for o caso, a isenção;

c) Os Estados-Membros estabelecerão os critérios segundo os quais um documento pode servir de factura.

[...]

8. [...] os Estados-Membros podem estabelecer outras obrigações que considerem necessárias no sentido de assegurar a cobrança correcta do imposto e de evitar a fraude.

[...]»

10 O referido artigo 22.º foi alterado da seguinte forma pela Directiva 91/680:

«[...]

3. a) Todos os sujeitos passivos devem emitir uma factura, ou um documento que a substitua, para as entregas de bens e as prestações de serviços que efectuem a outro sujeito passivo ou a uma pessoa colectiva que não seja sujeito passivo. [...] Os sujeitos passivos devem conservar um duplicado de todos os documentos emitidos.

[...]

b) A factura deve mencionar claramente o preço líquido de imposto e o imposto correspondente para cada taxa diferente e, se for caso disso, a isenção.

[...]

c) Os Estados-Membros fixarão os critérios segundo os quais um documento pode ser considerado como equivalente a uma factura.

[...]

8. Os Estados-Membros podem prever outras obrigações que considerem necessárias para garantir a cobrança exacta do imposto e para evitar a fraude, sem prejuízo da observância da igualdade de tratamento das operações internas e das operações efectuadas entre Estados-Membros por sujeitos passivos, e sob condição de que essas obrigações não dêem origem, nas trocas comerciais entre os Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.

[...]»

Regulamentação nacional

11 As disposições pertinentes da lei alemã relativa ao imposto sobre o volume de negócios (Umsatzsteuergesetz, a seguir «UStG»), na versão aplicável aos anos fiscais de 1991 a 1993 (v., respectivamente, BGBl. 1991 I, p. 351, e BGBl. 1993 I, p. 566), em causa no processo principal, tinham a seguinte redacção:

«§ 14 Emissão das facturas

1) Quando efectua entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis na acepção do § 1, n.° 1, pontos 1 e 3, o sujeito passivo pode e, desde que efectue estas operações a favor de outro sujeito passivo que tenha a qualidade de empresário, deve, a pedido deste último, emitir facturas das quais resulte claramente o montante do imposto. As facturas devem conter as seguintes indicações:

1. O nome e o endereço do sujeito passivo que efectua a entrega de bens ou a prestação de serviços;

2. O nome e o endereço do beneficiário da entrega de bens ou da prestação de serviços;

3. A quantidade e a designação comercial habitual dos bens entregues ou a natureza e extensão da prestação de serviços;

4. A data da entrega dos bens ou da prestação de serviços;

5. O preço da entrega de bens ou da prestação de serviços (§ 10), e

6. O montante do imposto relativo ao preço (ponto 5).

[...]

§ 15 Dedução do imposto a montante

1) O sujeito passivo pode deduzir como importâncias sujeitas a imposto a montante:

1. O imposto indicado separadamente nas facturas nos termos do § 14, emitidas por outros sujeitos passivos por entregas de bens ou prestações de serviços efectuadas a favor da sua empresa. Se o imposto cujo montante foi

indicado separadamente incidir sobre operações dessa natureza que já foram pagas mas ainda não executadas, o mesmo é dedutível a partir do momento em que a factura tiver sido emitida e o pagamento efectuado;

[...]»

12 Uma vez que o Bundesfinanzhof se referiu, na decisão de reenvio, à situação jurídica nesta área existente na República da Áustria, importa precisar que, nesse Estado-Membro, o § 12, segundo parágrafo, n.º 2, da Lei de 1994 relativa ao imposto sobre o volume de negócios (Umsatzsteuergesetz, BGBl. 663/1994) prevê o seguinte:

«Não se consideram efectuadas para os fins da empresa as entregas de bens, prestações de serviços ou importações:

a) Cuja contrapartida não constitua principalmente uma despesa (encargo), na acepção do § 20, n.º 1, pontos 1 a 5, da Lei de 1988 relativa ao imposto sobre o rendimento (Einkommensteuergesetz, BGBl. 100/1988)

[...]»

13 Esta última disposição tem a seguinte redacção:

«Não podem ser deduzidas às diferentes receitas:

[...]

2. [...]

d) Os encargos ou despesas relacionados com um escritório situado na habitação e respectivo equipamento e com o mobiliário da habitação. Se o escritório situado na habitação constituir o centro de todas as actividades empresariais e profissionais do sujeito passivo, os encargos e despesas relacionados com as mesmas, incluindo as despesas com o equipamento, são dedutíveis.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

14 Resulta dos autos do processo principal que, no ano de 1990, HE adquiriu um terreno, em compropriedade com a sua mulher. As respectivas quota-partes eram de um quarto para o marido e de três quartos para a mulher. Seguidamente, o mesmo casal encarregou diversas empresas de construir, nesse terreno, uma casa de habitação. Na audiência no Tribunal de Justiça, o representante de HE precisou que, relativamente ao referido imóvel, as quota-partes dos comproprietários eram também de um quarto para o marido e de três quartos para a mulher. Todas as facturas relativas a essa construção foram emitidas em nome de HE e de sua mulher, sem que tivesse sido feita qualquer distinção em função da quota-parte de cada um dos comproprietários.

15 É pacífico que HE utilizou uma divisão desta casa como escritório, para exercer, paralelamente à sua actividade de trabalhador por conta de outrem, a actividade profissional acessória de escritor.

16 Nas suas declarações de IVA para o período correspondente aos anos fiscais de 1991, 1992 e 1993, HE efectuou deduções proporcionais, com base nas facturas relativas à construção do imóvel, tendo calculado a parte dedutível em 12%, correspondente à percentagem da superfície do escritório relativamente à superfície total habitável da casa.

17 Contudo, o Finanzamt recusou essas deduções, porquanto o dono da obra e beneficiário da construção era a comunhão formada por HE e sua mulher e não HE individualmente.

18 Ao recurso interposto por HE desta decisão de recusa foi dado provimento parcial, em primeira instância, pelo Finanzgericht.

19 Assim, segundo esse órgão jurisdicional, no plano do direito civil, HE só era dono da obra e destinatário dos trabalhos de construção correspondentes ao escritório na proporção de um quarto. Com efeito, na falta de outros elementos, o referido órgão jurisdicional baseou-se na repartição da compropriedade do imóvel entre os cônjuges. Tendo em conta o facto de a quota-parte da mulher de HE ser de três quartos, o Finanzgericht só reconheceu a este o direito de deduzir o IVA a montante relativo ao escritório na proporção de um quarto, isto é, um quarto de 12% do valor total do imposto a montante. Segundo o mesmo órgão jurisdicional, o facto de as facturas terem sido emitidas em nome dos dois cônjuges, sem distinção, é irrelevante neste contexto.

20 Tanto o Finanzamt como HE interpuseram recurso de revista desta decisão no Bundesfinanzhof.

21 Segundo o Finanzamt, importa distinguir consoante as prestações em causa no processo principal tenham sido fornecidas à comunhão ou a apenas um dos comproprietários. Se a identidade do dono da obra não resulta com clareza da encomenda, considera-se que a comunhão é a destinatária dos trabalhos. Neste aspecto, são irrelevantes as proporções dos direitos de propriedade de HE e sua mulher sobre o imóvel. Em todo o caso, a não repartição do IVA a montante entre estes últimos e a emissão de facturas em nome dos dois cônjuges, sem distinção, obstam a que HE beneficie de qualquer dedução.

22 Ao invés, HE considera que, uma vez que dispõe de um direito de gozo exclusivo sobre a fracção do imóvel utilizada como escritório, deve ser considerado o único dono da obra no que respeita aos trabalhos de construção dessa parte. Segundo HE, a recusa da dedução solicitada, com fundamento apenas no direito civil nacional, é incompatível com o sistema comum do IVA. Ao contrário do que entendeu o órgão jurisdicional de primeira instância, o direito à dedução deve abranger todo o IVA relativo à construção do escritório, ou seja, 12% da totalidade do IVA relativo à casa.

23 O Bundesfinanzhof observa que, por força do direito alemão, quando a encomenda é efectuada conjuntamente por várias pessoas, que actuam, não como uma entidade jurídica autónoma — sociedade de pessoas ou capitais —, mas como uma simples comunhão de facto, cada um dos seus membros é destinatário da prestação na proporção da quota contratada a seu favor. No caso em apreço no processo principal, do ponto de vista do IVA não se verificou a intervenção da comunhão *qua tale*, pelo que se deve entender que os destinatários da prestação em causa são os dois cônjuges.

24 Esse órgão jurisdicional observa também que, segundo resulta dos factos dados por provados pelo Finanzgericht, só HE exerceu uma actividade profissional no escritório situado no imóvel construído em compropriedade. De acordo com a sua jurisprudência, o direito à dedução em caso de aquisição de bens em comunhão é atribuído a cada um dos empresários que adquiriram um bem com vista à sua

utilização para fins profissionais, na proporção da sua quota na comunhão. Na situação em que os cônjuges tinham arrendado escritórios que só um deles utilizava para as suas actividades empresariais, o Bundesfinanzhof baseou-se, na falta de outros elementos, no § 742 do Bürgerliches Gesetzbuch (Código Civil alemão), por força do qual os direitos e deveres são repartidos entre os consortes na proporção de metade para cada um, para decidir que a dedução a favor de um dos referidos consortes que utiliza o bem para fins profissionais só é admitida até metade do valor total do imposto a montante.

25 Esta é também a solução a que o Finanzgericht chegou no caso em apreço, tendo decidido, acertadamente, que este raciocínio não é infirmado pelo facto de as facturas terem sido emitidas em nome dos dois cônjuges.

26 Porém, o Bundesfinanzhof interroga-se se esta solução é compatível com a Sexta Directiva.

27 Antes de mais, não é possível afirmar com segurança que HE foi o destinatário, enquanto «sujeito passivo» e «para os fins das próprias operações tributáveis», na acepção do artigo 17.°, n.° 2, da Sexta Directiva, das prestações de construção de um imóvel para habitação, no qual foi instalado um escritório, ou que as prestações se destinaram a necessidades habitacionais particulares, tanto mais que, por exemplo, no segundo caso as autoridades austríacas excluem o direito à dedução.

28 Neste contexto, importa igualmente determinar se as despesas consagradas à construção de um escritório no domicílio têm «carácter estritamente profissional» ou não, estando, no segundo caso, excluídas por natureza do direito à dedução por força do artigo 17.°, n.° 6, segundo período, da Sexta Directiva.

29 Admitindo que, em semelhante situação há, por princípio, direito à dedução, importa decidir, de seguida, quanto às regras do exercício, em direito comunitário, desse direito à dedução no momento da aquisição de um bem de investimento por pessoas vinculadas por uma comunhão decorrente de uma compropriedade ou de um casamento e que não age, *per se*, como sujeito passivo.

30 Por último, a aplicação das condições previstas nos artigos 18.°, n.° 1, alínea a), e 22.°, n.° 3, alíneas a) e c), da Sexta Directiva suscita dúvidas face à jurisprudência nacional segundo a qual as exigências relativas às indicações adicionais que devem constar da factura no que respeita às respectivas quota-partes têm pouca importância.

31 Foi nestes termos que o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Uma pessoa que adquire ou constrói uma casa, para habitação própria, está sujeita ao imposto, quando pretenda utilizar uma divisão do prédio como um chamado escritório doméstico para uma actividade independente paralela à sua actividade profissional?

2) Em caso de resposta afirmativa à questão n.° 1:

A encomenda, em conjunto, de um bem de investimento no âmbito de um regime de comunhão legal ou voluntária que não exerce, *per se*, uma actividade económica, pode ser considerada uma aquisição por quem não é sujeito passivo de imposto que não tem direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado que incide sobre a aquisição, ou todos os comproprietários são os destinatários da prestação?

3) Se a questão n.º 2 obtiver uma resposta afirmativa:

O direito à dedução do imposto, no caso de aquisição de um bem de investimento por cônjuges em compropriedade, quando o bem apenas é utilizado por um dos comproprietários para os seus fins empresariais, recai,

a) sobre este comproprietário, apenas pelo valor proporcional do montante do imposto pago a montante correspondente à sua quota-parte, na qualidade de adquirente ou

b) o comproprietário tem direito, nos termos do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Directiva 77/388/CEE, a deduzir o montante do imposto pago a montante correspondente à parte do bem por ele utilizada para fins empresariais (sem prejuízo dos requisitos das facturas referidos na questão n.º 4)?

4) Para o exercício do direito à dedução, nos termos do artigo 18.º da Directiva 77/388/CEE, é necessário uma factura, na acepção do artigo 22.º, n.º 3, da Directiva 77/388/CEE, emitida apenas em nome daquele cônjuge/comproprietário contendo as partes do preço e do imposto correspondente à quota-parte da compropriedade, ou é suficiente uma factura emitida em nome dos comproprietários/cônjuges, sem uma discriminação daquela natureza?»

Observações preliminares

32 A título preliminar, importa recordar que resulta dos autos que:

— HE e sua mulher adquiriram, em compropriedade, um terreno no qual construíram, em compropriedade, uma casa de habitação;

— Na comunhão que vincula HE e sua mulher por força do seu casamento, a quota-parte do marido é de um quarto e a da mulher de três quartos, no que diz respeito quer ao terreno quer à casa;

— Além da sua actividade de trabalhador por conta de outrem, HE exerce acessoriamente, por conta própria, a actividade de escritor;

— Para exercer esta última actividade, HE utiliza exclusivamente uma divisão da casa como escritório, sendo pacífico que essa divisão representa 12% da superfície habitável total do imóvel;

— A mulher de HE não exerce qualquer actividade económica na acepção da Sexta Directiva e em momento algum fez uso desse escritório;

— A comunhão que vincula HE e sua mulher por força do seu casamento também não exerce qualquer actividade económica na acepção da Sexta Directiva, não tem personalidade jurídica e tão-pouco possui autonomia própria;

— Por conseguinte, nem a mulher de HE nem a referida comunhão são sujeitos passivos, não beneficiando por isso do direito a dedução nos termos da Sexta Directiva;

— As facturas relativas à construção da casa foram emitidas indistintamente em nome de HE e sua mulher e não especificavam as fracções de preços e do IVA correspondente à quota-parte de cada um dos cônjuges na compropriedade;

— HE solicita a dedução do IVA a montante em relação à totalidade do escritório por ele utilizado para fins exclusivamente profissionais, ou seja, 12%, quando possui uma quota-parte de 25% na compropriedade do imóvel.

33 É à luz destas características do processo principal que importa responder às questões prejudiciais.

34 Acresce que, para responder, não é necessário distinguir, quanto aos artigos 17.° e 22.° da Sexta Directiva, entre a redacção inicial destas disposições e a resultante das alterações da Directiva 91/680, na medida em que se considera que ambas as redacções têm um alcance essencialmente idêntico para efeitos da interpretação a que o Tribunal terá de proceder no âmbito do presente processo.

Quanto à primeira questão

35 Com esta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se uma pessoa que adquire ou constrói uma casa com a finalidade de a habitar com a sua família actua como sujeito passivo e beneficia, por isso, do direito a dedução nos termos do artigo 17.º da Sexta Directiva, na medida em que utiliza uma divisão desse imóvel como escritório para exercer acessoriamente uma actividade económica na acepção dos artigos 2.º e 4.º da mesma directiva.

36 A este propósito, deve recordar-se antes de mais que a Sexta Directiva estabelece um sistema comum de IVA baseado, nomeadamente, numa definição uniforme das operações tributáveis (v. acórdão de 26 de Junho de 2003, MKG-Kraftfahrzeuge--Factoring, C-305/01, Colect., p. I-6789, n.º 38).

37 Resulta do artigo 2.º da referida directiva, que define o âmbito de aplicação do IVA, conjugado com o artigo 4.º da mesma, que só estão submetidas a este imposto as actividades que têm carácter económico, quando são efectuadas no interior do Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

38 Nos termos do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva, considera-se sujeito passivo qualquer pessoa que, de forma independente, exerce uma das actividades económicas mencionadas no n.º 2 do mesmo artigo.

39 O conceito de «actividades económicas» é definido no referido n.º 2 como englobando «todas» as actividades de produção, de comercialização ou de prestação

de serviços, nomeadamente, as operações relativas à exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência. Este conceito de «exploração» refere-se, em conformidade com as exigências do princípio da neutralidade do sistema comum do IVA, a todas estas operações, seja qual for a sua forma jurídica (v. acórdão de 21 de Outubro de 2004, BBL, C-8/03, Colect., p. I-10157, n.º 36).

40 Segundo jurisprudência assente, o artigo 4.º da Sexta Directiva confere um âmbito de aplicação muito lato ao IVA, englobando todos os estádios da produção, da distribuição e da prestação de serviços (v., nomeadamente, acórdãos de 4 de Dezembro de 1990, Van Tiem, C-186/89, Colect., p. I-4363, n.º 17, e MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, já referido, n.º 42).

41 Ora, atendendo aos critérios enunciados no artigo 4.º da referida directiva, face aos quais essa qualidade deve ser exclusivamente apreciada (v. acórdãos, já referidos, Van Tiem, n.º 25, e BBL, n.º 36), deve considerar-se que uma pessoa como HE tem essa qualidade.

42 Com efeito, resulta dos autos que, durante o período em causa no processo principal, compreendido entre 1991 e 1993, o interessado exerceu efectivamente — ainda que apenas a título acessório — uma actividade económica independente na acepção do referido artigo 4.º

43 Além disso, resulta do artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva que o sujeito passivo que, agindo nessa qualidade, utilize um bem para os fins das próprias operações tributáveis, está autorizado a deduzir o IVA devido ou pago em relação a esse bem. Ao invés, quando o bem não é utilizado para os fins das actividades económicas de um sujeito passivo na acepção do artigo 4.º da mesma directiva, sendo utilizados para o uso privado deste, não surge qualquer direito à dedução (v., neste sentido, acórdão de 11 de Julho de 1991, Lennartz, C-97/90, Colect., p. I-3795, n.ºs 8 e 9).

44 Ora, quanto a este aspecto, resulta dos autos que durante o período em causa no processo principal HE utilizou, para a sua actividade económica independente de escritor, exclusivamente uma divisão do imóvel que construíra com a sua mulher e do qual é comproprietário.

45 O facto de, no caso em apreço, o interessado apenas ter utilizado uma parte desse imóvel para a sua actividade económica é irrelevante.

46 Com efeito, é jurisprudência assente que o interessado, caso utilize um bem de investimento para fins quer profissionais quer privados, pode optar, para efeitos de IVA, entre afectar totalmente esse bem ao património da sua empresa, ou conservá-lo totalmente no seu património particular, excluindo-o por completo do sistema de IVA, ou, como sucede no caso em apreço no processo principal, integrar na sua empresa apenas a parte do bem correspondente à utilização profissional efectiva (v., neste sentido, nomeadamente, acórdãos de 8 de Março de 2001, Bakcsi, C-415/98, Colect., p. I-1831, n.os 24 a 34, e de 8 de Maio de 2003, Seeling, C-269/00, Colect., p. I-4101, n.os 40 e 41).

47 Neste último caso, há, portanto, que considerar que, nos limites da utilização profissional do bem, o operador em causa actuou como sujeito passivo no momento da aquisição ou construção do imóvel, devendo considerar-se que este foi utilizado para os fins das operações tributáveis desse operador na acepção do artigo 17.°, n.° 2, alínea a), da Sexta Directiva.

48 A interpretação que antecede é corroborada pelo princípio da neutralidade, por força do qual o interessado só deve suportar o IVA se este tiver incidido sobre bens e serviços que o mesmo utilizou para consumo privado e não para as suas actividades profissionais tributáveis.

49 Como a Comissão sublinhou, com razão, não têm fundamento as dúvidas expressas pelo órgão jurisdicional de reenvio quanto à questão de saber se uma operação como a do processo principal cai no âmbito de aplicação da Sexta Directiva.

50 Com efeito, o facto de outro Estado-Membro (concretamente, a República da Áustria) excluir o direito à dedução no caso de um escritório situado numa habitação é irrelevante, tendo em conta o carácter comum do sistema de IVA e o objectivo de harmonização que este prossegue, do qual resulta que as derrogações ao direito a dedução só são permitidas nos casos expressamente previstos na Sexta Directiva, de forma a garantir a sua aplicação idêntica em todos os Estados-Membros.

51 Por outro lado, atendendo a que o órgão jurisdicional de reenvio se baseia no artigo 17.°, n.° 6, da Sexta Directiva, importa referir, em primeiro lugar, que não existe, no estado actual do direito comunitário, acto algum do Conselho que exclua do direito à dedução as despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação. Seguidamente, a legislação alemã aplicável à data da entrada em vigor da referida directiva não continha qualquer exclusão do direito a dedução para os escritórios situados numa habitação. Por último, a República Federal da Alemanha não foi autorizada a introduzir medidas especiais derrogatórias dessa directiva na acepção do artigo 27.° da mesma.

52 Pelo exposto, há que responder à primeira questão que uma pessoa que adquire ou constrói uma casa com a finalidade de a habitar com a sua família actua como sujeito passivo e beneficia, por isso, do direito a dedução nos termos do artigo 17.° da Sexta Directiva, na medida em que utiliza uma divisão desse imóvel como escritório para exercer, ainda que acessoriamente, uma actividade económica na acepção dos artigos 2.° e 4.° da mesma directiva e que afecta essa parte do imóvel ao património da sua empresa.

Quanto à segunda questão

53 No essencial, esta questão consiste em saber se, quando uma comunhão resultante de um casamento, comunhão essa que não tem personalidade jurídica nem exerce, por si, uma actividade económica na acepção da Sexta Directiva, encomenda um bem de investimento, os comproprietários que formam a referida comunhão devem ser considerados os destinatários da operação, para efeitos de aplicação da referida directiva.

54 A este propósito, resulta dos autos à disposição do Tribunal que a comunhão que vincula HE e sua mulher por força do seu casamento não exerceu, por si, qualquer actividade económica sob a forma de sociedade civil com personalidade jurídica própria ou de uma entidade que, mesmo sem ter personalidade jurídica, efectivamente actua de forma independente. Na realidade, os referidos cônjuges limitaram-se, de facto, a actuar em conjunto quando da aquisição do terreno e da construção do imóvel.

55 Portanto, do ponto de vista do IVA a referida comunhão não interveio nas operações em causa no processo principal e, por conseguinte, não pode ser considerada sujeito passivo na acepção da Sexta Directiva.

56 Nestes termos e na falta de outros elementos pertinentes, há que considerar que HE e sua mulher, na qualidade de comproprietários do bem de investimento, são os destinatários da entrega desse bem, para efeitos de aplicação da Sexta Directiva.

57 Esta solução é igualmente conforme ao princípio da neutralidade. Visto que a comunhão formada pelos referidos cônjuges não é um sujeito passivo e não pode, por isso, deduzir o IVA a montante, o direito à dedução deve ser reconhecido aos cônjuges, considerados individualmente, na medida em que ambos têm a qualidade de sujeitos passivos.

58 Por conseguinte, há que responder à segunda questão que, quando uma comunhão resultante de um casamento, comunhão essa que não tem personalidade jurídica nem exerce, por si, uma actividade económica na acepção da Sexta Directiva, encomenda um bem de investimento, os comproprietários que formam a referida comunhão devem ser considerados os destinatários da operação, para efeitos de aplicação da referida directiva.

Quanto à terceira questão

59 Com esta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta essencialmente se, quando um casal adquire, em comunhão devido ao seu casamento, um bem de investimento, parte do qual é utilizada exclusivamente para fins profissionais por um dos cônjuges comproprietários, este beneficia do direito à dedução da totalidade do IVA a montante que incidiu sobre a parte do bem que utiliza para a sua empresa ou apenas do valor do IVA a montante correspondente à sua quota-parte, na qualidade de adquirente.

60 Para responder a esta questão, importa recordar que o órgão jurisdicional nacional de primeira instância decidiu que, do ponto de vista do direito civil alemão, HE só era beneficiário das obras do escritório na proporção de um quarto. Para o efeito, baseou-se na repartição, entre os cônjuges, da propriedade do terreno, por força da qual a quota-parte do marido corresponde a apenas 25% da compropriedade. Por conseguinte, este órgão jurisdicional apenas reconheceu a HE o direito de deduzir um quarto do valor do imposto a montante que incidiu sobre o escritório utilizado para a empresa, ou seja, um quarto de 12% da totalidade do imposto a montante.

61 Ao invés, HE entende que beneficia, por força da Sexta Directiva, do direito de deduzir o valor do IVA a montante proporcional à utilização profissional que faz do bem considerado na sua globalidade, ou seja, 12% da totalidade do imposto a montante.

62 A este propósito importa recordar, antes de mais, que — como resulta da sua própria epígrafe — a Sexta Directiva tem por objecto estabelecer um sistema comum de IVA através da determinação, em termos uniformes e segundo regras comunitárias, das operações tributáveis (v. n.º 36 do presente acórdão e jurisprudência aí citada).

63 Além disso, é jurisprudência assente que os termos de uma disposição da Sexta Directiva que não contenha qualquer remissão expressa para o direito dos Estados-Membros para determinar o seu sentido e o seu alcance devem normalmente encontrar, em toda a Comunidade, uma interpretação autónoma e uniforme, a fim de evitar divergências entre os Estados-Membros na aplicação do regime do IVA (v. acórdão de 27 de Novembro de 2003, Zita Modes, C-497/01, Colect., p. I-14393, n.º 34).

64 No que respeita, concretamente, ao artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva, segundo o qual se entende por entrega de um bem a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como um proprietário, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o conceito de entrega de um bem não se refere à transferência da propriedade nas formas previstas no direito interno aplicável, mas inclui qualquer operação de transferência de um bem corpóreo por uma parte que confira a outra parte o poder de dispor dele, de facto, como se fosse o seu proprietário. O objectivo da referida directiva poderia ficar comprometido se a verificação de uma entrega de bens, que é uma das três operações tributáveis, ficasse sujeita à ocorrência de condições que variam em função do direito civil do Estado-Membro em causa (v., neste sentido, acórdãos de 8 de Fevereiro de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Colect., p. I-285, n.os 7 e 8; de 4 de Outubro de 1995, Armbrecht, C-291/92, Colect., p I-2775, n.os 13 e 14, e de 6 de Fevereiro de 2003, Auto Lease Holland, C-185/01, Colect., p. I-1317, n.os 32 e 33).

65 Consequentemente, não merecem acolhimento a posição do órgão jurisdicional de reenvio, que baseia o seu raciocínio no regime de propriedade do direito civil alemão, nem a defendida pela Comissão nas suas observações escritas, segundo a qual o pedido de HE não pode proceder se, de acordo com as regras nacionais relativas ao regime de bens do casamento, o mesmo não puder dispor da totalidade do bem de investimento.

66 Por outro lado, a questão de saber qual dos comproprietários pagou efectivamente as facturas relativas à construção do imóvel não é relevante para a resposta à questão colocada, porquanto resulta do artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva que a contrapartida também pode ser paga por um terceiro.

67 Pelo contrário, para responder à terceira questão importa recordar que, no caso em apreço, HE utiliza o escritório situado na casa de habitação a título pessoal e a 100% para as suas actividades económicas e que decidiu afectar integralmente essa divisão à sua empresa. Verifica-se, assim, que o interessado dispõe dessa divisão como um proprietário e cumpre, portanto, a condição resultante da jurisprudência mencionada no n.° 64 do presente acórdão.

68 Acresce que HE pede a dedução do imposto a montante equivalente ao relativo à parte do bem que utiliza exclusivamente para fins profissionais e que decidiu tratar como património da empresa.

69 De resto, em circunstâncias como as do processo principal, o escritório não é susceptível de gerar o direito à dedução em relação a um operador diferente de HE, pelo que neste caso concreto não há qualquer risco de se verificar uma situação de abuso ou fraude.

70 Nestes termos, deve-se entender que o pedido de HE de dedução da totalidade do IVA que incidiu sobre esse escritório é conforme ao regime das deduções, que se destina a liberar completamente o empresário do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas actividades económicas. O sistema comum do IVA garante, assim, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição de as mesmas estarem, em princípio, elas próprias sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado (v., nomeadamente, acórdão Zita Modes, já referido, n.° 38).

71 Daqui se conclui que um operador que, tal como HE, afectou a totalidade da divisão utilizada como escritório ao património da sua empresa deve beneficiar da dedução de todo o IVA que incidiu directamente sobre os custos dos diversos elementos constitutivos do preço dessa parte do imóvel. Se só pudesse deduzir uma fracção do IVA que suportou por essa divisão inteiramente utilizada para as suas operações tributáveis — fracção essa determinada em função da sua quota-parte na compropriedade do imóvel, considerado globalmente —, o referido operador não seria desonerado da totalidade do imposto relativo ao bem que utiliza para a sua actividade económica, ao contrário do exigido pelo princípio da neutralidade.

72 A interpretação que antecede está também em harmonia com o princípio da igualdade de tratamento, que constitui o corolário do princípio da neutralidade.

73 Assim, dois sujeitos passivos, que se encontram objectivamente na mesma situação, na medida em que cada um utiliza, a título exclusivo, a mesma percentagem de um imóvel como escritório que afectou à sua empresa, são tratados de forma idêntica, pois têm o direito de deduzir o mesmo valor de IVA a montante. Em contrapartida, é levada em conta a diferença que caracteriza as situações respectivas — tendo um a propriedade exclusiva do imóvel, ao passo que o outro apenas tem uma quota-parte — pelo facto de o primeiro beneficiar da possibilidade de deduzir o IVA a montante a 100% desde que tenha optado por integrar totalmente na sua empresa o imóvel para utilização mista, ao passo que o segundo nunca pode ser desonerado de um montante de IVA superior ao que realmente suportou, designadamente o IVA relativo à sua quota-parte na compropriedade (ou seja, 25% no caso em apreço no processo principal).

74 Face às considerações supra-expendidas, há que responder à terceira questão que, quando um casal adquire, em comunhão devido ao seu casamento, um bem de investimento, parte do qual é utilizada exclusivamente para fins profissionais por um dos cônjuges comproprietários, este beneficia do direito à dedução da totalidade do IVA a montante que incidiu sobre a parte do bem que utiliza para a sua empresa, desde que o valor do imposto deduzido não exceda os limites da quota-parte do sujeito passivo na compropriedade do referido bem.

Quanto à quarta questão

75 Com esta questão, pretende-se determinar, no essencial, se os artigos 18.°, n.° 1, alínea a), e 22.°, n.° 3, da Sexta Directiva exigem que, para poder exercer o direito à dedução nas circunstâncias do processo principal, o sujeito passivo disponha de uma factura emitida em seu nome e contenha as fracções do preço e do IVA correspondentes à sua quota-parte na compropriedade ou se uma factura emitida indistintamente em nome dos cônjuges comproprietários, sem qualquer menção dessa discriminação, é suficiente para esse efeito.

76 A este propósito, decorre sobretudo do artigo 22.°, n.° 3, alínea b), da Sexta Directiva, quer na redacção inicial quer na redacção dada pela Directiva 91/680 que, para efeitos de exercício do direito à dedução, a factura deve mencionar claramente o preço líquido de imposto e o imposto correspondente a cada taxa diferente e, se for o caso, a isenção.

77 Daqui resulta que, fora estas exigências mínimas, a Sexta Directiva não prescreve outras menções obrigatórias, como as que são referidas na quarta questão prejudicial.

78 É certo que, conforme dispõe o artigo 22.°, n.° 3, alínea c), da Sexta Directiva, os Estados-Membros têm a possibilidade de estabelecer os critérios segundo os quais um documento pode servir de factura e, por força do n.° 8 do mesmo artigo, têm a faculdade de estabelecer outras obrigações que considerem necessárias no sentido de assegurar a cobrança correcta do imposto e de evitar a fraude.

79 A República Federal da Alemanha usou dessa última possibilidade. Também neste Estado-Membro a UStG dispõe que as facturas devem conter, nomeadamente, o nome e endereço do beneficiário da operação, a quantidade e a designação comercial habitual dos bens entregues ou a natureza e extensão da prestação de serviços e o preço da operação.

80 Todavia, como recordou a Comissão, é jurisprudência assente que a exigência, para o exercício do direito à dedução, de outros elementos na factura para além dos enunciados no artigo 22.°, n.° 3, alínea b), da Sexta Directiva deve ser limitada ao necessário para assegurar a cobrança do imposto sobre o valor acrescentado e a sua fiscalização pela Administração Fiscal. Além disso, esses elementos não devem, pelo seu número ou tecnicidade, tornar impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício do direito à dedução (acórdão de 14 de Julho de 1988, Jeunehomme e EGI, 123/87 e 330/87, Colect., p. 4517, n.° 17). Outrossim, as medidas que os Estados-Membros têm a possibilidade de tomar, nos termos do n.° 8 do artigo 22.° da mesma directiva, para garantir o exacto recebimento do imposto e evitar a fraude não devem exceder o necessário para atingir aqueles objectivos. Não poderão por isso ser utilizadas de forma que ponham em causa a neutralidade do IVA, que constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação comunitária na matéria (acórdãos de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o., C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577, n.° 52, e de 19 de Setembro de 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel, C-454/98, Colect., p. I-6973, n.° 59).

81 Ora, num caso como o do processo principal, não há qualquer risco de fraude ou abuso, pois o mesmo diz respeito a um tipo muito específico de comunhão, concretamente uma situação de compropriedade de facto entre cônjuges, que não tem, por si só, a qualidade de sujeito passivo e no interior da qual só um dos cônjuges exerce uma actividade económica, pelo que se exclui que as facturas, ainda que emitidas em nome dos «Sr. e Sr.ª HE» e sem menção das fracções do preço e do IVA correspondentes à quota-parte de cada um dos cônjuges na compropriedade, possam ser utilizadas pelo cônjuge sujeito não passivo ou pela comunhão para obter novamente a dedução do mesmo montante de IVA.

82 Nestes termos, seria incompatível com o princípio da proporcionalidade recusar ao cônjuge sujeito passivo o direito à dedução pelo simples facto de as facturas não conterem os elementos prescritos pelo direito nacional aplicável.

83 Daqui se conclui que há que responder à quarta questão que os artigos 18.°, n.° 1, alínea a), e 22.°, n.° 3, da Sexta Directiva não exigem que, para poder exercer o direito à dedução em circunstâncias como as do processo principal, o sujeito passivo disponha de uma factura emitida em seu nome e contenha as fracções do preço e do IVA correspondentes à sua quota-parte na compropriedade. Uma factura emitida indistintamente em nome dos cônjuges comproprietários, sem qualquer menção dessa discriminação, é suficiente para esse efeito.

Quanto às despesas

84 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

A 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, quer na redacção inicial quer na redacção dada pela Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva 77/388, deve ser interpretada da seguinte forma:

— **uma pessoa que adquire ou constrói uma casa com a finalidade de a habitar com a sua família actua como sujeito passivo e beneficia, por isso, do direito a dedução nos termos do artigo 17.º da Sexta Directiva 77/388, na medida em que utiliza uma divisão desse imóvel como escritório para exercer, ainda que acessoriamente, uma actividade económica na acepção dos artigos 2.º e 4.º da mesma directiva e que afecta essa parte do imóvel ao património da sua empresa;**

— **quando uma comunhão resultante de um casamento, comunhão essa que não tem personalidade jurídica nem exerce, por si, uma actividade económica na acepção da Sexta Directiva 77/388, encomenda um bem de investimento, os comproprietários que formam a referida comunhão devem ser considerados os destinatários da operação, para efeitos de aplicação da referida directiva;**

— **quando um casal adquire, em comunhão devido ao seu casamento, um bem de investimento, parte do qual é utilizada exclusivamente para fins profissionais por um dos cônjuges comproprietários, este beneficia do direito à dedução da totalidade do imposto sobre o valor acrescentado a montante que incidiu sobre a parte do bem que utiliza para a sua empresa, desde que o valor do imposto deduzido não exceda os limites da quota-parte do sujeito passivo na compropriedade do referido bem;**

— **os artigos 18.º, n.º 1, alínea a), e 22.º, n.º 3, da Sexta Directiva 77/388 não exigem que, para poder exercer o direito à dedução em circunstâncias como as do processo principal, o sujeito passivo disponha de uma factura emitida em seu nome e contenha as fracções do preço e do imposto sobre o valor acrescentado correspondentes à sua quota-parte na compropriedade. Uma factura emitida indistintamente em nome dos cônjuges comproprietários, sem qualquer menção dessa discriminação, é suficiente para esse efeito.**

Assinaturas.