# ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)
26 de Setembro de 1996 *

No processo C-230/94,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE, pelo Bundesfinanzhof, destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

**Renate Enkler**

e

**Finanzamt Homburg,**

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 4.°, n.os 1 e 2, do artigo 6.°, n.° 2, alínea a), e do artigo 11.°, A), n.° 1, alínea c), 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),

## O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: C. N. Kakouris, presidente de secção, P. J. G. Kapteyn e H. Ragnemalm (relator), juízes,

advogado-geral: G. Cosmas,
secretário: H. A. Rühl, administrador principal,

* Língua do processo: alemão.

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação de Renate Enkler, por Hans-Jürgen Enkler, consultor fiscal em Kirkel,

— em representação do Governo alemão, por Ernst Röder, Ministerialrat no Ministério Federal da Economia, na qualidade de agente,

— em representação do Governo do Reino Unido, por John E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Jürgen Grunwald, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agente,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações de Renate Enkler, representada por Hans-Jürgen Enkler, do Finanzamt Homburg, representado por Hans-Werner Klein, Regierungsoberrat, na qualidade de agente, e da Comissão, representada por Jürgen Grunwald, na audiência de 15 de Fevereiro de 1996,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 28 de Março de 1996,

profere o presente

## Acórdão

1 Por despacho de 5 de Maio de 1994, que deu entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 11 de Agosto seguinte, o Bundesfinanzhof submeteu, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE, quatro questões prejudiciais relativas à interpretação

do artigo 4.°, n.os 1 e 2, do artigo 6.°, n.° 2, alínea a), e do artigo 11.°, A), n.° 1, alínea c), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Essas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio entre R. Enkler e o Finanzamt Homburg, a respeito da sua qualidade de empresária e do cálculo da matéria colectável relativa a uma autocaravana de que é proprietária.

3 O artigo 2.°, n.° 1, da Sexta Directiva sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no interior do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

4 Nos termos do artigo 4.° da Sexta Directiva,

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

2. As actividades económicas referidas no n.° 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 Por outro lado, o artigo 6.° dispõe:

«1. Por 'prestação de serviços' entende-se qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens na acepção do artigo 5.°

...

2. São equiparadas a prestações de serviços efectuadas a título oneroso:

a) A utilização de bens afectos à empresa para uso privado do sujeito passivo ou do seu pessoal ou, em geral, para fins estranhos à própria empresa, sempre que, relativamente a esses bens, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado;

...»

6 No caso das operações referidas no artigo 6.°, n.° 2, o artigo 11.° prevê que a matéria colectável é constituída pelo montante das despesas suportadas pelo sujeito passivo na execução da prestação de serviços.

7 R. Enkler trabalha como empregada comercial no gabinete de contencioso fiscal do seu marido. Em 15 de Setembro de 1984, declarou à administração da autarquia onde reside e ao Finanzamt Homburg exercer a actividade profissional de locação de autocaravanas. Em 28 de Setembro de 1984, adquiriu uma autocaravana pelo valor de 46 249 DM, acrescido do imposto sobre o volume de negócios no valor de 6 474,89 DM.

8 Na declaração de 1984 relativa ao seu volume de negócios, R. Enkler deduziu o montante de 7 270,77 DM, embora tivesse utilizado a autocaravana para fins exclusivamente privados.

9 Na sua declaração de 1985, a interessada indicou um volume de negócios de 2 535 DM, dos quais 2 205 DM correspondem às receitas obtidas com o aluguer da autocaravana ao seu marido.

10 Na declaração de 1986, indicou, por último, um volume de negócios de 1 728 DM, dos quais 868 DM provinham novamente das receitas do aluguer da autocaravana ao seu marido.

11 Por este aluguer, H. J. Enkler pagou o montante diário fixo de 90 DM à sua mulher. Além disso, participou nos encargos de aquisição e manutenção da autocaravana através do pagamento de 42 321 DM em 1984, 8 270 DM em 1985 e 8 751 DM em 1986.

12 Ao longo destes três exercícios, R. Enkler alugou por duas vezes o veículo a terceiros. Segundo as informações que forneceu, a autocaravana foi utilizada da forma seguinte:

utilização total: 250 dias, distância percorrida: 25 781 km,

utilização para fins privados: 79 dias, distância percorrida: 13 100 km,

utilização pelo cônjuge: 40 dias, distância percorrida: 5 239 km,

aluguer a terceiros: 18 dias, distância percorrida: 3 236 km,

trajectos para reparação: 113 dias, distância percorrida: 4 206 km.

13 Resulta ainda do despacho de reenvio que a autocaravana estava coberta por um seguro de responsabilidade civil subscrito a título privado. Acresce que, quando o veículo era posto à disposição de terceiros, R. Enkler subscrevia um seguro de responsabilidade civil para veículos de aluguer e entregava a apólice do seguro aos clientes. Por força de um acordo com a seguradora, H. J. Enkler podia utilizar o veículo sem que fosse necessário celebrar um contrato de seguro complementar.

14 Por último, afigura-se que R. Enkler não fazia qualquer publicidade na imprensa para aluguer da autocaravana. Quando não era alugado, o veículo estava estacionado num parque coberto junto à casa onde habita o casal Enkler.

15 Em 1986, R. Enkler declarou que iria utilizar o veículo para fins exclusivamente privados. Fixou a sua matéria colectável em 19 000 DM e solicitou o benefício da dedução de 80% do imposto, na sua qualidade de pequena empresária.

16 Em liquidação adicional de 3 de Abril de 1989, relativa aos anos de 1984 a 1986, o Finanzamt Homburg teve apenas em consideração, para o cálculo do imposto devido por R. Enkler, o valor correspondente ao imposto sobre o volume de negócios que esta tinha facturado separadamente aos locatários. Para esse efeito, o Finanzamt partiu do princípio de que a interessada devia pagar o imposto, dado tê-lo facturado sem ter a qualidade de empresária.

17 O recurso de R. Enkler foi rejeitado pelo Finanzgericht, que considerou, designadamente, que R. Enkler não exercia a actividade de empresária ao alugar a autocaravana. Por outro lado, este órgão jurisdicional esclareceu que a actividade permanente, exigida para que se verifique a qualidade de empresária, pressupõe a intenção de auferir receitas, intenção essa cuja existência deve ser determinada através de critérios que possam ser comprovados objectivamente. No entender do Finanzgericht, a actividade de R. Enkler assemelha-se a um tipo de actividade privada, dado que:

— a recorrente adquiriu apenas um veículo, por natureza destinado aos tempos livres, que, de modo preponderante, utilizou para fins privados,

— exerce, a título principal, uma actividade diferente da locação,

— não dispõe de escritório nem de instalações destinadas à recolha do veículo e à sua manutenção,

— a autocaravana foi essencialmente financiada e a sua manutenção levada a cabo pelo seu cônjuge,

— o veículo só foi objecto de contrato de seguro para veículos de locação durante os períodos em que efectivamente foi utilizado para fins de exploração,

— foi mantido pela sua proprietária, embora a sua exploração se revelasse fortemente deficitária.

18 R. Enkler recorreu desta decisão para o Bundesfinanzhof. Considerando que as disposições relevantes de direito alemão devem ser interpretadas à luz das disposições correspondentes da Sexta Directiva, este órgão jurisdicional decidiu suspender a instância até que o Tribunal de Justiça se pronuncie a título prejudicial sobre as quatro questões seguintes:

«1) A locação de bens corpóreos deve ser considerada

a) uma actividade de prestação de serviços, na acepção do n.° 2, primeiro período, do artigo 4.° da Sexta Directiva (77/388/CEE), ou

b) exclusivamente como prestação que compreende a exploração de bens corpóreos com o fim de auferir receitas com carácter de permanência, na acepção do n.° 2, segundo período, do artigo 4.° da Sexta Directiva (77/388/CEE)?

2) Qualquer cessão a título oneroso do uso de bens constitui uma actividade económica, na acepção do n.° 2, segundo período, do artigo 4.° da Sexta Directiva (77/388/CEE), ou o exercício de tal actividade económica pressupõe que esta pode ser distinguida de actividades privadas?

A delimitação de eventuais actividades privadas é efectuada

— em função de determinados elementos (como, por exemplo, a importância económica, a duração da cessão de uso, o montante da remuneração), ou

— através de comparação com formas típicas de actividades económicas correspondentes (no caso em litígio, a exploração da locação de autocaravanas)?

3) A locação de uma autocaravana é considerada uma actividade económica com o fim de auferir receitas com carácter de permanência, caso, num período de mais de dois anos, aquela só tenha sido alugada a dois terceiros locatários por poucos dias e, num total de seis semanas, ao cônjuge da locadora, contra uma remuneração de cerca de 4 300 DM?

4) Caso a resposta à terceira questão seja afirmativa: deve ser também incluído na matéria colectável [artigo 11.°, A), n.° 1, alínea c), da Sexta Directiva (77/388/CEE)] relativa à prestação de serviços, na acepção do n.° 2 do artigo 6.° da Sexta Directiva (77/388/CEE), o montante das despesas suportadas no período em que o objecto da locação se encontra disponível para uso privado do locador (os denominados períodos de não utilização)?»

## Quanto à primeira questão

19 Pela sua primeira questão, o órgão jurisdicional nacional pede ao Tribunal de Justiça, no essencial, que esclareça se a locação de bens corpóreos deve ser qualificada como «actividade económica» na acepção do artigo 4.°, n.° 2, primeiro período, da Sexta Directiva, ou exclusivamente na acepção do segundo período da mesma disposição.

20 Deve, desde logo, salientar-se que resulta da comparação do artigo 4.°, n.° 2, com o artigo 4.°, n.° 3, da Sexta Directiva que a noção de actividade económica que consta tanto do primeiro como do segundo período do artigo 4.°, n.° 2, não respeita a actividades exercidas a título ocasional.

21 Importa ainda esclarecer que a locação de bens corpóreos deve ser considerada como «exploração» desses bens, na acepção do artigo 4.°, n.° 2, segundo período, da Sexta Directiva (v. acórdão de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, p. 655).

22 Consequentemente, deve responder-se à primeira questão que a locação de bens corpóreos constitui uma forma de exploração desses bens, que deve ser qualificada como «actividade económica», na acepção do artigo 4.°, n.° 2, da Sexta Directiva, se essa actividade for exercida com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.

## Quanto às segunda e terceira questões

23 Pelas segunda e terceira questões, o órgão jurisdicional nacional pretende, no essencial, saber em que circunstâncias a locação de um bem corpóreo, como uma autocaravana, deve ser considerada como exercida com o fim de auferir receitas com carácter de permanência, na acepção do artigo 4.°, n.° 2, segundo período, da Sexta Directiva.

24 A este respeito, deve recordar-se que é a quem solicita a dedução do IVA que cabe demonstrar que satisfaz as condições para dela beneficiar e, designadamente, provar que preenche os critérios necessários para ser considerado sujeito passivo. Assim, o artigo 4.° da Sexta Directiva não se opõe a que a administração fiscal exija que a intenção declarada seja confirmada por elementos objectivos (v. acórdão Rompelman, já referido, n.° 24). Daqui resulta que a autoridade administrativa ou judicial, quando tenha de tomar posição sobre este problema, deve apreciar todos os dados que caracterizam o caso concreto para determinar se a actividade em questão, na situação em causa, a exploração de um bem sob a forma da locação, tem o fim de auferir receitas com carácter de permanência.

25 Sobre esta questão, deve salientar-se que, como resulta do artigo 4.°, n.° 1, da Sexta Directiva, o fim ou o resultado da actividade, enquanto tais, são irrelevantes para a determinação do âmbito de aplicação da Sexta Directiva.

26 No acórdão de 11 de Julho de 1991, Lennartz (C-97/90, Colect., p. I-3795), o Tribunal de Justiça declarou que, entre os dados com base nos quais as autoridades fiscais devem analisar se um sujeito passivo adquiriu bens para utilização nas suas actividades económicas, figura a natureza do bem em causa.

27 Este critério deve também permitir determinar se um particular utilizou um bem de forma a que a sua actividade deva ser qualificada como «actividade económica» na acepção da Sexta Directiva. O facto de um bem ser adequado a uma exploração exclusivamente económica basta, regra geral, para que se admita que o seu proprietário o explore no exercício de uma actividade económica e, consequentemente, com o fim de auferir receitas com carácter de permanência. Pelo contrário, se um bem, devido à sua natureza, é susceptível de ser utilizado tanto para fins económicos como para fins privados, há que analisar o conjunto das condições da sua exploração para determinar se é utilizado com o fim de auferir receitas que têm efectivamente carácter de permanência.

28 Neste último caso, a comparação entre, por um lado, as condições em que o interessado explora efectivamente o bem e, por outro, aquelas em que habitualmente se exerce a actividade económica correspondente pode constituir um dos métodos que permitem verificar se a actividade em causa é exercida com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.

29 Além disso, embora os critérios relativos aos resultados da actividade em questão não possam, por si sós, permitir determinar se a actividade é exercida com o fim de auferir receitas com o carácter de permanência, a duração efectiva da locação do bem, a importância da clientela e o montante das receitas são elementos que, fazendo parte do conjunto dos dados do caso concreto, podem ser tidos em consideração, juntamente com outros, nessa análise.

30 Tendo em conta o que antecede, deve responder-se às segunda e terceira questões que, para determinar se a locação de bens corpóreos, como uma autocaravana, é exercida com o fim de auferir receitas com carácter de permanência, na acepção

do artigo 4.°, n.° 2, segundo período, da Sexta Directiva, compete ao órgão jurisdicional nacional apreciar o conjunto dos dados do caso concreto.

## Quanto à quarta questão

31 Pela quarta questão, o órgão jurisdicional nacional pretende saber se o artigo 11.°, A), n.° 1, alínea c), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que, na matéria colectável do imposto sobre o volume de negócios sobre as operações equiparadas a prestações de serviços por força do artigo 6.°, n.° 2, alínea a), da mesma directiva, devem ser integradas as despesas suportadas durante um período em que o bem se encontra à disposição do sujeito passivo de um modo que este o pode efectivamente utilizar a qualquer momento para fins estranhos à empresa.

32 Em primeiro lugar, o artigo 17.° da Sexta Directiva dispõe, no seu n.° 1, que «o direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível» e autoriza, no n.° 2, o sujeito passivo, desde que os bens sejam utilizados para os fins das suas operações tributáveis, a «...deduzir do imposto de que é devedor.. o imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos... por outro sujeito passivo».

33 Em segundo lugar, a fim de impedir que um sujeito passivo, que deduziu o IVA na aquisição de um bem afecto à sua empresa, se subtraia ao pagamento do IVA quando retira esse bem ao património da sua empresa para o afectar a fins privados, beneficiando assim, indevidamente, de vantagens relativamente ao consumidor normal que adquire o bem pagando IVA, o artigo 6.°, n.° 2, da Sexta Directiva equipara a prestações de serviços efectuadas a título oneroso «a utilização de bens afectos à empresa para uso privado do sujeito passivo ou do seu pessoal ou, em geral, para fins estranhos à própria empresa, sempre que, relativamente a esses bens, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado» (v., quanto ao artigo 5.°, n.° 6, da Sexta Directiva, que se baseia no mesmo

princípio, o acórdão de 6 de Maio de 1992, De Jong, C-20/91, Colect., p. I-2847, n.° 15).

34 No acórdão de 25 de Maio de 1993, Mohsche (C-193/91, Colect., p. I-2615, n.os 13 e 14), o Tribunal de Justiça considerou que a utilização privada de um bem só é tributável a título excepcional e que, consequentemente, a expressão «utilização de bens», empregue no artigo 6.°, n.° 2, alínea a), da Sexta Directiva, deve ser entendida de modo estrito, no sentido de que inclui apenas a utilização do próprio bem. Assim, as prestações de serviços, por parte de terceiros, destinadas à manutenção ou à exploração do bem, sem possibilidade de dedução pelo sujeito passivo do imposto pago a montante, não são abrangidas por esta disposição.

35 Como foi referido no n.° 33, *supra,* o objectivo do artigo 6.°, n.° 2, da Sexta Directiva é o de assegurar a igualdade de tratamento entre o sujeito passivo e o consumidor final. Este tem sempre a possibilidade de dispor de um bem quando o pretenda; importa, portanto, ter também em consideração, para, nos termos do artigo 11.°, A), n.° 1, alínea c), da Sexta Directiva, determinar a matéria colectável de uma operação equiparada a uma prestação de serviços por força do artigo 6.°, n.° 2, os períodos em que o bem se encontra à disposição do sujeito passivo, de modo a que este o possa efectivamente utilizar a qualquer momento no seu uso privado.

36 Desde logo, a tomada em consideração destes períodos no cálculo da matéria colectável do IVA está limitada pela obrigação de ter unicamente em conta as despesas que se prendem com o próprio bem, como as amortizações da depreciação do bem, ou as despesas efectuadas pelo sujeito passivo que deram lugar a dedução de IVA.

37 Além disso, não devem ser incluídas na matéria colectável todas as despesas desse tipo. Os períodos em causa caracterizam-se pelo facto de o bem em questão se achar à disposição do sujeito passivo não apenas para seu uso privado mas também, e simultaneamente, para as necessidades da sua empresa. Assim, deve ser tida em

consideração uma parte das despesas, proporcional à relação que existe entre a duração total da utilização efectiva do bem e a duração da utilização efectiva do bem para fins alheios à empresa.

38 Consequentemente, deve responder-se à quarta questão que o artigo 11.°, A), n.° 1, alínea c), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que devem ser incluídas na matéria colectável do imposto sobre o volume de negócios sobre as operações equiparadas a prestações de serviços por força do artigo 6.°, n.° 2, alínea a), da mesma directiva as despesas suportadas durante o período em que o bem se encontra à disposição do sujeito passivo, de modo a que este o possa efectivamente utilizar a qualquer momento para fins estranhos à empresa, e que digam respeito ao próprio bem ou que tenham conferido ao sujeito passivo o direito a dedução do IVA. A parte destas despesas a incluir deve ser proporcional à relação existente entre a duração total da utilização efectiva do bem e a duração da utilização efectiva do bem para fins alheios à empresa.

## Quanto às despesas

39 As despesas efectuadas pelos Governos alemão e do Reino Unido, e 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.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Bundesfinanzhof, por despacho de 5 de Maio de 1994, declara:

1) **A locação de bens corpóreos constitui uma forma de exploração desses bens, que deve ser qualificada como «actividade económica», na acepção do artigo 4.°, n.° 2, 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, se essa actividade for exercida com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.**

2) **Para determinar se a locação de bens corpóreos, como uma autocaravana, é exercida com o fim de auferir receitas com carácter de permanência, na acepção do artigo 4.°, n.° 2, segundo período, da Directiva 77/388, compete ao órgão jurisdicional nacional apreciar o conjunto dos dados do caso concreto.**

3) **O artigo 11.°, A), n.° 1, alínea c), da Sexta Directiva 77/388 deve ser interpretado no sentido de que devem ser incluídas na matéria colectável do imposto sobre o volume de negócios sobre as operações equiparadas a prestações de serviços por força do artigo 6.°, n.° 2, alínea a), da mesma directiva as despesas suportadas durante o período em que o bem se encontra à disposição do sujeito passivo, de modo a que este o possa efectivamente utilizar a qualquer momento para fins estranhos à empresa, e que digam respeito ao próprio bem ou que tenham conferido ao sujeito passivo o direito a dedução de IVA. A parte destas despesas a incluir deve ser proporcional à relação existente entre a duração total da utilização efectiva do bem e a duração da utilização efectiva do bem para fins alheios à empresa.**

Kakouris Kapteyn Ragnemalm

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 26 de Setembro de 1996.

O secretário

R. Grass

O presidente da Quarta Secção

C. N. Kakouris