

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)  
11 de Julho de 1991 \*

No processo C-97/90,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.º do Tratado CEE, pelo Finanzgericht München, destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

**H. Lennartz**, de Munique

e

**Finanzamt München III**,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 20.º, n.º 2, 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),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: G. F. Mancini, presidente de secção, T. F. O'Higgins, C. N. Kouris, F. Schockweiler e P. J. G. Kapteyn, juízes,

advogado-geral: F. G. Jacobs  
secretário: V. Di Bucci, administrador

\* Língua do processo: alemão.

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação do Governo alemão, por Ernst Röder e Joachim Karl, do Bundesministerium für Wirtschaft, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo francês, por Edwige Belliard, na qualidade de agente, e Géraud de Bergues, na qualidade de agente suplente, da direcção dos assuntos jurídicos do Ministério dos Negócios Estrangeiros,
- em representação do Governo do Reino Unido, por John Collins, treasury solicitor, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Henri Étienne, consultor jurídico da Comissão, na qualidade de agente,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações do Governo alemão, representado por Claus-Dieter Quasowski, do Bundesministerium für Wirtschaft, na qualidade de agente, do Governo do Reino Unido, representado por David Anderson, barrister, e da Comissão, na audiência de 7 de Março de 1991,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 30 de Abril de 1991,

profere o presente

### Acórdão

- 1 Por decisão de 24 de Janeiro de 1990, entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 10 de Abril do mesmo ano, o Finanzgericht München submeteu, nos termos do artigo 177.º do Tratado CEE, várias questões prejudiciais relativas à interpretação 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 (a seguir «Sexta Directiva»).

- 2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de um recurso interposto por H. Lennartz, consultor fiscal em Munique, da decisão do Finanzamt München III de indeferir o pedido de ajustamento ulterior da sua declaração IVA relativa ao ano de 1985.
- 3 Em 1985 e 1986, H. Lennartz trabalhou em parte como assalariado e em parte como consultor fiscal independente. Reportadas a este período, apresentou declarações anuais de IVA relativas à sua actividade por conta própria. Em 1985, H. Lennartz, adquiriu um veículo automóvel por 20 206,15 DM, acrescidos de 2 826,86 Dm de IVA. Em 1985, utilizou esse veículo principalmente para fins privados e apenas numa pequena medida, de cerca de 8 %, para os fins da empresa. Quando abriu, em 1 de Julho de 1986, o seu gabinete de consultor fiscal, entrou com o veículo para a empresa. Na declaração IVA de 1986, requereu *a posteriori*, com base no artigo 15.º, alínea a), da lei alemã do imposto sobre o volume de negócios (Umsatzsteuergesetz 1980, a seguir «UStG»), que contém regras de execução do artigo 20.º, n.º 2, da Sexta Directiva, uma dedução de 282,98 DM, a título de aquisição de um veículo, ou seja, 6/60 do montante global de IVA por ele pago no momento da aquisição.
- 4 O Finanzamt München III decidiu que era de considerar que H. Lennartz adquiriu inicialmente o veículo exclusivamente para uso privado, pelo que apenas tinha direito aos ajustamentos previstos no artigo 15.º, alínea a), da UStG, caso o veículo tivesse sido seguidamente utilizado ao serviço da empresa. Ao concluir que o veículo apenas fora inicialmente utilizado para fins privados, o Finanzamt baseou-se numa prática administrativa das autoridades fiscais alemãs, nos termos da qual, de uma forma geral, a utilização de bens na empresa não é tido em conta sempre que representa menos de 10 % da utilização global. Nestas circunstâncias, o Finanzamt München III recusou a H. Lennartz o ajustamento ulterior da sua declaração IVA relativa ao ano de 1985.
- 5 Para o Finanzgericht München, a interpretação do artigo 15.º, alínea a), da UStG, nos termos da qual um bem de investimento que começou por ser utilizado para uso privado de um sujeito passivo, sendo depois, nos anos seguintes, utilizado ao serviço da empresa, se encontra absolutamente excluído do direito à dedução do IVA, suscita algumas dúvidas à luz da Sexta Directiva, que não exclui o direito a

tal dedução. O tribunal nacional decidiu, assim, suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 20.º, n.º 2, da Sexta Directiva aplica-se a todos os bens de investimento que:

a) tenham sido fornecidos a um sujeito passivo por outro sujeito passivo e utilizados pelo seu destinatário em qualquer altura durante o período de cinco anos, incluindo o ano em que foram adquiridos, para os fins das próprias operações tributáveis,

ou é ainda necessário que o bem de investimento em causa

b) tenha sido utilizado a partir do momento da aquisição para os fins das próprias operações tributáveis ou isentas de imposto (fins empresariais) do sujeito passivo ou

c) no momento da aquisição tenha sido afectado à empresa do sujeito passivo?

2) Em caso de resposta afirmativa à questão 1, alínea b):

tratando-se de bens de investimento utilizados pelo sujeito passivo quer para fins empresariais, quer para outros fins, especialmente fins privados (utilização mista), a aplicação do artigo 20.º, n.º 2, da Sexta Directiva depende do facto de, no ano em que foi adquirido, o bem de investimento ter sido utilizado em determinada medida mínima para fins empresariais e como deve, se for caso disso, definir-se esta medida mínima?

3) Em caso de resposta afirmativa à questão 1, alínea c):

a afectação do bem de investimento à empresa fica à discrição do sujeito passivo ou pressupõe que este

a) adquira o bem com a intenção de o utilizar para fins empresariais, devendo esta utilização ser planeada:

- imediatamente a partir do momento da aquisição ou
- a partir de uma data durante o ano da aquisição ou
- a partir de uma data anterior ao decurso de cinco anos, incluindo o ano da aquisição?

e/ou

- b) de facto, o bem de investimento seja utilizado para fins empresariais, tratando-se eventualmente de saber se tal utilização tem lugar
  - a partir da data da aquisição ou
  - durante o ano em que tenha sido adquirido ou
  - durante o período de cinco anos, incluindo o ano em que tenha sido adquirido?

Quanto às alíneas a) e b):

em caso de utilização mista do bem de investimento, a utilização planeada e/ou efectivamente levada a cabo para fins empresariais deve atingir um limite mínimo e como deve este eventualmente ser definido?»

- 6 Para maior desenvolvimento do enquadramento jurídico e dos termos do litígio no processo principal, bem como da tramitação do processo e das observações escritas apresentadas ao Tribunal de Justiça, remete-se para o relatório para audiência. Estes elementos do processo apenas serão adiante retomados na medida do necessário à fundamentação do Tribunal de Justiça.

### Âmbito de aplicação do artigo 20.º, n.º 2, da Sexta Directiva (primeira questão)

- 7 A primeira parte desta questão visa, fundamentalmente, determinar se as regras de ajustamento do imposto pago a montante definidas pelo artigo 20.º, n.º 2, da Sexta Directiva se aplicam quando o sujeito passivo adquire inicialmente bens para uso privado, utilizando-os em seguida para fins profissionais durante o período de ajustamento de cinco anos. Na segunda parte, pergunta-se ao Tribunal de Justiça se basta, para a aplicação do artigo 20.º, n.º 2, que um particular adquira os bens enquanto sujeito passivo ou se é necessário que exista uma utilização imediata dos bens em relação com actividades económicas, na acepção do artigo 4.º da Sexta Directiva.

#### *Quanto à primeira parte da primeira questão*

- 8 Nos termos do artigo 17.º, n.º 1, da Sexta Directiva, com a epígrafe «Origem e âmbito do direito à dedução», o direito à dedução do IVA surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível. Em consequência, só a qualidade em que o particular actua nesse momento pode decidir da existência de um direito à dedução. Resulta do artigo 17.º, n.º 2, que, na medida em que os bens sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis pelo sujeito passivo, agindo nessa qualidade, este é autorizado a deduzir o IVA devido ou pago em relação a esses bens.
- 9 Ao invés, quando os bens não são utilizados para os fins das actividades económicas de um sujeito passivo, na acepção do artigo 4.º, sendo utilizados para o uso privado deste, não surge qualquer direito à dedução.
- 10 Por outro lado, quando um sujeito passivo adquire bens a título privado, não satisfaz os requisitos administrativos e contabilísticos exigidos para o exercício do direito à dedução pelos artigos 18.º e 22.º da Sexta Directiva.
- 11 O próprio teor do n.º 2 do artigo 20.º, sob a epígrafe «Ajustamento das deduções», corrobora esta interpretação. Este artigo não contém qualquer disposição relativa à origem do direito à dedução. Dado limitar-se a mencionar os ajustamentos das deduções prevista para os bens de investimento, deve concluir-se que a

origem do direito a essas deduções é tratada em outras disposições da Sexta Directiva.

- 12 Depreende-se do regime da Sexta Directiva e da própria letra do artigo 20.º, n.º 2, que esta última disposição se limita a estabelecer o mecanismo que permite calcular os ajustamentos da dedução inicial. Não pode assim dar origem a um direito à dedução, nem transformar o imposto pago por um sujeito passivo relativamente às próprias operações não tributáveis em imposto dedutível, na acepção do artigo 17.º

*Quanto à segunda parte da primeira questão*

- 13 Para responder à segunda parte da primeira questão, deve recordar-se que, de acordo com o acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman, n.º 22 (268/83, Recueil, p. 655), as actividades económicas referidas no artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva podem consistir numa sucessão de vários actos, como sugere a própria letra do n.º 2 nesta mesma disposição. Entre esses factos, as actividades preparatórias, como a aquisição de meios de exploração, devem ser consideradas actividades económicas na acepção desse artigo.
- 14 Resulta deste acórdão que um particular que adquire bens para os fins de uma actividade económica, na acepção do artigo 4.º, actua na qualidade de sujeito passivo, mesmo que os bens não sejam imediatamente utilizados para essas actividades económicas.
- 15 Em consequência, é a aquisição de bens por um sujeito passivo agindo nessa qualidade que determina a aplicação do regime do IVA e, portanto, do mecanismo da dedução. A utilização que é dada às mecadorias, ou a que lhes é destinada, apenas determina o montante da dedução inicial a que o sujeito passivo tem direito, nos termos do artigo 17.º, e o âmbito dos eventuais ajustamentos durante os períodos seguintes.
- 16 Resulta daqui que a utilização imediata de bens para operações tributáveis ou isentas não constitui, por si só, um pressuposto da aplicação do artigo 20.º, n.º 2.

- 17 Deve, assim, responder-se ao conjunto da primeira questão que o artigo 20.º, n.º 2, da Sexta Directiva é aplicável quando um particular adquire bens de investimento, na qualidade de sujeito passivo, colocando-os ao serviço das suas actividades económicas, na acepção do artigo 4.º da Sexta directiva.

**Quanto à utilização mínima de um bem de investimento (questão 2)**

- 18 Tendo em conta a resposta dada à primeira questão, torna-se desnecessário analisar a segunda.

**Quanto aos critérios a utilizar para determinar se um particular adquire bens na qualidade de sujeito passivo [questão 3, alíneas a) e b)]**

- 19 Através das duas primeiras partes da terceira questão, o tribunal nacional pretende, fundamentalmente, ser esclarecido sobre os critérios a utilizar para determinar se um particular adquire bens na qualidade de sujeito passivo quando os não afecte de imediato às suas actividades económicas.
- 20 A resposta a esta questão depende da apreciação de todas as circunstâncias relevantes, designadamente da natureza dos bens em causa e do período decorrido entre a aquisição dos bens e a respectiva utilização nas actividades económicas do sujeito passivo. No entanto, os períodos de ajustamento previstos no artigo 20.º, n.º 2, da Sexta Directiva não têm, enquanto tais, qualquer relação com a questão de saber se os bens são adquiridos com vista à sua utilização nessas actividades económicas.
- 21 Deve assim responder-se às duas primeiras partes da terceira questão que o problema de saber se um sujeito passivo, num caso concreto, adquiriu bens para os fins das suas actividades económicas, na acepção do artigo 4.º da Sexta Directiva, constitui uma questão de facto cuja apreciação deve ter em conta o conjunto dos dados do caso concreto, entre os quais a natureza dos bens em causa e o período decorrido entre a sua aquisição e a respectiva utilização ao serviço das actividades económicas do sujeito passivo.

**Quanto à validade de uma regra que impõe uma restrição do direito à dedução do IVA [questão 3, alínea c)]**

- 22 Na última parte da terceira questão, o tribunal nacional coloca, fundamentalmente, o problema de saber se, nos termos da Sexta Directiva, um particular que adquire bens na qualidade de sujeito passivo e que tem o direito de deduzir o imposto pago a montante em relação a esses bens o pode fazer, mesmo quando a utilização destes ao serviço da actividade económica é inicialmente, e durante um determinado período, relativamente limitada.
- 23 Na audiência, o Governo alemão defendeu que o litígio pendente no tribunal nacional se circunscreve à questão da possibilidade de H. Lennartz efectuar ajustamentos ao abrigo do artigo 20.º, n.º 2, da Sexta Directiva. Dado que não solicitou, para 1985, uma dedução do imposto a montante, nos termos do artigo 17.º, n.º 2, a qualificação dada em relação a esse ano é definitiva. Em consequência, deve responder-se às questões colocadas partindo do princípio de que H. Lennartz não tinha direito à dedução do imposto com base na aquisição do veículo.
- 24 A decisão de reenvio parece confirmar esta afirmação do Governo alemão. Além disso, este último considera legitimamente que o limite se aplica ao direito de H. Lennartz à dedução do imposto a montante relativamente a 1985, nos termos do artigo 17.º, n.º 2. Em consequência, H. Lennartz apenas beneficiaria da eventual invalidade da regra em causa se tivesse a possibilidade de apresentar, nos termos do artigo 17.º, n.º 2, um pedido retroactivo de dedução do imposto a montante, ao abrigo da legislação alemã adoptada em conformidade com o artigo 18.º, n.º 3, da Sexta Directiva.
- 25 No entanto, dado que o tribunal nacional suscita expressamente a questão de existência de uma utilização mínima ao serviço da empresa, há que verificar se a medida em questão pode conduzir à recusa do direito à dedução na hipótese de utilização efectiva, ainda que limitada, dos bens de investimento ao serviço das actividades económicas de um sujeito passivo.
- 26 Para responder à questão levantada pelo tribunal nacional, há que salientar, em primeiro lugar, que, nos termos do artigo 6.º da Sexta Directiva, a utilização de um bem afecto à empresa para o uso privado do sujeito passivo ou para fins estra-

nhos à sua empresa, sempre que, esse bem deu direito a uma dedução completa ou parcial do IVA, é equiparada às prestações de serviços efectuadas a título oneroso. Resulta do artigo 6.º, n.º 2, alínea a), conjugado com o artigo 11.º, letra A, n.º 1, alínea c), que deve considerar-se que um sujeito passivo que adquire um bem por ele parcialmente utilizado para fins privados efectua a título oneroso uma prestação de serviços tributada com base no montante das despesas efectuadas para a execução da prestação de serviços. Em consequência, deve considerar-se que um particular que utiliza um bem em parte para os fins de operações profissionais tributáveis e em parte para seu uso privado, e que, no momento da aquisição do bem, beneficiou total ou parcialmente da dedução do IVA pago a montante, utiliza o bem exclusivamente para os fins das próprias operações tributáveis, na acepção do artigo 17.º, n.º 2. Em consequência, tal particular dispõe em princípio de um direito à dedução total e imediata do imposto devido a montante pela aquisição dos bens.

- 27 As disposições relativas à determinação da percentagem da dedução do imposto a montante a conceder, constantes do artigo 17.º, n.º 5, dizem apenas respeito ao ajustamento posterior à dedução inicial. Como salientou o Tribunal de Justiça no acórdão de 21 de Setembro de 1988, Comissão/França, n.ºs 16 e 17 (50/87, Collect., p. 4797), resulta do regime estabelecido pela Sexta Directiva, e, designadamente, das disposições dos artigos 4.º e 17.º, que, na falta de qualquer disposição que autorize os Estados-membros a limitarem o direito à dedução conferido aos sujeitos passivos, este direito deve ser exercido imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efectuadas a montante. Dado que tais limitações devem aplicar-se de forma análoga em todos os Estados-membros, apenas são permitidas derrogações nos casos expressamente previstos pela referida directiva.
- 28 Dado que não existe qualquer disposição que exclua o direito à dedução quando a utilização de bens para os fins de actividades económicas não atinge um determinado nível, e dadas as disposições expressas dos artigos 17.º, n.º 5, alínea e), e 18.º, n.º 4, da Sexta Directiva, nada permite interpretar o artigo 17.º no sentido de que contém implicitamente uma tal regra.
- 29 Deve assim concluir-se que os Estados-membros não estão autorizados a limitar o direito à dedução, mesmo quando a utilização de bens em actividades económicas é bastante limitada, a não ser que possam prevalecer-se de uma das derrogações previstas na Sexta Directiva.

- 30 O artigo 27.º, n.ºs 1 e 5, da Sexta Directiva, que integra o título XV («Medidas de simplificação»), prevê dois procedimentos para a autorização de medidas derrogatórias à directiva, podendo cada um deles em princípio aplicar-se à legislação nacional em causa.
- 31 No que respeita à aplicação do artigo 27.º, n.º 5, a Comissão publicou uma lista das medidas que lhe foram notificadas, nos termos desta disposição, no anexo I do seu primeiro relatório, de 14 de Setembro de 1983, relativo ao funcionamento do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, apresentado nos termos do artigo 34.º da Sexta Directiva [COM(83) 426 final]. Dado que a medida em questão não constava da referida lista, parece que esta não terá sido notificada nos termos do artigo 27.º, n.º 5.
- 32 Relativamente ao artigo 27.º, n.º 1, depreende-se da resposta do Governo alemão a uma pergunta escrita do Tribunal de Justiça que este último não solicitou a autorização, nos termos desta disposição, dado que, em seu entender, a legislação impugnada não derroga a directiva. Esta argumentação é infirmada pelas respostas já anteriormente fornecidas.
- 33 Como o Tribunal de Justiça já decidiu, os Estados-membros têm a obrigação, em virtude do dever geral consagrado no artigo 189.º, terceiro parágrafo, do Tratado, de dar cumprimento a todas as disposições da Sexta Directiva. Na medida em que não foi estabalecida uma derrogação, nos termos do artigo 27.º, que impõe um dever de notificação aos Estados-membros, as autoridades fiscais nacionais não podem invocar contra um sujeito passivo uma disposição derrogatória do sistema da Sexta Directiva (ver acórdão de 13 de Fevereiro de 1985, *Direct Cosmetics*, n.º 37, 5/84, Recueil, p. 617).
- 34 Dado que a medida em causa não foi nem notificada à Comissão, nos termos do artigo 27.º, n.º 5, nem autorizada por uma decisão do Conselho ao abrigo do artigo 27.º, n.º 1, o Governo alemão não pode prevalecer-se desta medida contra sujeitos passivos.
- 35 Deve assim responder-se ao tribunal nacional que um sujeito passivo que utiliza bens para os fins de uma actividade económica tem o direito, no momento da aquisição desses bens, de deduzir o imposto pago a montante, de acordo com o

disposto no artigo 17.º, por mais reduzida que seja a sua utilização ao serviço da empresa. Uma regra ou uma prática administrativa que impõe uma restrição geral do direito à dedução no caso de a utilização ao serviço da empresa ser limitada, mas não obstante efectiva, constitui uma derrogação ao artigo 17.º da Sexta Directiva que apenas será válida se forem satisfeitas as exigências do artigo 27.º, n.º 1, ou do artigo 27.º, n.º 5, da Sexta Directiva.

### Quanto às despesas

- 36 As despesas efectuadas pelos governos alemão, francês e do Reino Unido, bem como pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentaram observações ao Tribunal de Justiça, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de um incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

### O TRIBUNAL O JUSTIÇA (Sexta Secção),

pronunciando-se sobre as questões que lhe foram submetidas pelo Finanzgericht München, por decisão de 24 de Janeiro de 1990, declara:

- 1) O artigo 20.º, n.º 2, 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, é aplicável quando um particular adquira bens de investimento na qualidade de sujeito passivo e os coloca ao serviço das suas actividades económicas, na acepção do artigo 4.º da Sexta Directiva.
- 2) A questão de saber se um sujeito passivo, num caso concreto, adquiriu bens para os fins das suas actividades económicas, na acepção do artigo 4.º da Sexta Directiva, é uma questão de facto que deve ser apreciada tendo em conta o conjunto das circunstâncias do caso concreto, entre as quais a natureza dos bens em causa e o período decorrido entre a aquisição dos bens e a respectiva utilização para os fins das actividades económicas do sujeito passivo.

- 3) Um sujeito passivo que utiliza bens para os fins de uma actividade económica tem o direito, no momento da aquisição desses bens, de deduzir o imposto pago a montante, em conformidade com o estabelecido no artigo 17.º, por mais reduzida que seja a percentagem da sua utilização ao serviço da empresa. Uma regra ou uma prática administrativa que imponha uma restrição geral do direito à dedução no caso de a utilização ao serviço da empresa ser limitada, mas não obstante efectiva, constitui uma derrogação do artigo 17.º da Sexta Directiva e apenas é válida se forem satisfeitas as exigências do artigo 25.º, n.º 1, ou do artigo 27.º, n.º 5, da Sexta Directiva.

Mancini

O'Higgins

Kakouris

Schockweiler

Kapteyn

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 11 de Julho de 1991.

O secretário

O presidente da Sexta Secção

J.-G. Giraud

G. F. Mancini