# CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL F. G. JACOBS apresentadas em 27 de Fevereiro de 1992 *

*Senhor Presidente,*
*Senhores Juízes,*

1. O Hoge Raad der Nederlanden pede que o Tribunal de Justiça se pronuncie sobre a interpretação da Sexta Directiva do imposto sobre o valor acrescentado (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), e em particular o disposto nos artigos 5.°, n.° 6, e 11.°, ponto A, n.° 1, alínea b), respeitantes à afectação de bens da própria empresa a seu uso privado. A questão central neste caso é de saber se um empreiteiro que adquire, para uso privado, um terreno no qual constrói uma habitação no quadro da sua actividade empresarial fica sujeito, tendo em conta esta utilização para uso privado, a um imposto cuja matéria colectável é constituída pelo valor do terreno e do edifício, mesmo que apenas haja deduzido o imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») relativamente aos bens e serviços utilizados na construção da casa e não pela aquisição do terreno.

## Matéria de facto e questões colocadas pelo tribunal nacional

2. Os factos da causa principal são os seguintes: em 15 de Agosto de 1978, P. de Jong, empreiteiro, adquiriu uma parcela de terreno com um edifício. Não pagou IVA pelo terreno. Foi-lhe em seguida concedida licença para construir duas habitações no referido lote. Em 30 de Julho de 1979, vendeu cerca de metade do terreno a um terceiro, o Sr. Dolfing. Não facturou IVA pela venda. P. de Jong demoliu em seguida o edifício existente e construiu duas casas de habitação no conjunto do lote, uma por conta do Sr. Dolfing e outra para si próprio. As duas casas foram concluídas em 1980 e em 1981, respectivamente. Dado que P. de Jong deduzira IVA na aquisição dos bens e serviços utilizados para a construção das casas, indicou na sua declaração IVA como imposto exigível (imposto a jusante) um montante igual ao imposto deduzido (imposto a montante) pelos bens e serviços utilizados na construção da casa afectada a uso privado. No entanto, o inspector do IVA considerou que, nos termos das normas neerlandesas que regulam a tributação da afectação de bens das empresas a uso privado [artigo 3.°, n.° 1, alínea g), da lei neerlandesa de 1978 relativa ao imposto sobre o volume de negócios], deveria considerar-se que P. de Jong tinha feito a si próprio apenas uma e idêntica entrega de bens abrangendo o terreno e a casa; o inspector diligenciou então no sentido de incluir o valor do terreno na matéria colectável. Em apoio do seu recurso, P. de Jong alega que o terreno nunca fizera parte do património da sua empresa, dado que o tinha adquirido a título pessoal, pelo que não tinha sido de-

* Língua original: inglês.

safectado da empresa, nos termos da legislação neerlandesa.

3. Depois de ter sido negado provimento ao recurso que interpôs para o Gerechtshof, P. de Jong recorreu dessa decisão para o Hoge Raad der Nederlanden. Este último tribunal concluiu que as disposições neerlandesas visavam o mesmo resultado que as disposições aplicáveis da Sexta Directiva IVA, tendo submetido ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O n.° 6 do artigo 5.° da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que um sujeito passivo, designadamente um empreiteiro, que adquire um terreno sem quaisquer outros fins que não seja afectá-lo ao seu uso privado, e que posteriormente, no exercício da sua actividade profissional, constrói um edifício no referido terreno (uma casa) e que, finalmente, destina ao seu uso privado o edifício com o terreno em que assenta e, eventualmente, com o restante terreno anexo, afectou ao seu uso privado não apenas um edifício da sua empresa, mas o conjunto formado por este edifício, o terreno em que se situa e eventualmente o restante terreno, na acepção da referida disposição da directiva?

2) A condição para assimilação a uma entrega da afectação a uso privado de bens da própria empresa constante do artigo 5.°, n.° 6, da Sexta Directiva, consistente em ter havido, relativamente a esses bens ou aos elementos que os compõem, dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretada no sentido de que, se os bens da própria empresa afectados a uso privado forem imóveis constituídos por um edifício, o terreno em que estiver implantado e possivelmente o terreno anexo e não for dedutível imposto sobre o valor acrescentado relativamente ao terreno, não haverá entrega de bens quer relativamente ao imóvel no seu todo quer a um dos seus elementos, designadamente o edifício?

3) Se se responder à segunda questão que houve entrega na acepção do n.° 6 do artigo 5.° da Sexta Directiva no que diz respeito ao bem imóvel considerado na sua integralidade, deve entender-se o disposto na alínea b) do n.° 1 da ponto A do artigo 11.° da directiva no sentido de que a matéria colectável a que se refere aquela disposição é constituída pelo preço de custo do bem imóvel na sua totalidade, incluindo assim o preço de custo do terreno, ou deve limitar-se a referida matéria colectável à parte do preço de custo que tenha sido objecto do direito de dedução do imposto sobre o valor acrescentado?»

**As disposições comunitárias**

4. As disposições da Sexta Directiva relativas às entregas de bens e às prestações de serviços para uso privado estão contidas nos artigos 5.°, n.° 6, e 6.°, n.° 2, conjugados com o artigo 11.°, ponto A, n.° 1, alíneas b) e c).

O artigo 5.°, n.° 6, prevê:

«É equiparada a entrega efectuada a título oneroso a afectação, por um sujeito passivo

de bens da própria empresa para seu uso privado... sempre que, relativamente a esses bens ou aos elementos que os compõem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado...»

O artigo 6.°, n.° 2, equipara a prestações de serviços efectuadas a título oneroso:

«a) a utilização de bens afectos à empresa para uso privado do sujeito passivo... sempre que, relativamente a esses bens, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado;

b) as prestações de serviços a título gratuito efectuadas pelo sujeito passivo para seu privado...».

O artigo 11.°, ponto A, n.° 1, alínea b), estabelece que a matéria colectável é constituída, no caso das operações referidas no artigo 5.°, n.° 6, 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 efectuam».

O artigo 11.°, ponto A, n.° 1, alínea c), estabelece de uma forma idêntica que, no caso das operações referidas no n.° 2 do artigo 6.°, a matéria colectável é constituída pelo «montante das despesas suportadas pelo sujeito passivo na execução da prestação de serviços».

5. Em consequência, de acordo com estas disposições, considera-se que um sujeito passivo que utiliza um bem da sua empresa para uso privado efectua uma entrega de bens ou uma prestação de serviços a título oneroso, constituindo a matéria colectável o preço de aquisição ou o preço de custo dos bens ou o montante das despesas suportadas na execução da prestação de serviços. Estas disposições visam evitar que os bens de uma empresa afectados por um sujeito passivo ao uso privado possam ser subtraídos ao IVA com base no disposto no artigo 17.° da directiva, que autoriza os sujeitos passivos a deduzir o IVA que onera a aquisição de tais bens (isto é, a recuperar esse IVA deduzindo-o do IVA de que são devedores pelas suas operações). O artigo 5.°, n.° 6, estabelece uma presunção de entrega de bens e o artigo 6.°, n.° 2, alínea a), a presunção de uma prestação de serviços. O artigo 5.°, n.° 6, parece assim aplicar-se à saída definitiva de bens do património da empresa, enquanto o artigo 6.°, n.° 2, alínea a), respeita à utilização para uso privado de bens que continuam afectos à empresa. Aliás, as duas disposições parecem largamente idênticas do ponto de vista do conteúdo e dos efeitos.

6. O artigo 5.°, n.° 1, da directiva define a «entrega de um bem» como a transferência do poder de dispor de um «bem corpóreo» como proprietário. Enquanto bem corpóreo, o terreno constitui assim um «bem» na acepção do artigo 5.°, podendo ser objecto de uma operação equiparada a uma entrega nos termos do artigo 5.°, n.° 6.

**Quanto à primeira questão**

7. A primeira questão do Hoge Raad der Nederlanden visa fundamentalmente a questão de saber se um sujeito passivo (um empreiteiro) que adquire um terreno com o fim de o afectar ao uso privado, nele construindo, no exercício da sua actividade profissional, um edifício para seu uso próprio, afecta o terreno ao uso privado retirando-o da empresa, na acepção do artigo 5.°, n.° 6.

8. É quanto a mim claro que o artigo 5.°, n.° 6, não é aplicável em tal caso, dado que o terreno constitui propriedade privada, não sendo um bem da empresa do sujeito passivo, na acepção deste artigo. Este ponto de vista está de acordo com outras disposições da directiva e com o acórdão do Tribunal de Justiça de 11 de Julho de 1991, Lennartz (C-97/90, Colect., p. I-3795); ver, em especial os n.os 8 a 12 do acórdão e os n.os 23 e 24 das conclusões por mim apresentadas). Quando um sujeito passivo adquire bens exclusivamente destinados a uso privado actua a título pessoal e não enquanto sujeito passivo, na acepção da Sexta Directiva IVA. Em consequência, as diferentes disposições da directiva relativas à aquisição de bens de uma empresa não são aplicáveis. Em especial o disposto no artigo 17.°, n.° 2, que confere aos sujeitos passivos o direito à dedução do IVA que onera a aquisição, bem como as regras administrativas e contabilísticas previstas nos artigos 18.° e 22.° da directiva não se aplicam à a aquisição de tais bens. Dado que nesse caso os bens não fazem parte da empresa do sujeito passivo, é evidente que não pode considerar-se que o sujeito passivo entrega esses bens na acepção do artigo 5.°, n.° 6.

9. A Comissão e o Governo alemão partilham este ponto de vista. No entanto, o Governo neerlandês defendeu nas suas observações escritas que a construção de uma casa num terreno colocado à disposição da empresa para esse fim deu origem ao aparecimento, para efeitos do IVA, de um novo bem imóvel constituído pelo edifício e pelo terreno subjacente. Esta nova unidade resultou da actividade económica do sujeito passivo. O Governo neerlandês concluiu assim que a primeira questão exige uma resposta afirmativa no sentido de que, na situação descrita pelo tribunal de reenvio, o sujeito passivo afectou o terreno e o edifício ao seu uso privado. Na audiência, alterou a sua posição, reconhecendo que a primeira questão, nos termos em que foi formulada pelo tribunal nacional, pressupunha que o terreno era utilizado para uso privado, acrescentando no entanto não ser claro se tal facto tinha ficado provado no processo principal (ver n.° 16 infra).

10. A primeira questão do Hoge Raad indica expressamente que o terreno foi adquirido apenas com o fim de ser utilizado para uso privado, não sendo solicitado qualquer esclarecimento sobre este ponto. Parece-me (e partilho a este respeito a análise da Comissão) que o facto de um empreiteiro construir, na qualidade de sujeito passivo, uma casa de habitação para uso privado num terreno que lhe pertence somente não tem por efeito converter o terreno em bem da empresa. Abstraindo da questão de saber se o terreno e o edifício são dissociáveis nos termos da legislação nacional aplicável aos bens imóveis, parece-me indispensável, para efeitos do artigo 5.°, n.° 6, distinguir entre a tributação de um terreno de propriedade pessoal de um sujeito passivo e a tributação de um edifício que o sujeito passivo construiu nesse terreno no âmbito da sua actividade empresarial. A solução contrária exce-

deria o necessário para realizar o objectivo desta disposição, que consiste em impedir que o consumo privado de um sujeito passivo seja subtraído ao IVA. Se P. de Jong tivesse encarregado um terceiro de construir um edifício no seu terreno, não havia dúvidas de que o terceiro teria entregue o terreno tal como o edifício. O IVA apenas seria exigível em relação ao preço pago pelo edifício. Nas circunstâncias do caso em apreço, a tributação do terreno na medida em que é utilizado para uso privado conduziria assim a um encargo fiscal superior ao que teria lugar se P. de Jong tivesse actuado como um consumidor normal.

11. O carácter indefensável do ponto de vista manifestado pelo Governo neerlandês nas observações escritas pode demonstrar-se com o exemplo de um garagista cujo veículo pessoal é reparado na sua empresa. Em tal caso, o veículo não passa a integrar os bens da empresa. Pode considerar-se que o proprietário da garagem efectua uma prestação de serviços a si próprio, nos termos do artigo 6.°, n.° 2, alínea b), da directiva ou utiliza bens afectos à empresa (ou seja, a garagem e as suas instalações, mas não o veículo) para uso privado, nos termos do artigo 6.°, n.° 2, alínea a), e que efectua a si mesmo a entrega, nos termos do artigo 5.°, n.° 6, das peças sobressalentes que eventualmente retire dos bens da empresa aquando da reparação. Seria no entanto absurdo defender que efectua uma entrega do veículo a si próprio. Limita-se a efectuar prestações de serviços sobre a sua propriedade privada, acrescentando-lhe bens, no exercício da sua actividade empresarial.

12. No caso em apreço, pode pôr-se a questão de saber se é correcto considerar que o sujeito passivo efectua uma entrega de bens constituída por um edifício acabado. A construção de uma casa de habitação por um empreiteiro num terreno de um cliente poderia igualmente ser entendida como uma prestação de serviços constituída pela realização de trabalhos de construção num terreno do cliente, ou como uma entrega mista de trabalho, equipamentos e de materiais. A construção para um sujeito passivo de uma casa para uso privado num terreno da sua propriedade devia, por analogia, ser tributada nos termos do artigo 6.°, n.° 2, tal como do artigo 5.°, n.° 6. Partindo desta análise, não se coloca a questão de uma entrega única e indivisível de um bem imóvel constituído pelo terreno e pelo edifício acabado.

13. Esta questão não precisa, contudo, de ser decidida para efeitos do presente processo. Em meu entender, a primeira questão deve, de qualquer modo, receber uma resposta negativa, no sentido que, na situação descrita, o sujeito passivo não afecta o terreno da sua empresa ao uso privado, na acepção do artigo 5.°, n.° 6.

**Quanto à segunda questão**

14. A segunda questão do Hoge Raad visa fundamentalmente saber se, quando um bem de uma empresa constituído por um terreno e um edifício foi afectado ao uso privado, a condição imposta pelo artigo 5.°, n.° 6, nos termos da qual esse bem ou os elementos que o compõem devem ter sido objecto de dedução total ou parcial do IVA, significa

que não há entrega nem em relação ao bem imóvel considerado no seu conjunto, nem relativamente ao edifício, sempre que não tenha havido, em relação ao terreno, dedução do IVA.

15. Na parte decisória da sua decisão, o Hoge Raad não diz expressamente que a segunda questão apenas é colocada para a hipótese de a primeira ser respondida afirmativamente. É no entanto claro que é isso que se passa. A segunda questão constitui obviamente o corolário da primeira, dado que parte expressamente do princípio de que o terreno foi retirado da empresa para ser afectado ao uso privado (o que constitui precisamente o ponto sobre o qual a primeira questão visa obter uma decisão do Tribunal de Justiça) para levantar em seguida uma questão relativa ao efeito do requisito respeitante à dedução do imposto, estabelecido no artigo 5.°, n.° 6. O facto de a segunda questão depender de uma resposta afirmativa à primeira é, por outro lado, confirmado pela leitura da fundamentação da decisão de reenvio (designadamente dos n.os 4.3 a 4.7), em que o Hoge Raad introduz a sua análise dos problemas suscitados pelas segunda e terceira questões nestes termos: «Em caso de resposta afirmativa a esta questão» (n.° 4.3). Dado que a primeira questão deve, em meu entender, ser respondida negativamente, torna-se desnecessário analisar a segunda.

16. Defendo este ponto de vista apesar da posição aparentemente sugerida pelo Governo neerlandês na audiência. Embora admita que a resposta à primeira questão deve ser negativa, o Governo neerlandês pareceu sugerir que o Tribunal de Justiça, dada a incerteza que rodeia os factos do caso em apreço, devia responder à segunda questão e, assim, ter em conta a possibilidade de o terreno ter sido adquirido a título pessoal, sendo posteriormente afectado à empresa. Não considero que tal seja necessário. A leitura da decisão de reenvio demonstra que a segunda questão não foi ditada por qualquer incerteza relativamente aos factos; pelo contrário, foi colocada partindo do princípio de que, do ponto de vista jurídico, um empreiteiro converte um terreno na sua propriedade pessoal em bem da empresa ao construir nele um edifício para uso privado, hipótese que já rejeitei (n.os 10 a 12 supra). Além disso, note-se que a segunda questão suscita problemas um pouco mais amplos quanto à finalidade e ao efeito das disposições relativas à tributação do uso privado, incluindo determinados pontos que dizem mais directamente respeito a outro processo actualmente pendente no Tribunal de Justiça, o processo C-193/91, Mohsche (acórdão de 25 de Maio de 1993, Colect., p. I-2615).

**Quanto à terceira questão**

17. A terceira questão do tribunal nacional visa esclarecer se, em caso de entrega de um bem imóvel considerado no seu conjunto, a matéria colectável para efeitos do artigo 11.°, ponto A, n.° 1, alínea b), é constituída pelo preço de custo do bem imóvel considerado no seu conjunto ou apenas pela parte do preço de custo relativamente ao qual tenha havido dedução do IVA. No entanto, esta questão não se coloca, dado considerar que, na situação descrita, não houve entrega do terreno.

## Conclusão

18. Concluindo, entendo que o Tribunal de Justiça deve responder à primeira questão colocada pelo Hoge Raad da seguinte forma:

«O artigo 5.°, n.° 6, da Sexta Directiva 77/388/CEE deve ser interpretado no sentido que, quando um sujeito passivo (designadamente um empreiteiro) adquire um terreno apenas com o fim de o afectar ao seu uso privado, nele construindo, posteriormente, no exercício da sua actividade, uma casa destinada ao seu uso pessoal, só o edifício, e não o terreno, deve ser considerado afecto ao uso privado para efeitos desta disposição.»