CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL F. G. JACOBS apresentadas em 10 de Novembro de 1992 *

Senhor Presidente,
Senhores Juízes,

1. No presente caso, o Bundesfinanzhof pediu ao Tribunal de Justiça que se pronunciasse sobre a interpretação da Sexta Directiva relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (Directiva 77/388/CEE do Conselho; JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), em especial do artigo 6.°, n.° 2, desta directiva. A questão fundamental no caso em apreço é a de saber se um empresário que utiliza para fins privados um automóvel afecto à sua empresa deve pagar, relativamente à utilização privada, um imposto que incida sobre diferentes rubricas de despesas não tributadas ou isentas de imposto, efectuadas para a manutenção ou o uso do veículo (em especial, a renda de uma garagem, impostos, seguro e taxas de estacionamento).

As disposições comunitárias relevantes

2. O artigo 6.°, n.° 2, da Sexta Directiva determina o seguinte:

«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) as prestações de serviços a título gratuito efectuadas pelo sujeito passivo para seu uso privado ou do seu pessoal ou, em geral, para fins estranhos à própria empresa.

Os Estados-membros podem derrogar o disposto no presente número, desde que tal derrogação não conduza a distorções de concorrência».

3. O artigo 11.°, letra A, n.° 1, da directiva determina:

«a matéria colectável é constituída:

a) ...

b) ...

c) 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.

* Língua original: inglês.

...».

4. Por conseguinte, nos termos destas disposições, um sujeito passivo (ou seja, uma pessoa que exerça uma actividade económica, na acepção do artigo 4.° da directiva) que utilize para fins privados um bem da sua empresa ou receba prestações de serviços da sua empresa para seu uso privado é considerado como alguém que efectua uma prestação de serviços a título oneroso para si próprio, sendo a matéria colectável igual ao montante das despesas para a execução da prestação de serviços. O artigo 6.°, n.° 2, alínea a), tem por fim evitar que um sujeito passivo possa beneficiar da utilização de um bem com isenção fiscal, usando para fins privados um bem da empresa a que deduziu o imposto sobre o valor acrescentado nos termos do artigo 17.° da directiva (isto é, para o qual recuperou das autoridades fiscais o imposto sobre o valor acrescentado facturado pelo seu fornecedor, deduzindo-o do imposto sobre o valor acrescentado por ele devido pelas suas próprias prestações aos clientes). Este preceito só é portanto aplicável se o sujeito passivo deduziu pelo menos uma parte do imposto sobre o valor acrescentado que pagou sobre o bem. O artigo 6.°, n.° 2, alínea b), destina-se, de um modo mais geral, a evitar que um sujeito passivo beneficie de prestações de serviços da sua empresa com isenção fiscal.

Matéria de facto e questões colocadas pelo órgão jurisdicional nacional

5. G. Mohsche, que exerce na República Federal da Alemanha a actvidade de fabricante de ferramentas, utilizou para fins privados um automóvel afecto à sua empresa. Aquando do cálculo do imposto sobre o valor acrescentado devido por G. Mohsche para o ano de 1983, relativamente à utilização privada do veículo, as autoridades fiscais alemãs incluíram na matéria colectável um montante correspondente à amortização do veículo e uma percentagem de várias despesas efectuadas com o respectivo uso e manutenção. G. Mohsche recorreu contra a decisão das autoridades fiscais para o Finanzgericht. Este decidiu que as autoridades fiscais tinham incluído com razão a amortização do veículo na matéria colectável (o Bundesfinanzhof salienta que isto parece ter-se baseado no facto — não expressamente mencionado pelo Finanzgericht — de G. Mohsche ter deduzido o imposto sobre o valor acrescentado aquando da aquisição do veículo). O Finanzgericht decidiu, no entanto, que, nos termos do § 1, n.° 1, ponto 2, alínea b), da Umsatzsteuergesetz (lei alemã relativa ao imposto sobre o volume de negócios) de 1980, interpretado de acordo com as disposições comunitárias, a matéria colectável não devia ter incluído algumas despesas efectuadas para a manutenção ou o uso do veículo (em especial a renda da garagem, o imposto sobre veículos, o seguro e as taxas de estacionamento), já que, quanto a elas, G. Mohsche não tinha sido tributado nem tinha deduzido o imposto sobre o valor acrescentado. As autoridades fiscais recorreram para o Bundesfinanzhof, que considera incorrecta a interpretação da lei alemã pelo Finanzgericht. O Bundesfinanzhof tem, porém, dúvidas sobre a questão de saber se a lei alemã executa correctamente o artigo 6.°, n.° 2, da Sexta Directiva e, por conseguinte, solicita ao Tribunal de Justiça que decida, a título prejudicial, sobre as seguintes questões:

«1. O artigo 6.°, n.° 2, da Sexta Directiva 77/388/CEE proíbe a tributação da utilização privada de um bem afecto à empresa em cuja transferência o sujeito passivo pôde deduzir o imposto sobre o volume de negócios, na medida em que esta utilização inclui prestações de serviços de terceiros tendo em vista a manutenção ou o uso do bem, sem possibilidade de dedução pelo sujeito passivo do imposto pago a montante?

2. Em caso de resposta afirmativa à primeira questão: um sujeito passivo pode invocar esta proibição perante os órgãos jurisdicionais nacionais?»

Quanto à primeira questão

6. Nas suas observações escritas, tanto o Governo alemão como a Comissão defendem que o artigo 6.°, n.° 2, deve ser interpretado à luz do princípio da neutralidade fiscal, que está subjacente ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. Todavia, os seus pontos de vista diferem quanto à natureza exacta dessa neutralidade e às consequências para a interpretação do artigo 6.°, n.° 2. O Governo alemão considera que um sujeito passivo na situação de G. Mohsche deve ser equiparado a um consumidor normal que aluga o automóvel a um sujeito passivo. Num caso destes, o imposto sobre o valor acrescentado seria devido quanto à totalidade dos pagamentos relativos ao aluguer, independentemente de saber se o locador beneficiou do direito de dedução do imposto sobre o valor acrescentado relativamente ao seguro ou a outras rubricas. Por conseguinte, na opinião do Governo alemão, a utilização privada de bens, para efeitos do artigo 6.°, n.° 2, alínea a), deve incluir as despesas efectuadas pelo sujeito passivo em conexão com essa utilização, independentemente de saber se houve dedução do imposto sobre o valor acrescentado quanto a elas.

7. A Comissão, por outro lado, considera que G. Mohsche deve ser equiparado a um sujeito privado que adquire um veículo e não a um locatário. O facto de as despesas isentas de impostos ou não tributadas pagas pelo locador de um veículo serem incluídas no montante das despesas de locação sujeitas ao imposto é uma anomalia do sistema do imposto sobre o valor acrescentado. Embora, em princípio, o artigo 6.°, n.° 2, alínea a), abranja prestações de serviços ou outras despesas relacionadas com a utilização de um automóvel, deve ser interpretado no sentido de excluir as despesas isentas de impostos ou não tributadas do imposto pela utilização privada, mesmo quando tenha havido dedução do imposto sobre o valor acrescentado relativamente aos bens.

8. Tanto o Governo alemão como a Comissão se referiram ao acórdão do Tribunal de Justiça proferido no processo Kühne (50/88, Colect. 1989, p. 1925). Este processo também dizia respeito à interpretação do artigo 6.°, n.° 2, alínea a), e tinha mesmo algumas semelhanças factuais com o presente caso. H. Kühne, advogado, tinha sido igualmente sujeito ao imposto sobre o valor acrescentado relativamente à utilização privada de um automóvel afecto à sua empresa. A tributação da utilização privada baseava-se também, em parte, na amortização do carro e, em parte, nas despesas efectuadas para a sua manutenção e uso. No entanto, a semelhança entre os dois casos acaba aí. Em primeiro lugar, diferentemente de G. Mohsche,

H. Kühne não tinha deduzido o imposto sobre o valor acrescentado relativo à aquisição do carro, porque o tinha comprado em segunda mão a um particular. Em segundo lugar, diferentemente das despesas em causa no caso em apreço, as despesas de H. Kühne com a manutenção e o uso do carro diziam respeito a prestações de serviços tributáveis (reparações, serviços de manutenção, lubrificantes, etc.) para os quais ele tinha deduzido o imposto sobre o valor acrescentado. Por conseguinte, no processo Kühne, a situação era de facto a inversa da do presente caso. O que estava em causa era saber se o artigo 6.°, n.° 2, alínea a), impedia as autoridades alemãs de tributarem a amortização do carro, embora o imposto sobre o valor acrescentado fosse dedutível relativamente às despesas efectuadas para a sua manutenção e uso.

9. O Tribunal de Justiça decidiu que, como não era permitido ao sujeito passivo deduzir o imposto residual que incide sobre o valor de um bem adquirido em segunda mão a um sujeito privado, não tinha havido, relativamente a esse bem, dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado, na acepção do artigo 6.°, n.° 2, alínea a); por conseguinte, esta disposição não permitia uma tributação da amortização do bem em virtude da sua utilização privada. Isto era assim, não obstante o facto de o sujeito passivo ter podido deduzir o imposto sobre o valor acrescentado que incidia sobre as diferentes prestações que recebera para o uso e manutenção do bem.

10. A meu ver, a proibição de tributação da utilização privada que o Tribunal de Justiça reconheceu nesse processo devia também aplicar-se às despesas isentas de impostos ou não tributadas efectuadas por um sujeito passivo em conexão com o uso e a manutenção do bem. É certo que uma interpretação literal da expressão «a utilização de bens» constante do artigo 6.°, n.° 2, alínea a), é inconcludente. A expressão pode ser entendida num sentido estrito, relativo unicamente à simples utilização, ou num sentido mais lato, que abranja as prestações de serviços e outras despesas relativas a essa utilização; deste último modo de ver resulta que essas prestações de serviços deveriam ser incluídas na tributação da utilização privada, independentemente de saber se houve dedução do imposto sobre o valor acrescentado quanto a elas, visto que o artigo 6.°, n.° 2, alínea a), exige simplesmente que, relativamente aos bens, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado.

11. No entanto, o entendimento mais amplo, sufragado pelo Governo alemão, é incompatível com a finalidade do artigo 6.°, n.° 2, alínea a). Diferentemente das prestações normais, que são em princípio tributáveis, independentemente de saber se o imposto sobre o valor acrescentado era dedutível quanto aos bens e serviços utilizados para a sua execução, a utilização privada de um bem só é tributável nos termos do artigo 6.°, n.° 2, alínea a), se o imposto sobre o valor acrescentado fosse dedutível relativamente aos bens. Daqui resulta que a finalidade desta disposição é a de colocar o sujeito passivo, na medida em que utilize um bem afecto à empresa para fins privados, na situação em que estaria se tivesse adquirido o bem como um sujeito privado, sem qualquer direito de dedução.

12. Este modo de ver é compatível com o acórdão do Tribunal de Justiça proferido no processo Kühne, em que o Tribunal de Justiça declarou (no n.° 8):

«Decorre do sistema da Sexta Directiva que a citada disposição pretende evitar a não tributação de um bem afecto à empresa e utilizado para fins privados, apenas exigindo, em consequência, a tributação da utilização privada desse bem no caso de ter dado direito à dedução do imposto que recaiu sobre a sua aquisição.»

13. Se, no caso em apreço, G. Mohsche, sujeito passivo, tivesse adquirido o carro exclusivamente para fins privados, teria sido tratado como um adquirente privado (v. o acórdão Lennartz, C-97/90, Colect. 1991, p. I-3795, n.os 8 a 11; v. igualmente o acórdão de 6 de Maio de 1992, De Jong, C-20/91, Colect., p. I-2847, n.° 17). Um adquirente privado não pagaria imposto sobre o valor acrescentado sobre despesas não tributadas, tais como o imposto sobre veículos, e os seus encargos fiscais relativamente a uma despesa isenta de impostos como o seguro do carro limitar-se-iam ao imposto sobre o valor acrescentado que a companhia de seguros, como fornecedor de prestações de serviços de seguro isentas, não podia recuperar nas suas compras, nos termos do artigo 17.°, n.° 2, da directiva, e que foi portanto obrigada a repercutir sobre ele nos prémios de seguro. Parece absurdo que, se G. Mohsche adquirir o carro em parte para as necessidades da sua empresa, tenha de suportar uma carga fiscal mais pesada relativamente à sua utilização privada do veículo. Como a Comissão afirmou na fase oral do processo, G. Mohsche não alugou o carro a uma empresa de aluguer de automóveis nem tomou um táxi nem a sua profissão é a de locador de veículos. É fabricante de ferramentas e comprou o carro em parte como empresário e em parte como sujeito privado.

14. O despacho de reenvio sugere que o artigo 6.°, n.° 2, alínea a), pode ser interpretado em conjugação com o artigo 13.°, letra B, alínea c), que isenta as entregas de bens quando, por determinadas razões, o imposto pago pela aquisição destes bens não fosse dedutível. Segundo esta interpretação, a tributação da utilização para fins privados, nos termos do artigo 6.°, n.° 2, alínea a), só seria proibida se o imposto sobre o valor acrescentado não fosse dedutível por uma das razões previstas no artigo 13.°, letra B, alínea c). Este entendimento é indefensável, porque a isenção do artigo 13.°, letra B, alínea c), só diz respeito às entregas de bens. Se tivesse havido a intenção de interpretar o artigo 6.°, n.° 2, alínea a), em conjugação com o artigo 13.°, este último teria certamente previsto uma isenção equivalente para as prestações de serviços que consistem na utilização de um bem. Além disso, poderia pensar-se que o artigo 6.°, n.° 2, alínea a), fizesse uma referência expressa ao artigo 13.°

15. Concordo, por conseguinte, com a conclusão da Comissão segundo a qual as despesas não tributadas ou isentas de impostos relativamente às quais não tenha havido qualquer dedução do imposto sobre o valor acrescentado devem ser excluídas do âmbito de aplicação do artigo 6.°, n.° 2. No entanto, a análise em que a Comissão baseia esta conclusão é incompatível com o teor literal do artigo 6.°, n.° 2, alínea a). Se, tal como a Comissão, admitirmos que a expressão «a utilização de bens» abrange as prestações de serviços e outras despesas relacionadas com essa utilização, então a letra do artigo 6.°, n.° 2, alínea a), exige que elas sejam incluídas na tributação da utilização para fins privados, já que a aplicação da disposição depende unicamente do pressuposto de, relativamente aos bens, ter havido dedução do imposto sobre o valor acrescentado.

16. Em minha opinião, pode chegar-se correctamente à conclusão defendida pela Comissão, interpretando a expressão «a utilização de bens» num sentido estrito, que abranja tão-somente a utilização do próprio bem. A utilização privada de prestações acessórias relacionadas com esta utilização não faria parte, nesse caso, da prestação de serviços tributável que se reputa surgir nos termos do artigo 6.°, n.° 2, alínea a). O «montante das despesas» desta prestação de serviços, na acepção do artigo 11.°, letra A, n.° 1, alínea c), seria assim limitado unicamente à despesa efectuada para proporcionar o bem. Por conseguinte, não haveria qualquer tributação quanto às despesas relativas ao automóvel isentas de impostos ou não tributadas, tais como as que estão em causa no presente caso.

17. Poderia alegar-se em sentido contrário que esta interpretação pode conduzir à evasão fiscal em matéria de prestações de serviços e de despesas tributáveis. No entanto, como o artigo 17.°, n.° 2, da directiva só permite que um sujeito passivo deduza o imposto sobre o valor acrescentado que incide sobre as suas compras de bens e serviços desde que sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, ele não pode deduzir o imposto sobre o valor acrescentado sobre as prestações de serviços utilizadas para fins privados. Quando um automóvel é utilizado em parte para fins privados, seria necessário discriminar o imposto sobre o valor acrescentado sobre as despesas relativas ao automóvel, consoante o grau de utilização privada. Assim sendo, o imposto sobre o valor acrescentado só seria dedutível na medida em que o carro foi utilizado para fins próprios à empresa.

18. Este modo de ver é compatível com o teor literal do artigo 6.°, n.° 2, alínea a), e também com a *ratio* que lhe está subjacente. Parece-me que a finalidade do recurso ao expediente de uma prestação imputada para proceder a ajustamentos quanto à utilização privada do bem, em vez da solução mais óbvia de restringir o direito de deduzir a montante o imposto sobre o valor acrescentado que incide sobre a aquisição desse bem, era permitir tomar em consideração as modificações na proporção da utilização privada dos bens que ocorram de um ano para o outro. A mesma consideração não se aplica às prestações de serviços recebidas por uma empresa, já que, em geral, elas são consumidas imediatamente ou dentro de um breve período de tempo.

19. Além disso, a interpretação dos artigos 6.°, n.° 2, alínea a), e 17.°, n.° 2, leva a um tratamento coerente das várias categorias de utilização privada. Em especial, as prestações de serviço efectuadas por terceiros a um sujeito passivo e usadas para fins privados seriam tratadas em conformidade com as finalidades da directiva, independentemente da questão de saber se estão relacionadas com a utilização de bens e, no caso afirmativo, se, relativamente aos bens, houve ou não dedução do imposto sobre o valor acrescentado.

20. É verdade que, no n.° 29 do acórdão Kühne, o Tribunal de Justiça deu a entender, ao considerar a matéria colectável na acepção do artigo 11.°, letra A, n.° 1, alínea c), que as despesas com o automóvel relativamente às quais tenha havido dedução do imposto sobre o valor acrescentado devem ser tributadas. Todavia, no processo Kühne, não se tratava da tributação das despesas relativas ao automóvel, mas sim da tributação da amortização do próprio carro. O Tribunal de Justiça quis esclarecer que era compatível com os objectivos do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado não tributar a

amortização do carro e, do mesmo passo, tributar as despesas relativas ao automóvel. Pelas razões acima expostas, seria, a meu ver, mais compatível com a letra e com o sistema da directiva efectuar a tributação das despesas relativas ao automóvel, negando a um sujeito passivo o direito de dedução, na medida em que o carro for utilizado para fins privados. Acrescente-se, no entanto, que, como o mesmo resultado pode ser alcançado graças ao método alemão de autorizar a dedução completa destas despesas e de tributar a seguir a proporção relevante de utilização privada, não parece haver objecções quanto ao emprego desse método, desde que ele se limite às despesas relativas ao automóvel, relativamente às quais tenha havido dedução do imposto sobre o valor acrescentado.

21. Vou analisar finalmente dois pontos específicos que foram levantados. Em primeiro lugar, o Governo alemão fez notar que, por razões de ordem prática, a possibilidade de uma tributação parcial da utilização de um bem em proporção das deduções do imposto a montante foi rejeitada durante as discussões que precederam a aprovação da Sexta Directiva. Se esta observação pode ser válida no caso de, relativamente aos próprios bens, só ter havido dedução parcial do imposto sobre o valor acrescentado, não consigo ver por que é que haveria qualquer dificuldade prática em distinguir os bens das despesas efectuadas para o seu uso e manutenção.

22. Em segundo lugar, os interessados que apresentaram observações alegam com razão que o artigo 6.°, n.° 2, alínea b), é inaplicável no presente caso. Este preceito parece aplicar-se às prestações de serviços efectuadas para fins privados pela própria empresa do sujeito passivo. A falta de qualquer exigência relativa à dedução do imposto é compatível com este entendimento. Diferentemente da alínea a) do artigo 6.°, n.° 2, a alínea b) não se destina simplesmente a eliminar a proporção relevante do imposto a montante que foi deduzida relativamente aos bens utilizados para fins privados. O seu objectivo é evitar que um sujeito passivo receba prestações de serviço comerciais da sua empresa isentas de impostos, relativamente às quais um sujeito privado teria que pagar o imposto sobre o valor acrescentado.

Quanto à segunda questão

23. Com a sua segunda questão, o Bundesfinanzhof pergunta se um sujeito passivo pode invocar o artigo 6.°, n.° 2, perante os órgãos jurisdicionais nacionais.

24. No acórdão Kühne, o Tribunal de Justiça decidiu (no n.° 26) que a proibição de tributação da utilização privada de bens afectos à empresa quando, relativamente a esses bens, não tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado, é susceptível de produzir efeitos directos nas relações jurídicas entre os Estados-membros e os seus administrados. Em meu entender, os critérios do efeito directo estão igualmente satisfeitos no que diz respeito à proibição de tributação de prestações de serviços e de despesas isentas de impostos ou não tributadas que foram efectuadas para a manutenção e o uso de bens afectos à empresa.

25. Por conseguinte, sou de opinião que deve responder-se do seguinte modo às questões submetidas pelo Bundesfinanzhof:

«1) O artigo 6.°, n.° 2, da Sexta Directiva relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (77/388/CEE) proíbe a tributação da utilização privada de prestações de serviços efectuadas por terceiros a um sujeito passivo para a manutenção ou o uso de bens para fins privados sem que tenha havido dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante.

2) Um sujeito passivo pode invocar esta proibição perante os órgãos jurisdicionais dos Estados-membros.»