Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

18 de julho de 2013*

«Pedido de decisão prejudicial — Sexta Diretiva IVA — Artigos 6.°, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), e 13.°, B, alínea b) — Direito a dedução — Bens de investimento pertencentes a pessoas coletivas e postos parcialmente à disposição dos seus gerentes para uso privado destes — Não pagamento de renda em dinheiro, mas tomada em consideração de um benefício em espécie a título do imposto sobre o rendimento»

Nos processos apensos C-210/11 e C-211/11,

que têm por objeto pedidos de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentados pela Cour de cassation (Bélgica), por decisões de 7 de abril de 2011, entrados no Tribunal de Justiça em 9 de maio de 2011, nos processos

État belge

contra

Medicom SPRL (C-210/11),

Maison Patrice Alard SPRL (C-211/11),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

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

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

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

— em representação do Governo húngaro, por K. Szíjjártó, M. Fehér e G. Koós, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão Europeia, por C. Soulay e W. Roels, na qualidade de agentes,

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

* Língua do processo: francês.

profere o presente

Acórdão

1 Os pedidos de decisão prejudicial têm 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 Estes pedidos foram apresentados no âmbito de dois litígios que opõem o Estado belga, respetivamente, à Medicom SPRL (a seguir «Medicom») (processo C-210/11) e à Maison Patrice Alard SPRL (a seguir «MPA») (processo C-211/11), ambas sociedades de direito belga, a propósito da dedução do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pago a montante relativamente a bens imobiliários utilizados, em parte, para uso privado dos gerentes destas sociedades.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva tem a seguinte redação:

«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.»

4 O artigo 11.º, A, n.º 1, da Sexta Diretiva dispõe:

«A matéria coletável é constituída:

a) No caso de entregas de bens e de prestações de serviços que não sejam as referidas nas alíneas b), c) e d), por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações;

b) No caso de operações referidas nos n.ºs 6 e 7 do artigo 5.º, pelo preço de compra dos bens ou de bens similares, ou, na falta de preço de compra, pelo preço de custo, determinados no momento em que tais operações se efetuam;

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

6 O artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Diretiva, na sua versão 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 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;

[...]»

Direito belga

7 O artigo 19.º, n.º 1, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, na versão aplicável aos litígios nos processos principais (a seguir «código do IVA»), prevê:

«É equiparada a uma prestação de serviço efetuada a título oneroso a utilização de um bem afeto à empresa para uso privado do sujeito passivo ou do seu pessoal ou, mais genericamente, para fins estranhos à atividade económica do sujeito passivo, sempre que, relativamente a esse bem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto.»

8 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».

9 O artigo 1.º do Decreto Real n.º 3, de 10 de dezembro de 1969, relativo às deduções para a aplicação do imposto sobre o valor acrescentado (*Moniteur belge* de 12 de dezembro de 1969, p. 9), dispõe:

«§ 1. Sem prejuízo da aplicação do artigo 45.º, §§ 1 bis, 2 e 3, do código do [IVA], o sujeito passivo procede, nas condições previstas nos artigos 2.° e 4.° do presente decreto, à dedução dos impostos que incidem sobre os bens e serviços que destina à realização das operações previstas no artigo 45.º, § 1, 1° a 5°, do código.

Quando, no exercício da sua atividade económica, o sujeito passivo realiza outras operações que não permitem a dedução, observa, para a determinação das deduções, o disposto nos artigos 46.° e 48.° do código [do IVA] e nos artigos 12.° a 21.° do presente decreto.

§ 2. Não são em caso algum dedutíveis os impostos que incidem sobre os bens e serviços que um sujeito passivo destina a uma utilização privada ou a fins alheios à sua atividade económica.

Quando um bem ou serviço se destina a ser afeto parcialmente a tais fins, a dedução é excluída na medida dessa afetação. Esta medida é determinada pelo sujeito passivo, sob fiscalização da Administração.»

Litígios nos processos principais e questões prejudiciais

Processo C-210/11

10 No caso do processo C-210/11, resulta da decisão de reenvio que a Medicom é uma sociedade dotada de personalidade jurídica e sujeita a IVA por atividades de estudo, organização e aconselhamento na área da dactilografia, tradução e edição de relatórios médicos para empresas farmacêuticas, bem como pela exploração de alojamento para cavalos. Esta sociedade mandou construir um imóvel onde exerce a

sua atividade e onde, além disso, residem os seus gerentes com a família, sem pagarem renda. Nas suas declarações de IVA, a Medicom procedeu à dedução integral do IVA relativo às despesas de construção do imóvel.

11 Na sua ata de 3 de setembro de 1997, a Administração Fiscal competente apurou que este imóvel era utilizado a 50% para uso privado dos gerentes da Medicom e que «[lhes era] reclamado um benefício em espécie» por esta disponibilidade. Considerando que apenas podia ser deduzida a metade do IVA que incidia sobre a construção do referido imóvel, a Administração Fiscal notificou a Medicom para o pagamento do IVA indevidamente deduzido na declaração relativa ao segundo trimestre de 1997.

12 Posteriormente, os gerentes da Medicom reconheceram que, nos exercícios fiscais de 1997 e 1998, tinham utilizado para uso privado dois terços do imóvel em causa. Nestas condições, a Administração Fiscal competente indeferiu, em 16 de novembro de 2000, o pedido de dedução do IVA relativo ao ano de 1996 e, em 15 de janeiro de 2001, enviou uma nova notificação de liquidação à Medicom.

13 Ao recurso interposto pela Medicom das referidas notificações foi negado provimento em primeira instância, tendo esta recorrido para a cour d'appel de Liège. Por acórdão de 24 de março de 2006, este tribunal anulou as notificações controvertidas, aplicando ao litígio que lhe foi submetido a interpretação da Sexta Diretiva adotada pelo Tribunal de Justiça no seu acórdão de 8 de maio de 2003, Seeling (C-269/00, Colet., p. I-4101).

Processo C-211/11

14 No que toca ao processo C-211/11, resulta da decisão de reenvio que a MPA é uma sociedade dotada de personalidade jurídica e sujeita a IVA por atividades de restauração e organização de receções. Em 1991, mandou construir um imóvel onde exercia a sua atividade e onde, além disso, residia o seu gerente com a família, sem pagarem renda. Nas suas declarações de IVA, a MPA procedeu à dedução integral do IVA relativo às despesas de construção e remodelação desse imóvel.

15 Entendendo que o IVA apenas podia ser deduzido parcialmente, dado que parte do edifício estava afeto à habitação do gerente, a Administração Fiscal competente enviou, em 6 de novembro de 1995, uma notificação de liquidação à MPA.

16 O órgão jurisdicional de primeira instância, para quem o MPA interpôs recurso de anulação da referida notificação, julgou procedente o seu pedido. O recurso interposto pela Administração Fiscal competente da decisão de primeira instância foi julgado improcedente pela cour d'appel de Bruxelles, por acórdão de 4 de janeiro de 2006, com fundamento em que, designadamente, a disponibilização gratuita da parte do imóvel utilizada para fins habitacionais pelo gerente ocorreu no interesse predominante da exploração económica tributável exercida nesse imóvel pelo sujeito passivo, de modo que esta parte do imóvel pode ser considerada um bem de investimento cuja construção, manutenção, reparação e melhoramento dão direito a dedução do IVA.

17 Nos dois litígios, a Administração Fiscal competente recorreu em cassação, alegando, designadamente, em primeiro lugar, que o acórdão Seeling, já referido, não é transponível para situações como as que estão na origem destes litígios. Em seguida, a disponibilização de uma parte de um imóvel para uso privado de um gerente de sociedade deve ser vista, no quadro do imposto sobre o rendimento, como um benefício em espécie, de modo que não se pode considerar que se trata de uma disponibilização «gratuita» ou uma situação em que «não há renda». Por fim, o nexo direto e imediato que deve existir, nos termos do artigo 17.º, n.ºs 2 e 5, da Sexta Diretiva, entre uma operação a montante e uma operação tributada a jusante, para dar lugar a dedução, não pode ser função da finalidade prosseguida pelo sujeito passivo e não existe no caso concreto. De resto, cabe ao sujeito passivo provar a existência do seu direito a dedução. Ora, não foi feita esta prova.

18 Nestas condições, a Cour de cassation decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais, que estão redigidas em termos idênticos nos dois processos C-210/11 e C-211/11:

«1) 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 que seja tratada como prestação de serviços isenta, por constituir uma locação de um bem imóvel, na aceção do referido artigo 13.º, B, alínea b), a utilização, para as necessidades privadas dos gerentes, administradores ou sócios e das suas famílias de uma sociedade sujeito passivo dotada de personalidade jurídica, da totalidade ou de parte de um imóvel que faz parte do património desta sociedade e, assim, está totalmente afet[ado] à empresa, no caso de não ter sido estipulada uma renda em dinheiro como contrapartida desta utilização mas de esta ser considerada um benefício em espécie tributado como tal para efeitos do imposto sobre o rendimento aplicável aos gerentes, razão pela qual esta utilização é fiscalmente considerada como a contrapartida de uma fração da prestação de trabalho efetuada pelos gerentes, administradores ou sócios?

2) Estas disposições devem ser interpretadas no sentido de que [esta] isenção é aplicável na situação indicada quando a sociedade não prova a existência de um nexo necessário entre a exploração da empresa e a disponibilização total ou parcial do imóvel aos gerentes, administradores ou sócios e, nesse caso, é suficiente a existência de um nexo indireto?»

19 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 28 de junho de 2011, os processos C-210/11 e C-211/11 foram apensados para efeitos da fase escrita, da fase oral e do acórdão.

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

20 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, 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 que a disponibilização de uma parte de um bem imóvel, pertencente a uma pessoa coletiva, para uso privado do seu gerente, sem que esteja previsto o pagamento de uma renda em dinheiro pelos beneficiários, como contrapartida da utilização do imóvel, constitua uma locação de um imóvel, isenta na aceção desta diretiva, e se o facto de essa disponibilização ser considerada, à luz da legislação nacional relativa ao imposto sobre o rendimento, um benefício em espécie decorrente da execução, pelos seus beneficiários, da sua missão estatutária ou do seu contrato de trabalho pode ter relevância a esse respeito.

21 Para responder a esta questão, recorde-se que resulta de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que um sujeito passivo tem a possibilidade de escolher, para efeitos da aplicação da Sexta Diretiva, integrar ou não na sua empresa a parte de um bem que está afeta ao seu uso privado (v., designadamente, acórdão de 4 de outubro de 1995, Armbrecht, C-291/92, Colet., p. I-2775, n.º 20, e acórdão Seeling, já referido, n.º 40).

22 Se o sujeito passivo escolher tratar como bens da empresa os bens de investimento utilizados ao mesmo tempo para fins profissionais e para fins privados, o IVA pago a montante sobre a aquisição desses bens é, em princípio, integral e imediatamente dedutível (v., designadamente, acórdão de 11 de julho de 1991, Lennartz, C-97/90, Colet., p. I-3795, n.º 26, e acórdão Seeling, já referido, n.º 41).

23 Resulta dos artigos 6.°, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), e 11.°, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Diretiva que, quando um bem afeto à empresa confira direito a uma dedução total ou parcial do IVA pago a montante, a sua utilização para uso privado do sujeito passivo ou do seu pessoal ou para fins

estranhos à sua empresa é equiparada a uma prestação de serviços efetuada a título oneroso e tributada com base no montante das despesas efetuadas para a execução da referida prestação de serviços (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Lennartz, n.º 26, e Seeling, n.º 42).

24 Por conseguinte, um sujeito passivo que opta por afetar a totalidade de um edifício à sua empresa e que, em seguida, utiliza uma parte desse edifício para o seu uso privado ou do seu pessoal tem, por um lado, o direito de deduzir o IVA pago a montante sobre a totalidade das despesas de construção do referido edifício e, por outro, a obrigação correspondente de pagar o IVA sobre o montante das despesas efetuadas com a execução dessa utilização privada.

25 No que se refere à aplicação cumulativa dos artigos 6.°, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), e 13.°, B, alínea b), da Sexta Diretiva, no caso de uma utilização para uso privado do sujeito passivo ou do seu pessoal de uma parte de um edifício afeto na sua totalidade à sua empresa, o Tribunal de Justiça declarou que estas disposições se opõem a uma legislação nacional que, mesmo que não estejam reunidas as características de 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 uso privado 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 a dedução do imposto pago a montante (v., neste sentido, acórdão Seeling, já referido, n.º 56, e acórdão de 29 de março de 2012, BLM, C-436/10, n.º 31).

26 Assim, para haver locação de um bem imóvel na aceção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva, importa que estejam reunidos todos os requisitos que caracterizam esta operação, ou seja, que o proprietário de um imóvel tenha cedido ao locatário, contra uma renda e por um prazo convencionado, o direito de ocupar o seu bem e de dele excluir outras pessoas (acórdãos de 9 de outubro de 2001, Mirror Group, C-409/98, Colet., p. I-7175, n.º 31, e Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Colet., p. I-7257, n.º 21; e acórdão Seeling, já referido, n.º 49).

27 Com efeito, o artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva constitui uma derrogação ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo, e os seus termos são, portanto, de interpretação estrita. Na falta de um dos requisitos enunciados no número anterior, esta disposição não pode ser aplicada por analogia com fundamento em que a utilização privativa para fins habitacionais de um bem imóvel atribuído a uma empresa se assemelha mais, na ótica do consumo final, a uma locação na aceção desta disposição (v., neste sentido, acórdão Seeling, já referido, n.ºs 44 e 45).

28 Quanto, mais concretamente, ao requisito relativo ao pagamento de uma renda, e sem pôr em causa a jurisprudência de acordo com a qual o conceito de «prestação de serviços [...] efetuada a título oneroso», na aceção do artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Diretiva, pressupõe a existência de um nexo direto entre o serviço prestado e o contravalor recebido (v., designadamente, acórdão de 29 de julho de 2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, Colet., p. I-7505, n.º 27), basta constatar que a falta desse pagamento não pode ser compensada pela circunstância de, a título do imposto sobre o rendimento, se considerar que esta utilização privativa de um bem imóvel afeto à empresa constitui um benefício em espécie quantificável e, portanto, de algum modo, uma fração da remuneração a que o beneficiário renunciou como contrapartida da disponibilização do bem imóvel em questão.

29 Com efeito, antes de mais, como o Tribunal de Justiça já decidiu no n.º 45 do acórdão Seeling, já referido, o artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva não pode ser aplicado por analogia, equiparando, como propõe o Governo belga, o benefício em espécie, avaliado para o cálculo do imposto sobre o rendimento devido, a uma renda.

30 Além disso, situações como as que estão em causa nos processos principais não podem ser comparadas, contrariamente ao que alega o Governo belga, aos factos em causa no processo que deu lugar ao acórdão Astra Zeneca UK, já referido. Com efeito, como resulta dos seus n.ºs 29 a 31, está

demonstrado que, neste processo, existia um nexo direto entre o fornecimento dos vales de compra em causa pela Astra Zeneca Ltd aos seus empregados e a parte da remuneração em numerário a que estes deviam expressamente renunciar como contrapartida desse fornecimento. Ora, nos processos principais, não parece estar demonstrado que os gerentes sofram uma diminuição do vencimento no valor correspondente à disponibilização do imóvel em causa nem é certo que uma fração do trabalho efetuado pelos referidos gerentes possa ser considerada uma contrapartida da disponibilização do imóvel (v., por analogia, acórdão de 16 de outubro de 1997, Fillibeck, C-258/95, Colet., p. I-5577, n.os 15 e 16).

31 Por fim, resulta do n.º 15 do acórdão BLM, já referido, que o Tribunal de Justiça tinha conhecimento de que, em aplicação da legislação nacional em causa no processo que deu lugar a este acórdão, que, aliás, era idêntica à que está em causa nos processos principais, a utilização privativa para efeitos de habitação de um bem imóvel posto à disposição de um administrador da sociedade BLM SA, sem lhe ser exigido o pagamento de uma renda em dinheiro, era equiparada, a título do imposto sobre as pessoas singulares, a um benefício em espécie, calculado forfetariamente. Ora, esta equiparação, que não foi retomada nos n.os 23 a 30 do referido acórdão, não teve manifestamente importância na interpretação adotada pelo Tribunal de Justiça.

32 Esta interpretação não pode ser posta em causa pelo facto de o Tribunal de Justiça ter decidido, no n.º 32 do acórdão BLM, já referido, que competia ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar se, numa situação como a que está em causa no processo que deu origem a esse acórdão, se podia considerar que havia locação de um bem imóvel na aceção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva.

33 Com efeito, é pacífico que cabe aos órgãos jurisdicionais nacionais, cuja competência é exclusiva no que toca à apreciação dos factos, determinar, atentas as circunstâncias próprias do caso, as características essenciais da operação em causa, para procederem à sua qualificação à luz da Sexta Diretiva (v., neste sentido, acórdão de 27 de outubro de 2011, Inter-Mark Group, C-530/09, Colet., p. I-10675n.º 32). Na medida em que não cabia, assim, ao Tribunal de Justiça decidir o litígio no processo principal, este incumbiu o órgão jurisdicional de reenvio de o fazer, tendo em conta a circunstância de não se excluir que possa haver outros elementos de prova além dos que constam dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça, suscetíveis de demonstrar que estavam reunidas, no caso vertente, todas as características de uma locação na aceção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva.

34 À luz destas considerações, cabe responder à primeira questão que os artigos 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), e 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva devem ser interpretados no sentido de que se opõem a que a disponibilização de uma parte de um bem imóvel, pertencente a uma pessoa coletiva, para uso privado do seu gerente, sem que esteja previsto o pagamento de uma renda em dinheiro pelos beneficiários, como contrapartida da utilização do imóvel, constitua uma locação de um imóvel isenta na aceção desta diretiva, e o facto de essa disponibilização ser considerada, à luz da legislação nacional relativa ao imposto sobre o rendimento, um benefício em espécie decorrente da execução, pelos seus beneficiários, da sua missão estatutária ou do seu contrato de trabalho não tem relevância a esse respeito.

Quanto à segunda questão

35 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se os artigos 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), e 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva devem ser interpretados no sentido de que, em situações como as que estão em causa nos processos principais, a circunstância de a disponibilização, aos gerentes, administradores ou associados da empresa, da totalidade ou parte do imóvel inteiramente afeto a esta ter ou não um nexo direto com a exploração da empresa é pertinente para determinar se esta disponibilização está abrangida pela exoneração prevista na segunda destas disposições.

36 A este propósito, importa recordar que resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que é a aquisição de um bem por um sujeito passivo agindo nessa qualidade que determina a aplicação do regime do IVA e, portanto, do mecanismo de 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 da Sexta Diretiva, e o âmbito dos eventuais ajustamentos durante os períodos seguintes (acórdão Lennartz, já referido, n.º 15). Ao invés, quando um sujeito passivo adquire um bem exclusivamente para uso privado, age a título pessoal e não enquanto sujeito passivo, na aceção desta diretiva (acórdão de 6 de maio de 1992, de Jong, C-20/91, Colet., p. I-2847, n.º 17).

37 Além disso, como resulta da jurisprudência referida nos n.ºs 21 a 24 do presente acórdão, um sujeito passivo que opta por afetar a totalidade de um edifício à sua empresa e que, de seguida, utiliza uma parte desse edifício para uso privado tem, por um lado, o direito de deduzir o IVA pago a montante sobre a totalidade das despesas de construção do referido edifício e, por outro, a obrigação correspondente de pagar o IVA sobre o montante das despesas efetuadas com a execução da referida utilização.

38 Contrariamente ao que parece alegar o Governo belga, em tal situação, o sujeito passivo não tem a obrigação de provar que a disponibilização, aos seus gerentes, administradores ou associados, da totalidade ou parte do imóvel inteiramente afeto à empresa é efetuada «para os fins das próprias operações tributáveis», na aceção do artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Diretiva.

39 Com efeito, quando um sujeito passivo optou por afetar a totalidade do imóvel à sua empresa, pode, como resulta do artigo 6.º, n.º 2, alínea b), da Sexta Diretiva, utilizá-lo para fins estranhos à própria empresa e não pode ser obrigado a provar que esta utilização é efetuada para os fins das próprias operações tributadas. Um sujeito passivo não tem, assim, de provar a existência de um nexo direto e imediato entre a utilização para fins privativos do imóvel em questão e as suas atividades económicas tributáveis.

40 Cabe assim responder à segunda questão que os artigos 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), e 13.º, B, alínea b), da Sexta Diretiva devem ser interpretados no sentido de que, em situações como as que estão em causa nos processos principais, a circunstância de a disponibilização, aos gerentes, administradores ou associados da empresa, da totalidade ou parte do imóvel inteiramente afeto a esta ter ou não um nexo direto com a exploração da empresa é pertinente para determinar se esta disponibilização está abrangida pela exoneração prevista na segunda destas disposições.

Quanto às despesas

41 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 (Sexta Secção) declara:

1) **Os artigos 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), e 13.º, 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 que a disponibilização de uma parte de um bem imóvel, pertencente a uma pessoa coletiva, para uso privado do seu gerente, sem que esteja previsto o pagamento de uma renda em dinheiro pelos beneficiários, como contrapartida da utilização do imóvel, constitua uma locação de um imóvel isenta na aceção desta diretiva, e o facto de essa disponibilização ser considerada, à luz da legislação nacional relativa ao**

imposto sobre o rendimento, um benefício em espécie decorrente da execução, pelos seus beneficiários, da sua missão estatutária ou do seu contrato de trabalho não tem relevância a esse respeito.

2) **Os artigos 6.°, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), e 13.°, B, alínea b), da Sexta Diretiva 77/388, conforme alterada pela Diretiva 95/7, devem ser interpretados no sentido de que, em situações como as que estão em causa nos processos principais, a circunstância de a disponibilização, aos gerentes, administradores ou associados da empresa, da totalidade ou parte do imóvel inteiramente afeto a esta ter ou não um nexo direto com a exploração da empresa é pertinente para determinar se esta disponibilização está abrangida pela exoneração prevista na segunda destas disposições.**

Assinaturas