ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

8 de Maio de 2003 *

No processo C-269/00,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, em aplicação do artigo 234.° CE, pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Wolfgang Seeling

e

Finanzamt Starnberg,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação dos artigos 6.°, n.° 2, primeiro parágrafo, alínea a), 13.°, B, alínea b), e 17.°, n.° 2, alínea a), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54),

* Língua do processo: alemão.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: M. Wathelet, presidente de secção, C. W. A. Timmermans, D. A. O. Edward, P. Jann e S. von Bahr (relator), juízes,

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

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação de W. Seeling, por H. G. Zaisch, Steuerberater,

— em representação do Governo alemão, por W.-D. Plessing e T. Jürgensen, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa e K. Gross, na qualidade de agentes, assistidos por A. Böhlke, Rechtsanwalt,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações de W. Seeling, representado por H. G. Zaisch, do Governo alemão, representado por B. Muttelsee-Schön, na qualidade de agente, e da Comissão, representada por K. Gross, assistido por A. Böhlke, na audiência de 7 de Fevereiro de 2002,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 16 de Maio de 2002,

profere o presente

Acórdão

1 Por despacho de 25 de Maio de 2000, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 3 de Julho seguinte, o Bundesfinanzhof submeteu, ao abrigo do artigo 234.° CE, uma questão prejudicial sobre a interpretação dos artigos 6.°, n.° 2, primeiro parágrafo, alínea a), 13.°, B, alínea b), e 17.°, n.° 2, alínea a), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Directiva»).

2 Esta questão foi suscitada no âmbito de um litígio que opõe W. Seeling ao Finanzamt Starnberg (a seguir «Finanzamt»), a respeito do direito de W. Seeling deduzir integralmente o imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pago a montante pela construção de um edifício que afectou, na totalidade, à sua empresa, mas que utiliza em parte para fins privados.

Quadro jurídico

Legislação comunitária

3 O artigo 2.°, n.° 1, da Sexta Directiva sujeita a IVA «as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

4 O artigo 6.°, n.° 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva equipara 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, sempre que, relativamente a esses bens, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado».

5 Nos termos do artigo 11.°, A, n.° 1, alínea c), da Sexta Directiva, 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».

6 Segundo o artigo 13.°, B, alínea b), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, os Estados-Membros isentarão:

«A locação de bens imóveis, com excepção:

1. Das operações de alojamento, tal como são definidas na legislação dos Estados-Membros, realizadas no âmbito do sector hoteleiro ou de sectores com funções análogas, incluindo as locações de campos de férias ou de terrenos para campismo;

2. Da locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos;

3. Da locação de equipamento e maquinaria de instalação fixa;

4. Da locação de cofres-fortes.»

7 O artigo 13.°, C, da Sexta Directiva dispõe:

«Os Estados-Membros podem conceder aos seus sujeitos passivos o direito de optar pela tributação:

a) Da locação de bens imóveis;

b) [...]

Os Estados-Membros podem restringir o âmbito do direito de opção e fixarão as regras do seu exercício.»

8 O artigo 17.°, n.° 2, alínea a), da Sexta Directiva prevê:

«Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a) O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo.»

9 O artigo 20.° da Sexta Directiva, relativo ao ajustamento das deduções, na versão alterada pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995 (JO L 102, p. 18), prevê, no n.° 2:

«No que diz respeito aos bens de investimento, o ajustamento deve repartir-se por um período de cinco anos, incluindo o ano em que os bens tenham sido adquiridos ou produzidos. Anualmente, esse ajustamento é efectuado apenas sobre a quinta parte do imposto que incidiu sobre os bens em questão. Tal ajustamento é realizado em função das alterações do direito à dedução verificadas durante os anos seguintes, em relação ao direito à dedução do ano em que os bens em questão foram adquiridos ou produzidos.

Em derrogação do disposto no parágrafo anterior, os Estados-Membros podem tomar como base, no momento do ajustamento, um período de cinco anos completos a contar do início da utilização dos bens em questão.

No que diz respeito aos bens de investimento imobiliários, o período que serve de base ao cálculo dos ajustamentos pode ser alargado até vinte anos.»

Legislação nacional

10 Resulta do § 1, n.° 1, ponto 2, alínea b), da Umsatzsteuergesetz (lei do imposto sobre o volume de negócios, BGBl. 1993 I, p. 565), na versão em vigor no ano em litígio de 1995 (a seguir «UStG»), que o uso privado está sujeito a IVA. Existe uso privado quando um operador económico efectua, no decurso da sua actividade, outras operações que não entregas de bens, para fins estranhos à própria empresa.

11 Por força do § 4, ponto 12, primeiro período, alínea a), da UStG, a locação de bens imóveis está isenta.

12 O § 9, n.° 1, da UStG prevê que o operador económico pode renunciar à isenção prevista no referido § 4, n.° 12, se a operação for efectuada no âmbito da

actividade de outro operador económico. O § 9, n.° 2, da UStG prevê que o operador só pode renunciar a essa isenção se o arrendatário usar ou pretender usar o bem imóvel exclusivamente para operações que não excluam a dedução do IVA devido a montante.

13 O § 15, n.° 2, ponto 1, da UStG exclui a dedução do IVA nos fornecimentos e nas prestações de serviços utilizadas para efectuar operações isentas.

14 Resulta do despacho de reenvio que, segundo a jurisprudência anterior do Bundesfinanzhof, a utilização de um bem imóvel afecto à empresa, para fins alheios a esta, está isenta de IVA, ficando, por conseguinte, excluído o direito à dedução nos termos do § 15, n.° 2, ponto 1, da UStG, sempre que exista uma locação de bens imóveis na acepção do § 4, ponto 12, primeiro período, alínea a), da UStG, se a utilização desse bem foi cedida a um terceiro a título oneroso. Em caso de uso privado, não é permitida a renúncia à isenção nos termos do § 9 da UStG, uma vez que esta disposição pressupõe a realização de uma operação com outro operador económico, no âmbito da empresa deste último.

Processo principal e questão prejudicial

15 W. Seeling é proprietário de uma empresa de arboricultura e de horticultura, sujeita ao regime geral de tributação. Em 1995, construiu um edifício que afectou, na totalidade, à sua empresa. Uma vez concluído o referido edifício, passou a utilizá-lo, em parte, para a sua actividade profissional e, em parte, como habitação própria.

16 Na sua declaração de IVA relativa a 1995, W. Seeling pediu a dedução integral da quantia de IVA pago a montante pela construção do edifício. Declarou como uso privado sujeito a imposto a utilização, para fins pessoais, de uma habitação no edifício.

17 No entanto, o Finanzamt qualificou de uso privado isento a utilização de uma parte do edifício para fins pessoais e recusou a dedução correspondente.

18 O Finanzgericht (Alemanha) confirmou a decisão do Finanzamt e negou provimento ao recurso interposto por W. Seeling.

19 W. Seeling interpôs recurso de revista desta decisão para o Bundesfinanzhof. Alega que, segundo o direito comunitário, a sua utilização de uma parte do edifício para fins privados está sujeita a imposto, não podendo assim excluir-se a dedução da parte do IVA pago a montante que incide sobre essa parte do edifício.

20 Após lembrar que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça (acórdão de 16 de Outubro de 1997, Fillibeck, C-258/95, Colect., p. I-5577, n.° 25), o artigo 6.°, n.° 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva tem por objectivo assegurar a igualdade de tratamento entre o sujeito passivo e o consumidor final, o Bundesfinanzhof interroga-se sobre o alcance desta equiparação. Pergunta, em particular, se a utilização parcial de um bem afecto à empresa para fins privados do sujeito passivo pode ser considerada uma «locação» ou uma «locação de bens imóveis» isenta, na acepção do artigo 13.°,

B, alínea b), da Sexta Directiva. Esta questão não teria, segundo ele, ficado definitivamente esclarecida no acórdão de 4 de Outubro de 1995, Armbrecht (C-291/92, Colect., p. I-2775).

21 Nestas circunstâncias, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Um Estado-Membro pode considerar isenta de imposto [nos termos do artigo 13.°, B, alínea b), da Directiva 77/388/CEE, embora sem a possibilidade de renunciar à isenção] a utilização de um imóvel para habitação própria, integrado no conjunto dos edifícios afectos à empresa, equiparada a uma prestação de serviços efectuada a título oneroso na acepção do artigo 6.°, n.° 2, alínea a), da Directiva 77/388/CEE, com a consequência de, por força do artigo 17.°, n.° 2, alínea b), da Directiva 77/388/CEE, estar excluída a dedução a montante do IVA que incidiu sobre o uso dos edifícios?»

Quanto à questão prejudicial

22 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, no essencial, saber se os artigos 6.°, n.° 2, primeiro parágrafo, alínea a), e 13.°, B, alínea b), da Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional que trata como prestação de serviços isenta, a título de locação de bens imóveis na acepção do referido artigo 13.°, B, alínea b), a utilização, para fins privados do sujeito passivo, de uma parte de um edifício afecto, na totalidade, à sua empresa.

Observações apresentadas no Tribunal de Justiça

23 W. Seeling alega que a equiparação prevista no artigo 6.°, n.° 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva não significa que se deva equiparar o sujeito passivo a um locatário.

24 O único objectivo do artigo 6.°, n.° 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva é evitar que o benefício de uma dedução do IVA pago a montante pelo bem da empresa em causa seja atribuído a título definitivo ao sujeito passivo. Apenas as despesas sujeitas ao IVA pago a montante fazem parte da matéria colectável na acepção dessa disposição (v. acórdão Armbrecht, já referido). A dedução do IVA pago a montante não deve ser impedida, mas apenas compensada ou, por outras palavras, neutralizada.

25 Segundo W. Seeling, a neutralidade fiscal da utilização, para fins privados, de um bem afecto à empresa só pode ser alcançada se a dedução do IVA pago a montante for desde logo concedida na totalidade, uma vez que a utilização para fins privados é posteriormente tributada ao longo de toda a duração da utilização, nos termos do artigo 6.°, n.° 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva.

26 O Governo alemão considera que o artigo 6.°, n.° 2, da Sexta Directiva alarga o âmbito de aplicação do artigo 13.° da mesma directiva. Com efeito, resulta da equiparação prevista no artigo 6.°, n.° 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva que todas as disposições desta directiva aplicáveis às prestações de serviços são, em princípio, igualmente aplicáveis às situações equiparadas.

27 No presente processo, estão reunidas as condições para uma equiparação nos termos do artigo 6.°, n.° 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva. O sujeito passivo afectou todo o edifício ao património da sua empresa, ao mesmo tempo que o utiliza em parte como habitação própria. Acresce que este bem conferiu o direito à dedução proporcional do IVA pago a montante, neste caso, até ao valor da parte do bem imóvel utilizada para fins da empresa.

28 O Governo alemão sustenta que a equiparação implica a aplicabilidade do artigo 13.°, B, alínea b), da Sexta Directiva enquanto disposição análoga mais adequada. Segundo aquele governo, uma vez que o artigo 6.°, n.° 2, primeiro parágrafo, alínea a), dessa directiva equipara a utilização de um bem da empresa para fins privados a uma prestação de serviços e que essa utilização se assemelha mais, do ponto de vista do uso final, a uma locação, é aplicável a isenção prevista no artigo 13.°, B, alínea b), da referida directiva.

29 O Governo alemão acrescenta que a *ratio* do artigo 6.°, n.° 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva, que é evitar a não tributação de um bem afecto à empresa e utilizado para fins privados (v. acórdão de 27 de Junho de 1989, Kühne, 50/88, Colect., p. 1925, n.° 8), constitui um argumento igualmente favorável à aplicação do artigo 13.°, B, alínea b), da referida directiva aos casos de uso privado. Do ponto de vista do uso final, é indiferente que o sujeito passivo arrende a habitação ou a utilize ele próprio. Como tal, é oportuno, no presente processo, dar o mesmo tratamento fiscal aos dois casos.

30 O Governo alemão invoca igualmente o princípio da neutralidade fiscal em apoio da aplicação do artigo 13.°, B, alínea b), da Sexta Directiva, evocando os n.^{os} 9 e 17 do acórdão Kühne, já referido.

31 A este respeito, refere que, se nos anos seguintes à aquisição do edifício a sua utilização para fins privados for reduzida, pode ser pedida, no decurso do período de ajustamento de dez anos previsto no artigo 20.°, n.° 2, da Sexta Directiva, uma dedução, *a posteriori*, do IVA pago a montante, *pro rata temporis*.

32 Se, pelo contrário, a utilização para fins privados estivesse sujeita a IVA — permitindo a dedução, enquanto imposto pago a montante, do IVA que incide sobre a totalidade das despesas de construção do edifício —, existiriam usos finais não tributados. Com efeito, o edifício poderia então, por exemplo, ser vendido com isenção de IVA a um privado no termo do período de ajustamento de dez anos previsto no artigo 20.°, n.° 2, da Sexta Directiva, sem haver qualquer alteração, *a posteriori*, à dedução do IVA pago a montante no momento da aquisição do edifício. Neste segundo caso, o sujeito passivo obteria assim uma vantagem, visto que a tributação durante dez anos da utilização privada do edifício só corrigiria muito parcialmente, na maior parte dos casos, a dedução do IVA pago a montante, efectuada no momento da aquisição do edifício. Com efeito, nos termos do artigo 11.°, A, n.° 1, alínea c), dessa directiva, o montante das despesas suportadas pelo sujeito passivo na execução da prestação de serviços constitui a matéria colectável das operações equiparadas por força do artigo 6.°, n.° 2, da referida directiva. Uma vez que, em geral, um edifício não fica amortizado em dez anos, a tributação durante dez anos do uso privado não permite, na totalidade, compensar as fracções dos montantes do IVA pago a montante pela soma dos montantes de amortização. Ora, tal resultado é contrário ao princípio da neutralidade fiscal.

33 A Comissão precisa que do artigo 6.°, n.° 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva resulta que se considera que um sujeito passivo que utiliza, para fins privados, um bem afecto à sua empresa fornece a si mesmo uma prestação de

serviços em troca de uma remuneração correspondente ao montante das despesas relativas a essa prestação de serviços, montante este calculado nos termos das disposições do artigo 11.°, A, n.° 1, alínea c), da referida directiva. A utilização de um bem afecto à empresa, para fins estranhos à própria empresa, é, portanto, tributável, quando o bem em causa tenha conferido o direito a uma dedução total ou parcial do IVA pago a montante.

34 Essa disposição pretende assegurar a igualdade de tratamento entre o sujeito passivo e o consumidor final, no que respeita à utilização para fins estranhos à empresa. Equipara, portanto, a um particular que adquiriu bens sem direito à dedução o sujeito passivo que usa para fins privados bens afectos à empresa. No n.° 8 do acórdão Kühne, já referido, o Tribunal de Justiça considerou que decorre do sistema da Sexta Directiva que o seu artigo 6.°, n.° 2, primeiro parágrafo, alínea a), pretende evitar a não tributação de um bem afecto à empresa e utilizado para fins privados, apenas exigindo, em consequência, a tributação do uso privado desse bem no caso de ter havido dedução do IVA que recaiu sobre a sua aquisição.

35 No que respeita à concepção alemã do uso privado como operação de locação que o sujeito passivo realiza consigo mesmo, a Comissão considera que essa concepção não pode ter como base o artigo 6.°, n.° 2, primeiro parágrafo, alínea a), nem o artigo 13.°, B, alínea b), da Sexta Directiva.

36 Quanto a esta última disposição, a Comissão lembra que as isenções previstas no artigo 13.° da Sexta Directiva constituem conceitos autónomos de direito comunitário (v., nomeadamente, acórdãos de 15 de Junho de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Colect., p. 1737, n.° 11, e de 5 de Junho de 1997, SDC, C-2/95, Colect., p. I-3017, n.° 21) e devem ser objecto de uma interpretação estrita (v., nomeadamente, acórdãos Stichting Uitvoering Financiële Acties, já referido, n.° 13; de 7 de Setembro de 1999, Gregg, C-216/97, Colect., p. I-4947, n.° 12; e de 12 de Setembro de 2000, Comissão/Irlanda, C-358/97, Colect., p. I-6301, n.° 52, e Comissão/Reino Unido, C-359/97, Colect., p. I-6355, n.° 64).

37 A Comissão sublinha que a derrogação ao princípio geral de tributação prevista no artigo 13.°, B, alínea b), da Sexta Directiva só é aplicável quando as circunstâncias concretas de um contrato de locação, e, nomeadamente, o elemento essencial que é a duração do gozo do bem imóvel, estão efectivamente reunidas (acórdãos, já referidos, Comissão/Irlanda, n.° 56, e Comissão/Reino Unido, n.° 68). Como tal, não se pode admitir a inclusão, nessa derrogação, de uma operação fictícia de locação realizada pelo sujeito passivo consigo mesmo.

38 Quanto ao artigo 6.°, n.° 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva, a Comissão alega que, enquanto disposição derrogatória, deve também ser objecto de interpretação estrita. Não se pode deduzir dessa disposição que os Estados-Membros podem, em contradição com o seu enunciado unívoco, transformar a seu bel-prazer numa operação isenta uma operação tributável por equiparação.

39 A Comissão lembra, por último, que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, um sujeito passivo tem a possibilidade de escolher, para efeitos da aplicação da Sexta Directiva, integrar ou não na sua empresa a parte de um bem que está afecta ao seu uso privado. Em consequência, os bens de investimento utilizados ao mesmo tempo para fins profissionais e para fins privados podem, todavia, ser tratados como bens de empresa sobre os quais o IVA é, em princípio, integralmente dedutível (acórdão Armbrecht, já referido, n.° 20).

Apreciação do Tribunal de Justiça

40 Recorde-se, desde logo, que resulta de jurisprudência constante que um sujeito passivo tem a possibilidade de escolher, para efeitos da aplicação da Sexta Directiva, integrar ou não na sua empresa a parte de um bem que está afecta ao seu uso privado (v. acórdãos Armbrecht, já referido, n.° 20, e de 8 de Março de 2001, Bakcsi, C-415/98, Colect., p. I-1831, n.° 25).

41 Se o sujeito passivo escolher tratar como bens da empresa os bens de investimento utilizados ao mesmo tempo para fins profissionais e para fins privados, o IVA pago a montante sobre a aquisição desses bens é, em princípio, integral e imediatamente dedutível (v., designadamente, acórdãos de 11 de Julho de 1991, Lennartz, C-97/90, Colect., p. I-3795, n.° 26, e Bakcsi, já referido, n.° 25).

42 Resulta dos artigos 6.°, n.° 2, primeiro parágrafo, alínea a), e 11.°, A, n.° 1, alínea c), da Sexta Directiva que, quando um bem afecto à empresa confira direito a uma dedução total ou parcial do IVA pago a montante, a sua utilização para fins privados do sujeito passivo ou do seu pessoal ou para fins estranhos à sua empresa é equiparada a uma prestação de serviços efectuada a título oneroso e tributada com base no montante das despesas efectuadas para a execução da prestação de serviços (v. acórdãos, já referidos, Lennartz, n.° 26, e Bakcsi, n.° 30).

43 Assim, um sujeito passivo que escolhe afectar a totalidade de um edifício à sua empresa e que utiliza, de seguida, uma parte desse edifício para fins privados tem, por um lado, o direito de deduzir o IVA pago a montante sobre a totalidade das despesas de construção do referido edifício e, por outro, a obrigação correspondente de pagar o IVA sobre o montante das despesas suportadas na execução da referida utilização.

44 No que se refere, em seguida, ao artigo 13.°, B, alínea b), da Sexta Directiva, o Tribunal de Justiça tem repetidamente recordado que os termos utilizados para designar as isenções visadas pelo artigo 13.° da referida directiva são de interpretação estrita, dado que constituem derrogações ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efectuada a título oneroso por um sujeito passivo (v., nomeadamente, acórdãos Stichting Uitvoering Financiële Acties, já referido, n.° 13, e de 20 de Junho de 2002, Comissão/Alemanha, C-287/00, Colect., p. I-5811, n.° 43).

45 Assim, contrariamente ao que pretende o Governo alemão, o artigo 13.°, B, alínea b), da Sexta Directiva não pode ser aplicado por analogia.

46 Além disso, segundo jurisprudência constante, as isenções visadas pelo artigo 13.° da Sexta Directiva constituem noções autónomas do direito comunitário que têm como objectivo evitar divergências na aplicação do regime do IVA de um Estado-Membro para outro (v., nomeadamente, acórdãos de 25 de Fevereiro de 1999, CPP, C-349/96, Colect., p. I-973, n.° 15, e Comissão/Alemanha, já referido, n.° 44).

47 Refira-se, a este respeito, que a redacção do artigo 13.°, B, alínea b), da Sexta Directiva não fornece qualquer esclarecimento sobre o alcance do termo «locação de bens imóveis».

48 No entanto, para além dos casos especiais expressamente referidos nessa disposição, o conceito de «locação de bens imóveis», que constitui, como resulta do n.° 44 do presente acórdão, uma excepção ao regime geral do IVA consagrado na Sexta Directiva, deve ser objecto de uma interpretação estrita (v. acórdãos, já referidos, Comissão/Irlanda, n.° 55, e Comissão/Reino Unido, n.° 67).

49 A locação de bens imóveis na acepção do artigo 13.°, B, alínea b), da Sexta Directiva consiste, no essencial, em o proprietário de um imóvel ceder ao locatário, contra uma renda e por um prazo convencionado, o direito de ocupar o

seu bem e de dele excluir outras pessoas (v. acórdãos de 9 de Outubro de 2001, Mirror Group, C-409/98, Colect., p. I-7175, n.° 31, e Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Colect., p. I-7257, n.° 21).

50 A utilização, para fins privados do sujeito passivo, de uma habitação num edifício que o mesmo afectou, na totalidade, à sua empresa não preenche estas condições.

51 Com efeito, essa utilização caracteriza-se pela ausência não apenas de pagamento de uma renda mas também de um verdadeiro acordo sobre a duração do gozo e sobre o direito de ocupar a habitação e de dele excluir outras pessoas.

52 Daqui resulta que a utilização, para fins privados do sujeito passivo, de uma habitação num edifício que o mesmo afectou, na totalidade, à sua empresa não está abrangida pelo âmbito do artigo 13.°, B, alínea b), da Sexta Directiva.

53 Por último, o argumento do Governo alemão assente no princípio da neutralidade fiscal e no ajustamento das deduções nos termos do artigo 20.° da Sexta Directiva nada altera a este respeito.

54 Com efeito, embora o facto de se autorizar o sujeito passivo a afectar um edifício, na totalidade, à sua empresa e, por conseguinte, a deduzir o IVA pago a montante sobre a totalidade das despesas de construção, tributando a utilização, para os fins privados do sujeito passivo, de uma habitação no referido edifício, possa fazer com que, como defende o Governo alemão, os consumos finais não sejam

tributados, visto o período de ajustamento previsto no artigo 20.°, n.° 2, da Sexta Directiva só ser susceptível de corrigir parcialmente a dedução do IVA pago a montante, efectuada no momento da construção de um edifício, trata-se do resultado de uma escolha deliberada do legislador comunitário e não pode impor uma interpretação extensiva de outro artigo dessa directiva.

55 Por outro lado, importa referir que, desde a entrada em vigor da Directiva 95/7, em Maio de 1995, o período de ajustamento dos bens de investimento imobiliários pode ir até vinte anos, em vez dos anteriores dez anos. Resulta do quinto considerando da referida directiva que a dita alteração foi introduzida justamente para ter em conta a duração desses bens numa perspectiva económica.

56 Impõe-se, assim, responder à questão prejudicial que os artigos 6.°, n.° 2, primeiro parágrafo, alínea a), e 13.°, B, alínea b), da Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional que trata como prestação de serviços isenta, a título de locação de bens imóveis na acepção do referido artigo 13.°, B, alínea b), a utilização, para fins privados do sujeito passivo, de uma parte de um edifício afecto, na totalidade, à sua empresa.

Quanto às despesas

57 As despesas efectuadas pelo Governo alemão e pela Comissão, que apresentaram observações ao Tribunal de Justiça, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre a questão submetida pelo Bundesfinanzhof, por despacho de 25 de Maio de 2000, declara:

Os artigos 6.°, n.° 2, primeiro parágrafo, alínea a), e 13.°, B, alínea b), 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, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional que trata como prestação de serviços isenta, a título de locação de bens imóveis na acepção do referido artigo 13.°, B, alínea b), a utilização, para fins privados do sujeito passivo, de uma parte de um edifício afecto, na totalidade, à sua empresa.

Wathelet Timmermans Edward

Jann von Bahr

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 8 de Maio de 2003.

O secretário

R. Grass

O presidente da Quinta Secção

M. Wathelet