CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL GEORGIOS COSMAS

apresentadas em 28 de Março de 1996 *

O Bundesfinanzhof submeteu ao Tribunal de Justiça uma série de questões prejudiciais relativas à interpretação de determinadas disposições 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 [1] (a seguir «Sexta Directiva»). As três primeiras questões respeitam ao âmbito de aplicação do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») e, mais em especial, à interpretação do conceito de «actividade económica» definido no artigo 4.°, n.° 2, da Sexta Directiva. Com a última questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende ser esclarecido sobre o sentido exacto do disposto no artigo 11.°, A), n.° 1, alínea c), da referida directiva, que estabelece a matéria colectável no caso de determinadas operações equiparadas a prestações de serviços efectuadas a título oneroso (e que, por isso, se enquadram no âmbito de aplicação do sistema comum do IVA) nos termos do artigo 6.°, n.° 2, alínea a), da mesma directiva.

I — Contexto factual — As questões prejudiciais

1. Renate Enkler (a seguir «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 serviço fiscal competente (o Finanzamt Homburg, a seguir «Finanzamt») exercer a actividade profissional de locação de autocaravanas. Alguns dias mais tarde, em 28 de Setembro de 1984, adquiriu efectivamente uma autocaravana pelo valor de 46 249 DM, acrescido do imposto sobre o volume de negócios no valor de 6 474,89 DM.

2. Na declaração anual de 1984 relativa ao seu volume de negócios, R. Enkler declarou o montante de 7 270,77 DM a título de imposto dedutível, referindo ao mesmo tempo que, durante esse ano, utilizou a autocaravana para fins exclusivamente privados. Nas declarações correspondentes relativas aos dois anos seguintes, declarou os seguintes volumes de negócios, a título de locação do veículo:

— 1985: as receitas atingiram 2 535 DM no total, dos quais 2 205 DM correspondem à remuneração recebida pelo aluguer ao seu marido;

* Língua original: grego.

1 — JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

— 1986: as receitas atingiram 1 728 DM no total, dos quais 868 DM correspondem à remuneração recebida pelo aluguer ao seu marido.

3. O despacho de reenvio salienta também os seguintes elementos relativos às condições em que o veículo foi adquirido e utilizado [2]:

O marido de R. Enkler participou nos encargos de aquisição e manutenção do veículo através do pagamento de 42 321 DM em 1984, de 8 270 DM em 1985 e de 8 751 DM em 1986. Durante os períodos em que alugou o veículo, pagou a título de remuneração o montante diário fixo de 90 DM.

A autocaravana, registada em nome de R. Enkler, foi pela primeira vez utilizada pelo casal numa viagem durante a qual verificaram que o veículo apresentava problemas de impermeabilização. Seguidamente, pediram ao vendedor que eliminasse esse defeito. Enquanto o vendedor procedia aos trabalhos necessários, o casal Enkler utilizou o veículo para fins privados. Após a reparação, o veículo foi alugado por duas vezes a terceiros e, durante esses períodos de locação, sofreu danos devido a um acidente.

O órgão jurisdicional de reenvio, de acordo com as informações fornecidas pela própria R. Enkler, resume os elementos relativos à utilização do veículo 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.

2 — O facto de R. Enkler (sem, porém, pôr em dúvida a relevância das questões prejudiciais submetidas) contestar, nas observações escritas que apresentou ao Tribunal, a exactidão da exposição da matéria de facto considerada pelo Bundesfinanzhof relativamente às condições de aquisição e utilização do veículo em litígio, não tem incidência no âmbito do presente processo. Como o Tribunal de Justiça já reiteradamente declarou, o artigo 177.° do Tratado não permite que o Tribunal conheça das questões de facto do processo principal e, menos ainda, que decida sobre um litígio entre as partes a esse respeito. Efectivamente, compete ao tribunal nacional decidir sobre qualquer questão relacionada com a apreciação da matéria de facto do processo. Assim, ao formular a resposta a uma questão prejudicial, o Tribunal de Justiça só pode basear-se na matéria de facto referida no próprio despacho de reenvio (v., a título indicativo, os acórdãos de 23 de Janeiro de 1975, Van der Hulst, 51/74, Colect., p. 33, n.° 12; de 15 de Novembro de 1979, Denkavit, 36/79, Recueil, p. 3439, n.° 12; de 29 de Abril de 1982, Pabst & Richarz, 17/81, Recueil, p. 1331, n.° 12; de 3 de Julho de 1985, Binon, 243/83, Recueil, p. 2015, n.° 24; de 31 de Maio de 1988, Goerrig, 74/87, Colect., p. 2771, n.° 10; e de 2 de Junho de 1994, AC-ATEL Electronics Vertriebs, C-30/93, Colect., p. I-2305, n.os 16 e 17).

4. O órgão jurisdicional de reenvio acrescenta, por outro lado, que:

a) a autocaravana estava coberta por um seguro obrigatório celebrado a título privado. Apenas quando o veículo era posto à disposição de terceiros, R. Enkler celebrava o seguro obrigatório para veículos de aluguer, enquanto, por força de um acordo com a seguradora, o cônjuge podia utilizar o veículo sem que fosse necessário celebrar um contrato de seguro complementar para além do seguro obrigatório celebrado a título privado;

b) R. Enkler não fazia qualquer publicidade na imprensa para aluguer do veículo;

c) quando não era alugada, a autocaravana estava estacionada num parque de estacionamento coberto, junto à casa onde habita o casal Enkler.

5. Em 1986, R. Enkler declarou que (segundo tudo indica, a partir da data da declaração) iria utilizar o veículo para fins exclusivamente privados. Nos termos da mesma declaração, a matéria colectável para efeitos do imposto sobre o volume de negócios devido pela declarante devia ser o valor de 19 000 DM, enquanto, para cálculo do imposto definitivo a pagar, ainda segundo a declarante, seria necessário aplicar uma dedução de 80%, à qual R. Enkler tinha direito como pequena empresária, nos termos do artigo 19.°, n.° 3, da lei alemã relativa ao imposto sobre o volume de negócios (Umsatzsteuergesetz 1980, a seguir «UStG»).

6. O Finanzamt, numa primeira fase, calculou o imposto sobre o volume de negócios devido por R. Enkler, no que respeita aos anos em litígio (1984 a 1986), nos termos das suas declarações. Mas, posteriormente, alterou o seu cálculo através de liquidação adicional notificada em 3 de Abril de 1989, tendo somente em conta, para o cálculo do imposto devido por R. Enkler, os valores correspondentes ao imposto sobre o volume de negócios que a mesma tinha facturado aos locatários do seu veículo. O Finanzamt efectuou estas liquidações adicionais, partindo do princípio de que R. Enkler devia pagar o imposto nos termos do disposto no artigo 14.°, n.° 3, da UStG, dado ter facturado imposto sobre o volume de negócios aos locatários citados, sem ter a qualidade de empresária.

7. A reclamação de R. Enkler contra as liquidações adicionais foi indeferida. A mesma sorte teve o recurso por ela interposto para o Finanzgericht competente, o qual decidiu que R. Enkler não actuava na qualidade de empresária ao alugar a sua autocaravana. Nos termos do despacho de reenvio, o Finanzgericht considerou que a actividade permanente exigida para se afirmar a qualidade de empresária pressupõe a intenção de auferir receitas, intenção essa cuja existência deve ser comprovada através

de critérios que possam ser verificados objectivamente. No entender do Finanzgericht, ao analisar se estas condições estão ou não preenchidas no presente caso, torna-se evidente que a recorrente não exercia a actividade de locação de autocaravanas na qualidade de empresária, dado que:

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

b) exerce, a título principal, uma actividade diferente da locação;

c) não dispõe de escritório nem de instalações destinadas à recolha do veículo e à sua manutenção;

d) o veículo foi essencialmente financiado e a sua manutenção levada a cabo pelo seu cônjuge;

e) a autocaravana só foi objecto de contrato de seguro para veículos de locação durante os períodos em que esteve à disposição dos locatários; e

f) foi mantida por R. Enkler, embora a sua exploração se revelasse fortemente deficitária.

8. R. Enkler interpôs recurso da decisão do Finanzgericht para o Bundesfinanzhof, o qual, considerando que há que interpretar as disposições do direito nacional relevantes (os artigos 1.°, n.° 1, ponto 1, e 2.°, n.° 1, da UStG), tendo em conta as disposições correspondentes da Sexta Directiva (os artigos 2.°, n.° 1, e 4.°, n.ºs 1 e 2), decidiu submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«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)?»

II — Disposições relevantes da Sexta Directiva

9. O âmbito de aplicação do sistema comum do IVA instituído pela Sexta Directiva está definido no artigo 2.° da directiva, nos termos do qual:

«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.»

10. O artigo 4.° da mesma directiva, que se enquadra no título IV, intitulado «Sujeitos passivos», dispõe que:

«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 [3].

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.

3. Os Estados-Membros podem também considerar sujeito passivo qualquer pessoa que realize, a título ocasional, uma operação relacionada com as actividades referidas no n.° 2...

4. ...

5. ...»

11. Por último, nos termos do disposto no artigo 6.°, n.° 2, da Sexta Directiva:

«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;

b) ...»,

enquanto o artigo 11.°, A), n.° 1, alínea c), prevê que a matéria colectável é constituída

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

3 — Nota que respeita apenas ao texto grego das conclusões.

III — Resposta às questões prejudiciais

A — *Quanto à primeira questão prejudicial*

12. Pela primeira questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio interroga, no essencial, o Tribunal de Justiça sobre se, para averiguar em que medida a locação de bens corpóreos deve ser qualificada como «actividade económica», que confere a quem a exerce a título independente a qualidade de sujeito passivo de IVA, se deve tomar como fundamento o primeiro período do n.º 2 do artigo 4.º da Sexta Directiva (segundo o qual constitui «actividade económica», no sentido referido, designadamente, a actividade de prestação de serviços) ou o segundo período do mesmo número (segundo o qual constitui «actividade económica» a «exploração de um bem corpóreo... com o fim de auferir receitas com carácter de permanência...»).

13. Como resulta de todo o despacho de reenvio, o Bundesfinanzhof, ao submeter a primeira questão prejudicial, parte do princípio de que, embora o disposto no primeiro período referido coloque a prestação de serviços dentro do conceito de «actividade económica», sem exigir que estejam reunidos outros critérios, o disposto no segundo período exige, para que exista «actividade económica», para além da verificação de que se trata da exploração de um bem corpóreo, a verificação de que essa exploração é efectuada com um objectivo exacto, que é o de daí «auferir receitas com carácter de permanência». Esta concepção do Bundesfinanzhof parece basear-se em dois elementos:

a) nos termos do n.º 1 do artigo 4.º da Sexta Directiva, é sujeito passivo de IVA qualquer pessoa que exerça uma «actividade económica», independentemente do fim ou do resultado dessa actividade.

b) a versão alemã do segundo período do n.º 2 do artigo 4.º, nos termos da qual é *igualmente* (auch) considerada «actividade económica» a exploração de um bem corpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência, pode sugerir que esta disposição introduz uma derrogação à regra (que resulta não apenas do n.º 1, mas também do primeiro período do n.º 2 do mesmo artigo), segundo a qual o objectivo de uma actividade económica determinada não tem relevância para a sua classificação ou não como «actividade económica».

14. Esta concepção não é, porém, exacta. Deve salientar-se que, nos termos do n.º 3 do artigo 4.º da Sexta Directiva, os Estados-Membros podem considerar sujeito passivo qualquer pessoa que realize, a *título ocasional*, uma operação relacionada com as actividades referidas no n.º 2. Esta disposição leva inevitavelmente à seguinte conclusão: mesmo que determinada actividade apresente as características de uma das actividades referi-

das no n.° 2 do artigo 4.°, não pode ser considerada «actividade económica», sujeita obrigatoriamente ao sistema comum do IVA, se for desempenhada a título ocasional, ou seja, sem determinado grau de permanência e de continuidade; uma actividade desse tipo só pode ser qualificada como «económica» se o Estado-Membro competente, usando da faculdade que lhe é conferida pela Sexta Directiva, adoptar uma disposição especial sobre a matéria. Assim, porém, o segundo período do n.° 2 do artigo 4.°, em vez de surgir como uma excepção à regra constante do primeiro período do mesmo número, surge antes como uma exemplificação da mesma [4]. A este respeito, é significativo que, embora segundo a versão alemã (e as versões inglesa, grega, finlandesa, portuguesa e sueca) do segundo período em questão, a exploração de um bem corpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência seja considerada *igualmente* (auch, also, επίσης, myös, igualmente, likaså) como actividade económica, segundo as outras versões linguísticas do mesmo período, a exploração de um bem corpóreo com as características referidas é considerada, *designadamente* ou *entre outras coisas,* como actividade económica [5].

15. Tendo em conta o que antecede, para averiguar se uma actividade que consiste na locação de bens corpóreos constitui «actividade económica», haverá que, em cada caso, verificar se essa actividade apresenta um certo grau de permanência e de continuidade. Dado que a locação de um bem corpóreo constitui, com toda a evidência, uma forma (sem dúvida a mais habitual) de exploração do bem locado [6], a análise em questão deverá procurar determinar a existência desse critério mais especial que, nos termos do segundo período do n.° 2 do artigo 4.°, confere carácter de permanência e de continuidade ao exercício da actividade acima referida. Deverá, por isso, analisar-se se essa actividade é exercida «com o fim de auferir receitas com carácter de permanência».

16. Propomos, assim, que se responda à primeira questão prejudicial submetida pelo Bundesfinanzhof da forma seguinte:

«A locação de um bem corpóreo constitui uma forma de exploração desse bem. Consequentemente, para que essa forma de exploração possa ser qualificada como 'actividade económica' que confere a quem a exerce a qualidade de sujeito passivo do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, há que verificar, nos termos do segundo período do n.° 2 do artigo 4.° da Sexta Directiva, se essa actividade é exercida com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.»

4 — V., precisamente neste sentido, o n.° 12 das conclusões apresentadas pelo advogado-geral W. Van Gerven no processo C-186/89, no qual foi proferido acórdão em 4 de Dezembro de 1990, Van Tiem (Colect., p. I-4363), bem como as conclusões do advogado-geral Sir Gordon Slynn apresentadas no processo 268/83, no qual foi proferido acórdão em 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman (Recueil, p. 655).

5 — A versão dinamarquesa emprega a expressão «blandt andet», a versão espanhola, a expressão «en especial», a versão francesa, o termo «notamment», a versão italiana, a expressão «in particolare» e a versão neerlandesa, a expressão «onder andere».

6 — Comparar, a este respeito, o acórdão Rompelman (já referido na nota 4, em particular a redacção do n.° 20), bem como as conclusões do advogado-geral Sir Gordon Slynn apresentadas no mesmo processo. Comparar também o acórdão Van Tiem (já referido na nota 4, n.° 18), bem como o n.° 10 das conclusões do advogado-geral W. Van Gerven apresentadas no mesmo processo.

B — *Quanto às segunda e terceira questões prejudiciais*

17. A resposta sugerida para a primeira questão prejudicial determina também a resposta que haverá que dar à segunda. Como resulta do já exposto, não constitui «actividade económica», na acepção da Sexta Directiva, qualquer actividade exercida de modo independente e que implique a exploração de um bem corpóreo (ou, segundo a redacção utilizada pelo órgão jurisdicional de reenvio, «a colocação à disposição, a título oneroso, de um bem corpóreo»), mas unicamente a actividade exercida com o fim de auferir receitas com carácter de permanência. É, assim, este último critério que constitui o critério necessário (mas também suficiente) para que uma actividade que apresente as características referidas se enquadre no âmbito de aplicação do sistema comum do IVA, e não o critério referido na segunda questão prejudicial, ou seja, a possibilidade de distinguir a actividade controvertida de uma actividade «privada» correspondente.

18. Certamente que a questão meramente factual de saber se determinada actividade é exercida com a finalidade indicada (ou se determinado bem foi adquirido para ser utilizado no exercício de uma actividade com essa finalidade [7]) não pode ser decidida apenas com base na intenção manifestada pelo interessado. A autoridade administrativa ou judicial que tem que decidir deve apreciar todos os dados do caso concreto, de forma a que a verificação de que uma determinada actividade é exercida com o fim de auferir receitas com carácter de permanência se baseie, na medida do possível, em critérios que possam ser objectivamente controlados ou verificados [8]. Entre os critérios de natureza objectiva com base nos quais será efectuada a análise em questão, exerce especial influência a natureza do bem [9], mas igualmente o conjunto das condições da sua exploração. Efectivamente, é evidente que se o bem convém unicamente a uma exploração económica, este critério objectivo bastará, regra geral, para levar a admitir que o seu proprietário o explora com o fim de auferir receitas com carácter de permanência. Pelo contrário, quando o bem, pela sua natureza, é susceptível de ser utilizado pelo seu proprietário para seu uso privado, para demonstrar que o proprietário, apesar da natureza do bem, o utiliza efectivamente com o fim de auferir receitas com efectivo carácter de permanência, haverá que analisar escrupulosamente o conjunto das condições da sua exploração [10]. No âmbito deste controlo, a comparação referida na segunda questão prejudicial entre, por um lado, as condições em que o interessado explora o bem e, por outro, as condições em que se exerce habitualmente a actividade económica correspondente pode, provavelmente, constituir um dos métodos que permitem verificar a existência ou não do critério relevante no caso concreto, que é, como já referimos no

7 — Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, deve igualmente ser considerada «actividade económica», na acepção do artigo 4.°, n.° 1, da Sexta Directiva, a aquisição de um bem para as necessidades do exercício de uma actividade económica (v. acórdão Rompelman, já referido na nota 4, n.° 22, bem como os acórdãos de 11 de Julho de 1991, Lennartz, C-97/90, Colect., p. I-3795, n.° 13, e de 29 de Fevereiro de 1996, Inzo, C-110/94, Colect., p. I-857, n.° 15).

8 — Comparar, a este respeito, o acórdão Rompelman (já referido na nota 4, n.° 24), bem como o acórdão Lennartz (já referido na nota anterior, n.° 20).

9 — V., a este respeito, o acórdão Rompelman (já referido na nota 4, n.° 24) e o acórdão Lennartz (já referido na nota 7, n.° 20). Nos termos deste último acórdão, entre os critérios a aplicar para determinar se certos bens são adquiridos para as necessidades de uma actividade económica, figura também o período de tempo decorrido entre a aquisição dos bens e a respectiva utilização nas actividades económicas do sujeito passivo.

10 — V. n.° 42 das conclusões apresentadas pelo advogado-geral F. G. Jacobs no processo Lennartz (já referido na nota 7).

número anterior, o exercício da actividade em causa com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.

19. Pela terceira questão prejudicial, o Bundesfinanzhof interroga o Tribunal de Justiça sobre se se pode considerar que a locação de uma autocaravana tem a finalidade de auferir receitas com carácter de permanência, quando:

a) durante um período de mais de dois anos, o veículo só foi alugado a terceiros por duas vezes, e apenas por alguns dias;

b) durante este mesmo período, o veículo foi alugado durante cerca de seis semanas ao cônjuge da locadora, e

c) o total das receitas recebidas pela locação do veículo atingiu cerca de 4 300 DM.

20. É evidente que o Tribunal de Justiça, cuja competência jurisdicional, no âmbito do presente processo prejudicial, se limita à interpretação das disposições comunitárias relevantes, não pode efectuar também a aplicação das disposições da Sexta Directiva que tem de interpretar ao litígio em concreto no processo pendente no órgão jurisdicional de reenvio [11]. Consequentemente, não há que responder à terceira questão prejudicial, na qual, no essencial, é isso que é solicitado ao Tribunal, tanto mais que a questão de saber se determinada actividade é exercida ou não com o fim de auferir receitas com carácter de permanência, só pode ser decidida, conforme já referimos, após apreciação da matéria de facto do processo no seu conjunto [12]. Porém, para facilitar a tarefa do tribunal nacional, o Tribunal de Justiça, no âmbito da sua resposta à segunda questão prejudicial, deverá referir que os elementos de facto mencionados na terceira questão, devido ao seu carácter objectivo, devem ser incluídos entre os que o tribunal pode apreciar, *em conjunto com outros* (como, por exemplo, a falta de recurso à publicidade), para analisar se a actividade em causa constitui «actividade económica» na acepção da Sexta Directiva. Terá, porém, de indicar, paralelamente, que a clientela reduzida ou as insignificantes ou módicas receitas, *por si sós*, não podem levar à conclusão de que o objectivo de auferir receitas com carácter de permanência está ausente. Estes factos podem apenas significar que o objectivo existia mas não pôde ser realizado, o que é indiferente para a aplicação das disposições relevantes no presente processo; como resulta inequivocamente do artigo 4.°, n.° 1, da Sexta Directiva, para definir a «actividade económica», não há que ter em conta o resultado dessa actividade.

11 — Dentro da jurisprudência relativa a esta questão, v., por exemplo, os acórdãos de 9 de Julho de 1969, Völk (5/69, Colect. 1969-1970, p. 95, n.° 2); de 12 de Julho de 1973, Getreide-Import (11/73, Recueil, p. 919, n.os 2 e 3, Colect., p. 349); de 15 de Dezembro de 1976, Simmenthal (35/76, Colect., p. 747, n.° 8); de 18 de Dezembro de 1986, VAG France (10/86, Colect., p. 4071, n.° 7); de 8 de Fevereiro de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Colect., p. I-285, n.os 10 e segs.); e de 8 de Julho de 1992, Knock (C-102/91, Colect., p. I-4341, n.os 18 e segs.).

12 — V., em especial, o n.° 11 do acórdão Shipping and Forwarding Enterprise Safe, referido na nota anterior.

21. Tendo em conta as considerações que antecedem, sugerimos que não seja respondido à terceira questão prejudicial e que à segunda seja respondido o seguinte:

«Para decidir se uma actividade independente, que consiste na locação de um bem corpóreo, constitui uma 'actividade económica' na acepção do artigo 4.°, n.° 2, da Sexta Directiva, há que averiguar apenas se a actividade referida é exercida com o fim de auferir receitas com carácter de permanência. Trata-se de uma mera questão de facto que deve ser apreciada através de critérios essencialmente objectivos que podem ter relação, por exemplo, com a natureza do bem locado, bem como com o conjunto das condições da sua exploração. Por outro lado, os resultados dessa actividade (número de clientes, montante de receitas) não constituem critérios adequados para, por si sós, fundamentarem a decisão em questão, mas podem ser tidos em conta, conjuntamente com outros, na análise da referida questão determinante.»

C — *Quanto à quarta questão prejudicial*

22. Nos termos do despacho de reenvio, a quarta questão prejudicial é submetida «caso a resposta à terceira questão seja afirmativa». Pensamos, todavia, que, em qualquer caso, há que responder a esta última questão prejudicial. Efectivamente, uma vez que, segundo as considerações acima desenvolvidas, a questão de saber se uma determinada actividade é exercida com o fim de auferir receitas com carácter de permanência, constitui uma questão puramente de facto, decidida pelo juiz nacional com base no conjunto dos elementos de facto do processo que lhe foi submetido, nada exclui, *a priori,* que o Bundesfinanzhof, no âmbito do litígio entre R. Enkler e o Finanzamt, se encontre perante a hipótese em que se baseia a sua quarta questão prejudicial, ou seja, o facto de a actividade litigiosa de R. Enkler ter sido exercida com o fim de auferir receitas com carácter de permanência [13].

23. A quarta questão prejudicial diz respeito à interpretação do disposto no artigo 11.°, A), n.° 1, alínea c), da Sexta Directiva. Para interpretar esta disposição, é, evidentemente, necessário lê-la em conjugação com o n.° 2 do artigo 6.°, cujas disposições ela pressupõe.

24. O n.° 1 do artigo 6.° da Sexta Directiva define o conteúdo da noção de «prestação de serviços», cujo exercício a título oneroso, por um sujeito passivo que actue nessa qualidade, está sujeito a IVA, nos termos do artigo 2.°,

13 — V. acórdão de 27 de Outubro de 1993, Enderby (C-127/92, Colect., p. I-5535), segundo o qual (v., em especial, n.° 12), desde que ao Tribunal de Justiça haja sido submetida uma questão prejudicial que manifestamente não tem relação com a realidade ou o objecto do litígio no processo principal, o Tribunal deve responder-lhe sem ter que se interrogar sobre a validade da hipótese em que se baseia a questão; segundo o mesmo acórdão, compete ao órgão jurisdicional nacional analisar, se tal se revelar necessário, a validade da hipótese acima referida.

n.° 1, da mesma directiva. Este conceito está definido no referido n.° 1 pela negativa: é considerada «prestação de serviços», no sentido já referido, qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens na acepção do artigo 5.° da Sexta Directiva.

25. As disposições do artigo 6.°, n.° 2, alíneas a) e b), equiparam, apesar disso, a prestações de serviços efectuadas a título oneroso e, assim, sujeitas a IVA, duas categorias especiais de operações que, de outro modo, não estariam sujeitas a imposto [14]. O disposto na alínea a) (a única que nos interessa no presente processo) equipara, mais em especial, a uma prestação de serviços efectuada 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.

26. O artigo 11.°, A), n.° 1, alínea c), a que se refere expressamente a quarta questão, determina, por outro lado, a matéria colectável do IVA relativamente às operações que o artigo 6.°, n.° 2, equipara a prestações de serviços efectuadas a título oneroso. A matéria colectável, neste caso especial, é constituída «... pelo montante das despesas suportadas pelo sujeito passivo na execução da prestação de serviços».

27. O problema de interpretação que preocupa o Bundesfinanzhof é o seguinte: se uma pessoa está sujeita a IVA pelo facto de exercer de modo independente uma actividade económica que consiste na locação de um bem corpóreo a terceiros, a matéria colectável do IVA que, nos termos do artigo 6.°, n.° 2, alínea a), da Sexta Directiva, incide sobre a utilização desse bem para uso privado do sujeito passivo só abrange as despesas originadas durante o período de efectiva utilização do bem para esse uso, ou há também que considerar «... despesas suportadas pelo sujeito passivo na execução da prestação de serviços», na acepção do artigo 11.°, A), n.° 1, alínea c), da Sexta Directiva, incluídas na matéria colectável já referida, as despesas originadas durante o período em que o bem não foi utilizado pelo sujeito passivo para seu uso privado, mas esteve a todo o momento à sua disposição para esse uso?

28. Para responder à questão submetida pelo órgão jurisdicional nacional, é necessário analisar os seguintes dois parâmetros que, na realidade, estão estreitamente ligados:

a) o objectivo pretendido pelo legislador comunitário ao equiparar a uma prestação de serviços efectuada a título oneroso a utilização de um bem para os fins referidos no artigo 6.°, n.° 2, alínea a), da Sexta Directiva e

b) o conteúdo exacto da noção de «utilização de bens», constante daquela disposição.

14 — Nos termos do último parágrafo do n.° 2 do artigo 6.° da Sexta Directiva, os «Estados-Membros podem derrogar o disposto no presente número, desde que tal derrogação não conduza a distorções de concorrência». A República Federal da Alemanha não fez, manifestamente, uso desta faculdade.

29. O objectivo da disposição resulta claramente da sua última parte, segundo a qual a equiparação referida tem lugar sempre que o bem utilizado para fins estranhos à empresa tenha dado lugar a «... dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado». Resulta com clareza deste último elemento que, ao introduzir a ficção jurídica prevista na disposição correspondente do artigo 6.°, n.° 2, o legislador pretendeu evitar que fugissem à cobrança do IVA as operações pelas quais um bem é utilizado para fins estranhos aos que foram invocados para a obtenção, nos termos do artigo 17.°, n.° 2, da Sexta Directiva, do direito à dedução do IVA que incidiu sobre a aquisição [15]. Efectivamente, o Tribunal de Justiça, no acórdão Kühne [16], decidiu que decorre do sistema da Sexta Directiva que o disposto no artigo 6.°, n.° 2, alínea a), «... pretende evitar a não tributação de um bem afecto à empresa e utilizado para fins privados...», enquanto, ao interpretar o disposto no artigo 5.°, n.° 6, da Sexta Directiva, que se rege pela mesma lógica (e nos termos do qual é equiparada a entrega efectuada a título oneroso a afectação, por um sujeito passivo, de bens da própria empresa a fins estranhos à mesma, sempre que, relativamente a esses bens, tenha havido dedução do imposto), referiu, no acórdão De Jong [17], que: «... o objectivo do artigo 5.°, n.° 6, da Sexta Directiva IVA se traduz em garantir uma igualdade de tratamento entre o sujeito passivo que afecta um bem da sua empresa ao uso privado e o consumidor normal que adquire um bem do mesmo tipo. Com vista à realização deste objectivo, esta disposição impede que um sujeito passivo que deduziu o IVA na aquisição de um bem afecto à sua empresa se subtraia ao pagamento do IVA quando afecta esse bem ao seu uso privado, beneficiando assim de vantagens indevidas em relação ao consumidor normal que adquire o bem pagando o IVA».

30. Qual é, contudo, o sentido exacto da noção de «utilização de bens»? O acórdão Kühne, já referido, no n.° 29, pode dar a impressão de que o Tribunal de Justiça interpreta esta noção de modo particularmente lato. Neste processo, o órgão jurisdicional nacional pretendia ser esclarecido, entre outras coisas, quanto à questão de saber se a matéria colectável, na acepção do artigo 11.°, A), n.° 1, alínea c), da Sexta Directiva, de uma operação que consiste na utilização para fins privados de um bem da empresa inclui todas as despesas efectuadas pelo sujeito passivo (e, por isso, também as que não conferiram direito à dedução), ou «apenas os pagamentos referentes às entregas ou prestações que dão direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado». O Tribunal de Justiça respondeu a esta questão da forma seguinte [18]: «... basta esclarecer que é conforme com o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado não tributar como utilização privada a amortização de bens afectos à empresa que não tenham dado direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado, mantendo-se a tributação das despesas de manutenção e exploração do bem relativamente às quais o sujeito passivo tem direito

15 — Nos termos do artigo 17.°, n.° 2, da Sexta Directiva, o particular que adquira um bem de investimento tem, em princípio, direito a deduzir, na totalidade, o IVA que incide sobre a compra, quando o bem adquirido se destina à utilização exclusiva nas necessidades das suas operações profissionais tributáveis, mas também quando o adquire para o utilizar em parte nesses usos e em parte no uso privado (v., a este respeito, o acórdão Lennartz, já referido na nota 7, n.° 26, bem como acórdão de 4 de Outubro de 1995, Armbrecht, C-291/92, Colect., p. I-2775, n.° 20).

16 — Acórdão de 27 de Junho de 1989 (50/88, Colect., p. 1925, n.° 8). V. também o acórdão de 25 de Maio de 1993, Mohsche (C-193/91, Colect., p. I-2615, n.° 8).

17 — Acórdão de 6 de Maio de 1992 (C-20/91, Colect., p. I-2847, n.° 15).

18 — N.° 29 do acórdão Kühne.

de proceder à dedução do imposto. Esta solução permite, com efeito, evitar tanto a dupla tributação do próprio bem como a não tributação de um consumo final». Não é absurdo pressupor, em consequência disto, que todas as «despesas de manutenção e exploração do bem» que deram lugar à dedução do imposto pago a montante estejam sujeitas a IVA, mesmo que se refiram à utilização do bem para fins estranhos à empresa, e que, consequentemente, essas despesas devam ser tidas em conta para determinar a matéria colectável do IVA sobre a utilização do bem a título privado. Para apreciar o significado da fundamentação acima referida, deve, contudo, salientar-se que a questão central do processo Kühne não dizia respeito à tributação das despesas referidas, mas sim à tributação da amortização de um bem da empresa devido à sua utilização para fins estranhos à mesma, no caso de não ter havido direito à dedução na aquisição do bem. Sob este ponto de vista, o «centro de gravidade» da fundamentação referida parece antes estar na importância que reveste, enquanto condição para a tributação da utilização a título privado, a concessão do direito à dedução do IVA que incide sobre essa operação, no momento da aquisição do bem [19].

31. O que é certo, contudo, é que, no acórdão Mohsche posteriormente proferido (já referido na nota 16), o Tribunal de Justiça se pronunciou, de forma que não pode ser mais clara, a favor da interpretação estrita da noção de «utilização de bens». Este acórdão foi proferido relativamente a questões prejudiciais submetidas, como no presente processo, pelo Bundesfinanzhof. A primeira destas questões pretendia saber se, no âmbito da tributação da utilização para uso privado de um bem afecto à empresa, relativamente ao qual tenha havido dedução do imposto que incidia sobre a respectiva entrega, há que ter em consideração, para além da utilização do bem, as despesas de manutenção e exploração do bem efectuadas pelo sujeito passivo, na hipótese de essas despesas não lhe terem conferido direito à dedução do IVA pago a montante.

32. Na resposta a esta questão, o Tribunal de Justiça parte da conclusão (n.° 11) de que os termos «utilização de bens», na falta de esclarecimento sobre o seu alcance na disposição relevante, «... em si mesmos, podem ser entendidos quer num sentido estrito, que só tenha em vista a utilização dos bens propriamente dita, quer num sentido mais lato, que abranja igualmente as prestações de serviços e outras despesas efectuadas em conexão com o uso». O Tribunal de Justiça rejeita, porém, a interpretação alargada dessa expressão, considerando que seria incompatível com a finalidade da disposição. Como foi realçado no acórdão (n.° 13), «diferentemente das prestações de serviços normais que são em princípio tributáveis, independentemente de, relativamente aos bens e serviços utilizados para a sua execução, ter ou não havido dedução do imposto pago a montante, a utilização privada de um bem só é, com efeito, tributável a título excepcional». Consequentemente, o Tribunal de Justiça (n.° 14) conclui que «... o conceito de 'utilização de bens'

19 — V., justamente nesse sentido, o n.° 20 das conclusões apresentadas pelo advogado-geral F. G. Jacobs no processo Mohsche, já referido na nota 16.

deve ser entendido num sentido estrito, que inclua apenas a utilização do próprio bem» e, assim, «... as prestações acessórias relativas a essa utilização não são abrangidas pelo artigo 6.°, n.° 2, alínea a), da Sexta Directiva».

33. Tendo presente, à luz do acórdão Mohsche, a necessidade de interpretar em sentido estrito a expressão «utilização de bens», constante da disposição que equipara a uma prestação de serviços efectuada a título oneroso a utilização de um bem da empresa para fins estranhos à mesma, é evidente que há também que entender em sentido estrito a expressão «despesas suportadas pelo sujeito passivo na execução da prestação de serviços», despesas estas que constituem, nos termos do artigo 11.°, A), n.° 1, alínea c), da Sexta Directiva, a matéria colectável sobre a qual é calculado o IVA que incide sobre essa «prestação de serviços» fictícia: consequentemente, só podem ser incluídas nessas despesas as que são originadas pela utilização do próprio bem, e não as que são efectuadas com serviços simplesmente *ligados* à sua utilização, como, por exemplo, as despesas de manutenção ou de exploração do bem [20].

34. Queremos, contudo, salientar que a questão prejudicial aqui analisada não diz verdadeiramente respeito à questão da *natureza* das despesas que podem ser incluídas na matéria colectável do IVA que incide sobre a afectação de um bem da empresa a uso privado, mas sim à questão dos *períodos* de tempo que devem ser tomados em consideração no cálculo dessas despesas. O Bundesfinanzhof parece, efectivamente, considerar que as despesas a tomar em consideração no cálculo da matéria colectável do IVA que incide sobre a utilização de um veículo a título privado, se R. Enkler explorasse, por outro lado, esse veículo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência (hipótese em que se baseia, recorde-se, a quarta questão prejudicial, como referimos no n.° 22, *supra*), são exclusivamente (v. n.° 13 da tradução francesa do despacho de reenvio) as amortizações proporcionais à depreciação do veículo, ou seja, uma despesa que, por excelência, pode ser considerada resultante «unicamente da utilização do próprio bem», na acepção do acórdão Mohsche. Porém, o facto de se precisar a natureza das despesas que podem estar incluídas na matéria colectável esclarece, em nossa opinião, os termos em que se coloca o problema de interpretação que constitui o núcleo da quarta questão prejudicial: no cálculo das amortizações referidas no despacho de reenvio, há que tomar em consideração os períodos de tempo em que o bem, embora não sendo utilizado para a satisfação de necessidades alheias à empresa, foi posto à disposição do sujeito passivo, de tal forma que o uso privado era possível a todo o momento?

35. Pensamos que há que responder afirmativamente a esta questão. Já salientámos

20 — Segundo a matéria de facto exposta no acórdão Mohsche (n.° 4), as despesas de manutenção ou de exploração, cuja tomada em consideração, para determinação da matéria colectável do IVA que incidiu sobre a utilização de um bem afecto à empresa para uso privado (no caso concreto, um veículo), deu origem ao litígio no processo principal, diziam respeito à renda da garagem, ao imposto sobre veículos, ao seguro e às taxas de estacionamento.

(v. n.° 29, *supra*) que o objectivo da equiparação da afectação de um bem da empresa ao uso privado a uma prestação de serviços efectuada a título oneroso é colocar a pessoa que pode deduzir o IVA pago a montante na aquisição do bem (dado o facto de o bem ser adquirido para as necessidades da sua actividade económica ou, *designadamente*, para uso nessa actividade) na mesma situação em que se encontra uma pessoa que utiliza um bem dessa natureza adquirido unicamente para finalidades privadas. O objectivo da equiparação não seria, porém, completamente alcançado se a verificação da existência da utilização de um bem da empresa para necessidades privadas exigisse necessariamente um uso contínuo e ininterrupto para esses fins. É certo que a satisfação de determinadas necessidades privadas impõe o uso contínuo dos bens adquiridos para essa satisfação; mas, frequentemente, o uso privado para o qual um bem é adquirido é plenamente satisfeito através da mera utilização ocasional. Neste último caso, importa, antes de mais, que o consumidor tenha sempre a *possibilidade* de utilizar o bem quando julga necessário ou o deseja. Por outro lado, ao adquirir um bem para fins unicamente privados, o comprador suporta, sem direito a dedução, o IVA pago a montante, pouco relevando, bem entendido, que a necessidade privada que pretende satisfazer o seja através de um uso contínuo ou ocasional do bem adquirido.

36. Assim, para assegurar a igualdade de tratamento entre o sujeito passivo e o consumidor final acima referido, há que considerar, como períodos de utilização de um bem da empresa para finalidades privadas, não apenas os períodos de efectiva utilização do bem mas também os períodos durante os quais o bem se encontra à disposição do sujeito passivo, de tal modo que este tem a possibilidade de, a qualquer momento, o utilizar para as suas necessidades privadas [21]. Esta solução (perfeitamente compatível, em nossa opinião, com a necessidade, referida no acórdão Mohsche, de interpretar em sentido estrito a expressão «utilização de bens», na medida em que a interpretação aqui proposta só confere importância ao próprio bem) implica necessariamente que, no cálculo da matéria colectável do IVA que incide sobre a utilização de um bem da empresa para finalidades privadas, haja que integrar também as despesas surgidas durante o período em que o bem da empresa está disponível, no sentido referido, para a satisfação de necessidades estranhas à empresa. Devem ser incluídas nestas despesas as amortizações pela depreciação do bem durante o período de «disponibilidade» acima referido, mas já não (tendo em conta a solução adoptada no acórdão Mohsche) as despesas relativas às prestações de serviços efectuadas durante aquele período e simplesmente ligadas ao bem.

37. Apesar disso, o facto de o bem afecto à empresa se encontrar à disposição do sujeito passivo para uso privado, não exclui, evidentemente, a eventualidade de que este período de «disponibilidade» termine com a utilização do bem para as necessidades da empresa. Tendo isto em conta, como correctamente referiu a este respeito o Governo do

21 — Não deve, por isso, ser considerado como período durante o qual o bem afecto à empresa se encontra à disposição do sujeito passivo para utilização para fins alheios à empresa o período em que este bem não é utilizado no exercício de uma actividade económica, mas em que, por qualquer razão, o sujeito passivo não pode, ou dificilmente pode, utilizá-lo à sua vontade para fins privados.

Reino Unido nas observações que apresentou, e o Finanzamt na audiência, não há que integrar na matéria colectável do IVA que incide sobre a utilização privada de um bem da empresa *todas as despesas* efectuadas durante o período de «disponibilidade» do bem, mas, segundo uma repartição adequada, uma parte das despesas em questão, proporcional à relação que existe entre, por um lado, o período de tempo total de utilização efectiva do bem simultaneamente no uso privado e no uso da empresa e, por outro, o período de tempo de utilização efectiva do bem para fins estranhos à empresa. Assim, o objectivo da ficção jurídica, constante do artigo 6.°, n.° 2, alínea a), da Sexta Directiva, é alcançado sem ser ultrapassado. Sobre a satisfação de necessidades privadas através de um bem da empresa incide o IVA, para assegurar a igualdade de tratamento entre o consumidor normal e o sujeito passivo, sem, por outro lado, ignorar o facto de que, durante o período em que o bem se encontra à disposição do sujeito passivo para uso privado, a sua utilização para o exercício de uma actividade económica continua também possível.

38. Assim, propomos que seja dada a seguinte resposta à quarta questão prejudicial:

«No cálculo da matéria colectável do imposto sobre o valor acrescentado sobre as operações equiparadas a prestações de serviços por força do artigo 6.°, n.° 2, alínea a), da Sexta Directiva, há que tomar em consideração, nos termos do artigo 11.°, A), n.° 1, alínea c), da mesma directiva, não apenas as despesas suportadas durante o período da utilização efectiva de um bem da empresa para fins estranhos à mesma mas também as despesas suportadas durante o período em que o bem se encontra à disposição do sujeito passivo de tal modo que este o pode utilizar em qualquer momento para fins estranhos à empresa. A parte das despesas referidas em último lugar, que, finalmente, deve integrar a matéria colectável, é fixada por repartição e é proporcional à relação que existe entre, por um lado, a duração total da utilização efectiva do bem e, por outro, o período de tempo de utilização efectiva do bem para fins estranhos à empresa.»

IV — Conclusão

39. Tendo em conta as considerações que antecedem, propomos que o Tribunal de Justiça responda às questões prejudiciais submetidas pelo Bundesfinanzhof da forma seguinte:

«1) A locação de um bem corpóreo constitui uma forma de exploração desse bem. Consequentemente, para que essa forma de exploração possa ser qualificada como 'actividade económica' que confere a quem a exerce a qualidade de sujeito passivo do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, há que verificar, nos termos do segundo período do n.° 2 do artigo 4.° 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 é exercida com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.

2) Para decidir se uma actividade independente, que consiste na locação de um bem corpóreo, constitui uma 'actividade económica' na acepção do artigo 4.°, n.° 2, da Sexta Directiva 77/388, há que averiguar apenas se a actividade referida é exercida com o fim de auferir receitas com carácter de permanência. Trata-se de uma mera questão de facto que deve ser apreciada através de critérios essencialmente objectivos que podem ter relação, por exemplo, com a natureza do bem locado, bem como com o conjunto das condições da sua exploração. Por outro lado, os resultados dessa actividade (número de clientes, montante das receitas) não constituem critérios adequados para, por si sós, fundamentarem a decisão em questão, mas podem ser tidos em conta, conjuntamente com outros, na análise da já referida questão determinante.

3) No cálculo da matéria colectável do imposto sobre o valor acrescentado sobre as operações equiparadas a prestações de serviços por força do artigo 6.°, n.° 2, alínea a), da Sexta Directiva 77/388, há que tomar em consideração, nos termos do artigo 11.°, A), n.° 1, alínea c), da mesma directiva, não apenas as despesas suportadas durante o período de utilização efectiva de um bem da empresa para fins estranhos à mesma mas também as despesas suportadas durante o período em que o bem se encontra à disposição do sujeito passivo de tal modo que este o pode utilizar a qualquer momento para fins estranhos à empresa. A parte das despesas referidas em último lugar, que, finalmente, deve integrar a matéria colectável, é fixada por repartição e é proporcional à relação que existe entre, por um lado, a duração total da utilização efectiva do bem e, por outro, o período de tempo de utilização efectiva do bem para fins estranhos à empresa.»