

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

17 de Maio de 2001 *

Nos processos apensos C-322/99 e C-323/99,

que têm por objecto pedidos dirigidos ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 234.º CE, pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), destinados a obter, nos litígios pendentes neste órgão jurisdicional entre

Finanzamt Burgdorf

e

Hans-Georg Fischer (C-322/99)

e entre

Finanzamt Düsseldorf-Mettmann

e

Klaus Brandenstein (C-323/99),

* Língua do processo: alemão.

uma decisão a título prejudicial sobre a 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: A. La Pergola, presidente de secção, M. Wathelet (relator), D. A. O. Edward, P. Jann e L. Sevón, juízes,

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

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação do Governo alemão, por W.-D. Plessing e B. Muttelsee-Schön, na qualidade de agentes (processos C-322/99 e C-323/99),
- em representação do Governo helénico, por V. Kyriazopoulos e G. Alexaki, na qualidade de agentes (processo C-322/99),
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa e K. Gross, na qualidade de agentes (processos C-322/99 e C-323/99),

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações de K. Brandenstein, representado por E. Willing, Rechtsanwalt, do Governo alemão, representado por B. Muttelsee-Schön e F. Huschers, na qualidade de agente, e da Comissão, representada por K. Gross, na audiência de 12 de Outubro de 2000,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 14 de Dezembro de 2000,

profere o presente

Acórdão

- 1 Por despachos de 15 de Julho de 1999, que deram entrada no Tribunal de Justiça em 27 de Agosto do mesmo ano, o Bundesfinanzhof submeteu, nos termos do artigo 234.º CE, várias questões prejudiciais a respeito da 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «Sexta Directiva»).
- 2 Essas questões foram suscitadas no quadro de litígios entre o Finanzamt Burgdorf e H.-G. Fischer (processo C-322/99) e entre o Finanzamt Düsseldorf-Mettmann e K. Brandenstein (processo C-323/99), a propósito da tributação em imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») da afectação, por esses contribuintes, ao seu uso privado, de viaturas por eles compradas a particulares sem direito a dedução de IVA e relativamente às quais foram prestados diversos serviços e fornecimentos de bens com direito a dedução do IVA.

O enquadramento jurídico

A legislação comunitária

- 3 O artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva dispõe:

«É equiparada a entrega efectuada a título oneroso a afectação, por um sujeito passivo, de bens da própria empresa a seu uso privado [...] ou, em geral, a sua afectação a fins estranhos à empresa, sempre que, relativamente a esses bens ou aos elementos que os compõem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado. Todavia, não será assim considerada a afectação a ofertas de pequeno valor e a amostras, para os fins da própria empresa.»

- 4 O artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva prevê uma regra semelhante para as prestações de serviços:

«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, 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 O artigo 11.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva estabelece:

«A matéria colectável é constituída:

[...]

- b) No caso das operações referidas nos n.ºs 6 e 7 do artigo 5.º, 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.»

6 O artigo 20.º, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva dispõe:

«A dedução inicialmente operada é ajustada segundo as modalidades fixadas pelos Estados-Membros, designadamente:

[...]

- b) Quando, posteriormente à declaração, se verificarem alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, designadamente no caso de anulação de compras ou de obtenção de redução nos preços; todavia, não se efectuará ajustamento no caso de operações total ou parcialmente por pagar, no caso de destruição, perda ou roubo devidamente comprovados ou justificados e no caso de afectação de

bens a ofertas de pequeno valor e a amostras, nos termos do n.º 6 do artigo 5.º. Todavia, os Estados-Membros podem exigir o ajustamento respeitante às operações total ou parcialmente por pagar e nos casos de roubo.»

A legislação e a jurisprudência nacionais

- 7 Durante o período com interesse para a decisão das causas nos processos principais, o § 1, n.º 1, ponto 2, alínea a), da Umsatzsteuergesetz 1991 (lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, a seguir «UStG») previa:

«(1) Estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado as seguintes operações:

[...]

2. o consumo privado no território nacional. Há consumo privado quando um empresário
- a) afecta bens da sua empresa a fins estranhos à actividade desta [...]
- 8 Ao contrário do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva, que só sujeita a tributação a afectação de um bem ao consumo privado se esse bem ou os elementos que o

compõem tiverem beneficiado de uma dedução total ou parcial de IVA, o § 1, n.º 1, ponto 2, alínea a), da UStG não faz depender a tributação dessa afectação de qualquer condição idêntica.

9 A condição prevista pelo direito comunitário é, no entanto, aplicada pela administração fiscal alemã com base no efeito directo do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva.

10 Uma circular do Ministério das Finanças federal, de 13 de Maio de 1994 (BStBl. 1994, p. 298), esclarece, assim, que um empresário pode, para contestar a tributação de um bem retirado para ser afectado ao seu património privado, invocar o n.º 6 do artigo 5.º da Sexta Directiva se não tiver sido possível nenhuma dedução de IVA a montante nem em relação ao próprio bem nem em relação aos elementos nele incorporados *a posteriori*. Neste caso, a afectação do bem não será tributada, por derrogação ao disposto no § 1, n.º 1, ponto 2, alínea a), da UStG.

11 A mesma circular formula, no entanto, os seguintes princípios:

«Quando o empresário não puder proceder à dedução do imposto a montante relativamente ao bem em si mas posteriormente o faça em relação a elementos nele incorporados, a afectação do bem estará sujeita a imposto sobre o volume de negócios, nos termos do § 1, n.º 1, ponto 2, alínea a), da UStG [...] Por razões de simplificação, poderá não ser tributada aquela afectação em imposto sobre o volume de negócios quando as despesas (fora o imposto) das melhorias, reparações e trabalhos de manutenção (incluindo o custo da manutenção periódica) com o bem afectado não excederem 20% do custo da sua aquisição inicial. Se essas despesas excederem 20% do custo de aquisição inicial, poderá, em regra, considerar-se, independentemente de exame mais aprofundado, que foram integrados no bem elementos componentes.»

- 12 O Bundesfinanzhof, no seu acórdão de 30 de Março de 1995 (V R 65/93, BFHE 177, 541), considerou, ao invés, que as despesas efectuadas por um contribuinte com a manutenção ou a exploração de um bem que tivessem dado lugar a dedução do imposto não podiam influenciar a tributação da afectação do bem para uso privado, porque não levavam, em regra, à aquisição ou à criação de um elemento componente do bem na acepção do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva. Neste acórdão, o Bundesfinanzhof referia-se ao acórdão do Tribunal de Justiça de 27 de Junho de 1989, Kühne (50/88, Colect., p. 1925), no qual foi entendido que o artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva não sujeita a IVA a afectação a uso privado de um veículo adquirido em segunda mão a um particular sem possibilidades de dedução de IVA, mesmo quando o contribuinte tenha posteriormente deduzido o IVA correspondente às despesas efectuadas com a manutenção e a exploração do bem.
- 13 Importa precisar que a legislação alemã nesta matéria foi adaptada pela lei de 24 de Março de 1999 (BGBl. 1, p. 402), para produzir efeitos a partir de 1 de Abril de 1999. Nos termos do § 3, n.º 1, alínea b), da UStG, na sua nova redacção, são equiparados a um fornecimento efectuado a título oneroso a afectação, por um contribuinte, de um bem da sua empresa a fins estranhos a esta, a transmissão, pelo contribuinte, a título gratuito de um bem ao seu pessoal para necessidades privadas deste, bem como qualquer outra transmissão a título gratuito de um bem com excepção de ofertas de pouco valor e de amostras. Esta equiparação está sujeita à condição de o bem ou os elementos que o compõem terem beneficiado de dedução total ou parcial de IVA a montante.

Os litígios no processo principal

No processo C-322/99

- 14 H.-G. Fischer, cuja actividade consistia na comercialização de veículos em segunda mão, comprou, em 1989, um veículo da marca Bentley a um particular.

Não pôde, portanto, deduzir o montante do IVA ao preço dessa compra, isto é, 28 000 DEM. O veículo em causa foi adquirido em relação com transacções tributáveis efectuadas por H.-G. Fischer, quer dizer, para revenda no quadro da sua actividade profissional.

- 15 Em 1990, H.-G. Fischer restaurou esse veículo Bentley como novo, mandando efectuar importantes trabalhos de carroçaria e pintura. A factura destes trabalhos, emitida em 14 de Maio de 1990, ascendia a 10 800 DEM, a que acresciam 1 512 DEM de IVA. Nesse mesmo ano, H.-G. Fischer deduziu o IVA constante dessa factura como IVA pago a montante.
- 16 Em 31 de Dezembro de 1992, H.-G. Fischer cessou a sua actividade e afectou os veículos não vendidos, entre os quais o Bentley, ao seu património privado.
- 17 Relativamente a 1992, H.-G. Fischer não fez qualquer declaração de IVA. Na sequência de uma fiscalização especial em matéria de IVA, o Finanzamt Burgdorf considerou que a afectação do veículo Bentley ao património privado de H.-G. Fischer constituía um consumo próprio tributável. O Finanzamt considerou como matéria colectável uma parte do valor do veículo, concretamente, 20 000 DEM, e fixou o IVA devido em 2 800 DEM.
- 18 O Niedersächsische Finanzgericht, ao qual tinha sido submetido o caso depois do indeferimento da reclamação apresentada por H.-G. Fischer, julgou procedente o pedido deste. Entendeu que, nos termos do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva, era proibido tributar um veículo adquirido sem direito a dedução de IVA a montante quando esse veículo saía do património da empresa pela cessação da actividade desta. O facto de H.-G. Fischer ter beneficiado da dedução de IVA correspondente a trabalhos de carroçaria e pintura no valor de 10 800 DEM depois da aquisição do veículo Bentley não alteraria de modo nenhum o facto de o veículo em causa dever ser considerado como um veículo sem direito a dedução de IVA a montante.

- 19 O Finanzgericht lembrou o acórdão Kühne, já referido, do qual decorre que a tributação da utilização para fins privados de bens afectos à empresa está sujeita à condição de o próprio bem, e não as despesas efectuadas com a sua exploração ou manutenção, ter dado lugar à dedução de IVA a montante. Considerou que os trabalhos de carroçaria e pintura efectuados por H.-G. Fischer constituíam despesas de utilização e manutenção desse veículo de colecção e que não eram «elementos que [...] compõem [o bem]», na acepção do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva.
- 20 O Finanzamt Burgdorf interpôs no Bundesfinanzhof um recurso de revista contra esta decisão do Finanzgericht. Invocando violação do § 1, n.º 1, ponto 2, alínea a), da UStG relativamente à tributação das afectações para consumo próprio, pediu a anulação da sentença impugnada e a rejeição do pedido de H.-G. Fischer.
- 21 No quadro do recurso de revista, H.-G. Fischer não apresentou observações.

No processo C-323/99

- 22 K. Brandenstein exerce, como independente, a actividade de consultor fiscal e de revisor oficial de contas. Em 1985, adquiriu a um particular um veículo pelo preço de 33 600 DEM, sem possibilidades de dedução de IVA, veículo esse que utilizou para o exercício da sua profissão. Não foi contestado que, desde que o comprou, K. Brandenstein afectou integralmente o veículo em causa à sua empresa.
- 23 Em 1991, K. Brandenstein transferiu o veículo para o seu uso privado. Até esta afectação, K. Brandenstein tinha gasto um montante total bruto de 16 028, 54 DEM, em revisões, pequenas reparações, substituição de pneus, instalação de

um tubo de escape catalítico em 1987, bem como na substituição do pára-brisas em 1991. De cada uma das vezes, deduziu o IVA a montante.

- 24 Rejeitando a declaração apresentada por K. Brandenstein para efeitos de imposto sobre o volume de negócios, o Finanzamt Düsseldorf-Mettmann considerou, no aviso de liquidação deste imposto relativo a 1991, que a afectação do veículo para uso privado constituía um consumo próprio sujeito a imposto, nos termos do § 1, n.º 1, ponto 2, alínea a), da UStG. Com base numa matéria colectável de 7 500 DEM, montante declarado por K. Brandenstein como valor da afectação para efeitos de imposto sobre o lucro, o Finanzamt Düsseldorf-Mettmann fixou o montante de IVA devido em 1 050 DEM.
- 25 Na reclamação apresentada contra esta decisão, K. Brandenstein sustentou que a afectação de um bem económico que não deu direito a dedução de IVA a montante aquando da sua aquisição não estava sujeita a imposto enquanto consumo próprio. Invocou nomeadamente o acórdão Kühne, já referido.
- 26 O Finanzamt Düsseldorf-Mettmann, aplicando a circular do Ministério das Finanças federal de 13 de Maio de 1994, concluiu que a afectação do veículo por K. Brandenstein estava sujeita a imposto, porque as despesas, sem IVA, efectuadas com as melhorias, reparações e trabalhos de manutenção e tinham ultrapassado 20% do preço de aquisição. Indeferiu, por conseguinte, a reclamação de K. Brandenstein.
- 27 K. Brandenstein recorreu desta decisão para o Finanzgericht Düsseldorf.
- 28 O Finanzgericht Düsseldorf acolheu o pedido, entendendo que as condições da tributação a que se refere o artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva, isto é, de que o

bem afectado ou os elementos que o compõem tivessem dado direito a dedução, não estavam reunidas neste caso. Segundo o Finanzgericht, as despesas efectuadas por K. Brandenstein com o veículo, quando este era usado para fins profissionais, não tinham modificado ou aumentado as possibilidades de uso conforme à sua finalidade nem aumentado de modo significativo o seu valor de uso.

29 O Finanzamt Düsseldorf-Mettmann interpôs um recurso de revista para o Bundesfinanzhof. Pede a anulação da sentença do Finanzgericht e a rejeição do pedido de K. Brandenstein.

30 K. Brandenstein pede a rejeição do recurso de revista.

As questões prejudiciais

31 Nos despachos de reenvio, o Bundesfinanzhof observa, relativamente ao artigo 5.º, n.º 6, primeiro período, da Sexta Directiva, que o Tribunal de Justiça ainda não esclareceu qual a interpretação a dar à expressão «sempre que, relativamente a esses bens ou aos elementos que os compõem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado». Acrescenta, no entanto, que, no acórdão Kühne, já referido, o Tribunal declarou que a tributação da utilização para fins privados de um bem afecto à empresa nos termos de uma outra disposição da Sexta Directiva, isto é, o artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), está sujeita à condição de o próprio bem, e não as despesas efectuadas com a sua exploração ou manutenção, ter beneficiado da dedução de IVA.

32 O Bundesfinanzhof recorda que, com base no acórdão Kühne, já referido, tinha deduzido, no seu acórdão de 30 de Março de 1995, que a afectação a fins privados, por um contribuinte, de um bem adquirido sem possibilidade de dedução de IVA não devia ser tributada pelas despesas efectuadas com a sua

exploração e manutenção que tinham dado direito a dedução de IVA a montante, porque essas despesas não levavam, em regra, à aquisição ou à criação de um elemento componente. A administração fiscal alemã não teria, no entanto, seguido os princípios enunciados nesse acórdão de 30 de Março de 1995, de modo que a interpretação do artigo 5.º, n.º 6, primeiro período, da Sexta Directiva continuaria controvertida.

- 33 O Bundesfinanzhof constata, por outro lado, que a questão da matéria colectável a considerar se colocará se, nos casos que lhe foram submetidos, as condições enunciadas no artigo 5.º, n.º 6, primeiro período, da Sexta Directiva estiverem reunidas. Nos termos do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea b), desta directiva, relativamente às operações a que se refere o artigo 5.º, n.º 6, a matéria colectável é constituída 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. A interpretação do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea b), parece-lhe duvidosa quando não é o próprio bem afectado ao património privado, mas alguns dos elementos que o compõem que dão direito a uma dedução total ou parcial de IVA.
- 34 O Bundesfinanzhof salienta igualmente que, admitindo que não foi incorporado nos veículos de H.-G. Fischer e K. Brandenstein qualquer elemento, na acepção do artigo 5.º, n.º 6, primeiro período, da Sexta Directiva, e que esta disposição não é aplicável às operações de afectação em causa no processo principal, se põe a questão de saber se as deduções de IVA a montante, efectuadas por H.-G. Fischer e K. Brandenstein quando foram prestados serviços e feitos fornecimentos para os veículos, devem ser objecto de ajustamento parcial, nos termos do disposto no artigo 20.º, n.º 1, alínea b), da referida directiva.
- 35 O Bundesfinanzhof precisa a este propósito, no processo C-322/99, que, se a afectação do veículo Bentley a fins privados não exige que haja tributação das prestações efectuadas posteriormente à aquisição do veículo, essa afectação poderia constituir uma modificação dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante da dedução correspondente às prestações para a carroçaria e a pintura. No processo C-323/99, o Bundesfinanzhof considera que o valor dos diversos bens adquiridos por K. Brandenstein para o seu veículo em

momento posterior à compra deste, designadamente o tubo de escape catalítico e o novo pára-brisas, subsistia ainda em parte na data da sua afectação em 1991, não estando totalmente amortizado. Seria possível, por conseguinte, que os elementos tomados em consideração a seu tempo para a determinação do montante da dedução de IVA a montante tivessem sofrido uma alteração na aceção do artigo 20.º, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva. Com efeito, estes bens, que ainda não estão totalmente amortizados e que foram objecto de afectação a uso privado com isenção de IVA nos termos do artigo 5.º, n.º 6, primeiro período, da Sexta Directiva, deixaram de ser utilizados para as necessidades das operações tributáveis na aceção do artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva depois dessa afectação.

- 36 Considerando que a solução dos litígios perante ele pendentes exigia uma interpretação do direito comunitário, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça várias questões prejudiciais.
- 37 No processo C-322/99, o Bundesfinanzhof submeteu as seguintes questões prejudiciais:

«1) Os trabalhos de carroçaria e pintura efectuados (com dedução inicial de imposto) num automóvel de passageiros (adquirido sem direito a dedução do imposto) após a sua afectação a uso privado têm como efeito que,

- a) o veículo deve ser considerado, nos termos do n.º 6 do artigo 5.º da [sexta] directiva, um *bem* sujeito a dedução *parcial* do imposto sobre o valor acrescentado, ou

- b) devem os gastos posteriores àquela afectação ser considerados *elementos que compõem o bem* objecto da dedução do imposto?
- 2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão: sobre que incide a tributação, no sentido do n.º 6 do artigo 5.º da directiva:
- a) sobre o veículo, incluindo as prestações nele efectuadas (trabalhos de carroçaria e pintura) ou
- b) apenas sobre as prestações efectuadas (trabalhos de carroçaria e pintura)?
- 3) Se a resposta à segunda questão for afirmativa: a matéria colectável, na acepção da alínea b) do n.º 1 da parte A do artigo 11.º, é o preço de compra do automóvel (ou de outro idêntico) acrescido do preço das reparações, fixado à data da afectação, ou apenas o preço das prestações do serviço de reparação (com dedução prévia de imposto)?
- 4) Como se conjugam os n.ºs 6 e 7, alínea c), do artigo 5.º da directiva?
- 5) Caso a resposta à primeira questão seja no sentido de que as prestações (trabalhos de carroçaria e pintura) efectuadas posteriormente (com dedução

de imposto) não estão sujeitas a imposto pela afectação do bem (veículo), nos termos do n.º 6 do artigo 5.º da directiva: a dedução do imposto relativamente a estas prestações deve ser ajustada nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 20.º da directiva?»

38 No processo C-323/99, o Bundesfinanzhof submeteu ao Tribunal as seguintes questões prejudiciais:

- «1) [O artigo 5.º, n.º 6, primeiro período, da Sexta Directiva] é aplicável quando a dedução não haja incidido sobre o bem em si mas sobre prestações de serviços ou fornecimentos que, após a sua aquisição, o sujeito passivo haja recebido para aquele bem?

- 2) Que deve entender-se por elemento que compõe o bem para efeito desta disposição?

- 3) Como se determina a matéria colectável na afectação quando a dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado não incidir sobre o bem afectado mas sobre alguns dos elementos que o compõem?

- 4) Não sendo aplicável o primeiro período do n.º 6 do artigo 5.º da directiva, a dedução inicial do imposto por um sujeito passivo relativamente a prestações de serviços ou fornecimentos para um bem adquirido sem direito à dedução do imposto deve ser ajustada nos termos do artigo 20.º da [sexta] directiva?»

- 39 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 6 de Julho de 2000, os processos C-322/99 e C-323/99 foram apensos para efeitos da fase oral e do acórdão, nos termos do artigo 43.º do Regulamento de Processo.

Quanto às duas primeiras questões prejudiciais nos processos C-322/99 e C-323/99, relativas à tributação nos termos do disposto no artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva

- 40 Com a primeira questão prejudicial no processo C-322/99 e com as duas primeiras questões prejudiciais no processo C-323/99, o órgão jurisdicional de reenvio visa, no essencial, saber se há tributação em IVA, por aplicação do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva, quando um contribuinte afecta a fins estranhos à empresa um veículo adquirido sem direito a dedução de IVA e que foi objecto, em momento posterior à aquisição, de trabalhos relativamente aos quais o IVA foi deduzido. A segunda questão prejudicial no processo C-322/99 visa saber se, em caso de resposta afirmativa, o artigo 5.º, n.º 6, deve ser interpretado no sentido de que a tributação incide sobre o bem e sobre os elementos que o compõem ou apenas sobre os elementos incorporados *a posteriori* no bem.
- 41 Para o Governo helénico, que só apresentou observações no processo C-322/99, um bem adquirido por um contribuinte sem possibilidades de dedução de IVA a montante e que se enquadra na actividade empresarial desse mesmo contribuinte deve ser considerado como um bem que dá direito a dedução parcial do IVA pago a montante, na acepção do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva, quando as despesas efectuadas com esse bem que deram direito a dedução de IVA aumentam o valor do bem. No presente caso, os trabalhos de carroçaria e pintura efectuados no veículo Bentley de H.-G. Fischer seriam muito importantes, como seria demonstrado pelo seu custo comparado com o preço de compra inicial, e deveriam, por conseguinte, ser considerados acrescentados ao preço de compra

total do veículo. Haveria, portanto, sujeição a IVA pela afectação efectuada por H.-G. Fischer do bem ao seu uso privado.

- 42 Para o Governo alemão e para a Comissão, despesas que tenham dado direito a dedução de IVA e que tenham sido realizadas por trabalhos efectuados sobre o próprio bem adquirido sem possibilidade de dedução de IVA a montante podem levar a tributação em IVA em caso de afectação do bem a fins estranhos à empresa, uma vez que os trabalhos efectuados criaram «elementos que [...] compõem [o bem]», na acepção do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva. A interpretação que fazem da noção de «elementos que [...] compõem [o bem]» é, porém, divergente.
- 43 Segundo o Governo alemão, a finalidade do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva exige que sejam reconhecidos, enquanto «elementos que [...] compõem [o bem]», na acepção deste artigo, não apenas os bens corpóreos independentes, mas igualmente as prestações de serviços que contribuem, com um carácter suficientemente permanente, para a conservação ou o aumento do valor do bem. A tributação impor-se-ia em ambos os casos para evitar que o contribuinte transfira para o seu património privado, sem pagar qualquer IVA, valores que tiveram direito a dedução de IVA a montante, beneficiando desse modo de uma vantagem indevida em relação ao consumidor normal que comprasse um bem do mesmo tipo. O Governo alemão chama, por outro lado, a atenção, designadamente no que diz respeito a trabalhos de reparação efectuados em veículos, para as dificuldades que levanta, na prática, a delimitação entre os conceitos de fornecimento e de prestação de serviços.
- 44 Segundo a Comissão, ao invés, só podem existir «elementos que [...] compõem [o bem]», na acepção do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva, se estiverem satisfeitos dois requisitos cumulativos. Em primeiro lugar, devia ter tido lugar um fornecimento, quer dizer, outros bens corpóreos deviam ter sido incorporados no bem da empresa. Uma prestação de serviços relativa a um bem da empresa não poderia, por conseguinte, ser havida como um elemento que compõe o bem. Em segundo lugar, seria necessário que, devido à montagem de outros elementos no bem em causa, o valor global do bem da empresa tivesse sido sensivelmente acrescido. Despesas destinadas à utilização e à conservação do bem, como, por

exemplo, as de trabalhos periódicos de conservação, ainda que se trate da substituição de peças usadas, não implicariam, regra geral, um aumento do valor do bem.

45 Segundo a Comissão, a primeira condição, isto é, a exigência de um fornecimento de um bem material, decorreria do próprio sistema e da posição do artigo 5.º da Sexta Directiva, que só abrangeria expressamente regras respeitantes ao fornecimento de bens corpóreos. Além disso, e ao contrário do que aconteceria com a junção de outros elementos com incidência sobre as características materiais de um bem, o valor acrescentado como resultado de uma prestação de serviços seria normalmente consumido pelo uso do bem. Quando uma actividade comporte tanto um elemento de fornecimento como um elemento de prestação de serviços, por exemplo quando a reparação de um veículo pressupõe o fornecimento de sobresselentes e a respectiva montagem, essa actividade deveria ser apreciada globalmente para determinar qual é o elemento dominante.

46 Para a Comissão, a segunda condição, ou seja, a exigência de um acréscimo significativo do valor do bem, resultaria do princípio da neutralidade do IVA. Como, no caso de uma afectação a uso privado sujeita a tributação por aplicação do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva, no caso particular de afectação de um bem adquirido sem direito a dedução, a Comissão entende que estão sujeitos a IVA tanto o bem como os elementos que o compõem que criaram o direito a dedução — o que implica uma dupla tributação do bem — a noção de «elementos que [...] compõem [o bem]» deveria ser interpretada em sentido restrito.

47 Quanto à questão da matéria colectável, nos termos do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva, o Governo alemão e a Comissão entendem que, quando um contribuinte afecta ao seu uso privado um bem da empresa que adquiriu sem possibilidade de dedução do IVA a montante, mas relativamente ao qual deduziu o IVA correspondente às despesas efectuadas com as prestações de serviços e fornecimentos de bens posteriormente à compra do bem em causa, o IVA devido por aplicação do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva incide globalmente sobre o bem e os elementos que o compõem.

- 48 Para o Governo alemão e a Comissão, resulta claramente do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva que a equiparação a um fornecimento efectuado a título oneroso e, portanto, a tributação correspondente se referem ao bem afectado no seu todo, e não apenas aos elementos que o compõem, visto que este último conceito só é utilizado para marcar a distinção entre o direito à dedução relativo ao bem afectado e o direito à dedução relativo a esses elementos.
- 49 O Governo alemão e a Comissão sustentam que esta interpretação é confortada pela génese do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva.
- 50 Alegam, a este propósito, que a Comissão tinha inicialmente proposto a tributação da afectação na proporção das deduções de IVA efectuadas a montante. O artigo 5.º, n.º 3, alínea a), da proposta de Sexta Directiva, de 29 de Junho de 1973 (*Boletim das Comunidades Europeias*, Suplemento 11/73, p. 39), previa, com efeito, que a tributação da afectação a uso privado só devia ter lugar «na medida em que» esse bem ou os elementos que o compõem tivesse dado direito a uma dedução total ou parcial de IVA. Esta proposta de disposição não teria, porém, sido aceite pelos Estados-Membros. A utilização da expressão «sempre que» no artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva, tal como esta foi adoptada pelo Conselho, em vez da expressão «na medida em que», revelaria claramente, neste contexto, a vontade do legislador comunitário de instituir uma tributação da afectação baseada, por razões de simplificação, no valor total do bem e não unicamente no valor do elemento que compõe o bem que originou o direito à dedução, nos casos em que o bem não teve, ele próprio, direito a dedução de IVA a montante.

Apreciação do Tribunal de Justiça

- 51 No que se refere, em primeiro lugar, à questão de saber se há tributação em IVA nos termos do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva sempre que um contribuinte afecta a fins estranhos à empresa um veículo adquirido sem direito a dedução de IVA e que foi objecto, em momento posterior à respectiva aquisição, de trabalhos

relativamente aos quais houve dedução de IVA, há que interpretar a seguinte frase do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva: «sempre que, relativamente a esses bens ou aos elementos que os compõem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado».

52 A este propósito, importa distinguir entre o conceito de «bem» e o de «elementos que o compõem», para efeitos do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva.

53 Por um lado, a expressão «relativamente a esses bens [...] tenha havido dedução [...] do imposto sobre o valor acrescentado» refere-se exclusivamente ao imposto respeitante à compra inicial ou à produção do bem e não ao imposto relativo às despesas realizadas posteriormente para esses bens, às quais se refere designadamente a expressão «[relativamente a]os elementos que os compõem, tenha havido dedução [...] do imposto sobre o valor acrescentado».

54 A interpretação proposta pelo Governo helénico não pode, portanto, ser aceite.

55 Por outro lado, o conceito de «elementos que [...] compõem [o bem]» a que se refere o artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva, que não é definido por esta, deve ser entendido como referindo-se tanto aos elementos já presentes no momento da aquisição inicial do bem como aos elementos que nele foram posteriormente incorporados.

56 A este respeito, cabe recordar que o objectivo do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva consiste, designadamente, em garantir a igualdade de tratamento entre o sujeito passivo que afecta um bem da sua empresa ao seu uso privado e o consumidor normal que adquire um bem do mesmo tipo. Para a realização deste objectivo, esta disposição impede que um sujeito passivo que deduziu o IVA na aquisição de um bem afecto à sua empresa se subtraia ao pagamento do IVA

quando afecta este bem ao seu uso privado, beneficiando assim de vantagens indevidas em relação ao consumidor normal que adquire o bem pagando o IVA [v. acórdão de 8 de Março de 2001, Bakcsi, C-415/98, n.º 42, Colect., p. I-1831, e jurisprudência aí citada).

- 57 Para atingir este objectivo, os elementos já presentes no momento da aquisição inicial do bem e os elementos incorporados em momento posterior a essa aquisição não podem ser tratados de modo diferente. Em ambos os casos, se um contribuinte deduziu o IVA respeitante aos elementos que compõem o bem, deve, quando afecta o bem ao seu uso privado, ser-lhe vedado beneficiar de uma vantagem indevida em relação ao consumidor normal.
- 58 A questão de saber se o conceito de «elementos que [...] compõem [o bem]» pode abranger tanto as prestações de serviços como os fornecimentos já foi debatida no Tribunal de Justiça.
- 59 Quanto a este aspecto, resulta claramente do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva que o conceito de «elementos que [...] compõem [o bem]» se refere a coisas tangíveis, corpóreas, integradas no bem e que não pode aplicar-se a prestações de serviços.
- 60 Esta interpretação é corroborada pelo sistema fiscal em que se insere esta disposição da Sexta Directiva. Um «bem» sendo definido no artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva como um bem corpóreo, os «elementos» que compõem este bem, na acepção do n.º 6 do mesmo artigo, devem ser da mesma natureza. Ora, no artigo 6.º, n.º 1, da Sexta Directiva, prestação de serviços é definida como qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens na acepção do artigo 5.º da mesma directiva.

- 61 A interpretação lata do conceito «elementos que [...] compõem [o bem]» proposta pelo Governo alemão não pode, portanto, ser aceite.
- 62 Tendo o Governo alemão sublinhado a dificuldade de distinguir entre fornecimentos de bens e prestações de serviços, em especial quando se trata de trabalhos realizados num veículo, importa recordar que, segundo jurisprudência constante, para determinar se determinadas operações constituem entregas de bens ou prestações de serviços, há que apurar os seus elementos característicos (acórdão de 2 de Maio de 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Colect., p. I-2395, n.º 12). Quando uma entrega de bens é apenas uma componente de uma operação na qual predominam as prestações de serviços, deve ser considerada uma prestação de serviços (acórdão Faaborg-Gelting Linien, já referido, n.º 14).
- 63 Daí resulta que as prestações de serviços, compreendendo nestas as que exigem entregas de bens acessórios e de somenos importância, não podem constituir «elementos que [...] compõem [o bem]» na acepção do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva.
- 64 Relativamente aos fornecimentos de bens, há que distinguir, em primeiro lugar, como salienta o advogado-geral no n.º 72 das suas conclusões, consoante o bem incorporado no veículo seja ou não separável e autónomo em relação a este último. Assim, quando esse bem conservar as suas características distintivas e económicas, não deve ser considerado como um elemento que compõe o veículo.
- 65 Para efeitos de IVA, a transferência de um veículo no qual foi incorporado um bem separável e autónomo para o património privado de um contribuinte deve ser considerada como constituindo duas afectações tributáveis independentes uma da outra. Por conseguinte, relativamente a qualquer destas duas afectações, só haverá tributação em IVA ao abrigo do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva se a coisa afectada ao uso privado tiver dado direito a dedução de imposto a montante.

- 66 Em segundo lugar, por razões ligadas aos imperativos do princípio da neutralidade inerente ao sistema da Sexta Directiva, há que distinguir, por um lado, entre as entregas de bens que contribuem apenas para manter o valor do bem e que, em regra, estão consumidas no momento da afectação, e, por outro, as que levam a um aumento duradouro do valor do bem e não estão totalmente consumidas no momento da afectação, por outro.
- 67 Com efeito, em caso de afectação, por um contribuinte, de um bem inicialmente adquirido a uma pessoa isenta de imposto sem possibilidade de dedução de IVA, seria contrário ao referido princípio da neutralidade sujeitar a IVA essa afectação, quando as entregas de bens posteriores à aquisição, ainda que tenham dado direito a dedução, só contribuíram para a conservação do bem, sem aumentar o respectivo valor, e se encontram, portanto, consumidas no momento da afectação. Nestas circunstâncias, o contribuinte não beneficiaria de qualquer vantagem indevida em comparação com o consumidor normal, ao afectar o bem ao seu uso privado sem pagar IVA.
- 68 Ao invés, já é conforme à finalidade prosseguida pelo artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva que este tipo de afectação seja sujeito a IVA quando as entregas de bens posteriores à aquisição tenham levado a um aumento duradouro do valor do bem não totalmente consumido no momento da afectação.
- 69 Note-se que, para o órgão jurisdicional de reenvio, poderia ser esse o caso, no processo C-323/99, do tubo de escape catalítico instalado em 1987 e do pára-brisas substituído em 1991 no veículo de K. Brandenstein, a menos que se entenda que estes não perderam as suas características distintivas físicas e económicas. O órgão jurisdicional de reenvio era de facto de opinião que o valor destes elementos subsistia parcialmente quando houve afectação do veículo ao uso privado em 1991, não estando, pois, totalmente amortizado.
- 70 Tendo em conta as considerações que antecedem, há que concluir que, quando um contribuinte afecta a fins estranhos à empresa um bem adquirido sem ter

dado lugar a dedução de IVA e que foi objecto, em momento posterior à sua aquisição, de trabalhos relativamente aos quais houve dedução de IVA, há tributação em IVA, nos termos do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva se os trabalhos efectuados tiverem levado à incorporação de «elementos que [...] compõem [o bem]» na acepção deste artigo. Quando o bem afectado ao uso privado for um veículo constituem «elementos que [...] compõem [o bem]» os bens entregues que, por um lado, perderam definitivamente as suas características distintivas físicas e económicas devido à sua incorporação no veículo e que, por outro, levaram a um aumento duradouro do valor do bem, valor esse não totalmente consumido no momento da afectação.

71 Importa precisar, além disso, que esta interpretação dada em resposta às questões colocadas no quadro da afectação de um veículo é válida qualquer que seja o bem corpóreo afectado ao uso privado.

72 Há que analisar, em segundo lugar, se, em caso de sujeição a IVA de uma afectação nas condições a que se refere o n.º 70 do presente acórdão, o artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que o imposto incide sobre o bem e os elementos que o compõem ou apenas sobre os elementos incorporados *a posteriori*.

73 No n.º 44 do acórdão Bakcsi, já referido, o Tribunal de Justiça entendeu que, quando o sujeito passivo não tenha podido deduzir o IVA que incidiu sobre um bem afecto à empresa que foi comprado em segunda mão a quem não é sujeito passivo, este bem deve ser considerado como não tendo dado direito à dedução do IVA na acepção do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva, ficando, portanto, excluída, por força desta disposição, a tributação dessa afectação.

74 O mesmo se passa em relação à afectação de um bem da empresa efectuada por um contribuinte para as suas necessidades privadas quando, posteriormente à

compra do bem adquirido sem direito a dedução de IVA a montante, o bem é objecto de prestações de serviços ou de entregas de bens que beneficiam de dedução de IVA.

- 75 Com efeito, seria contrário ao objectivo de igualdade de tratamento prosseguido pelo artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva interpretar esta disposição como implicando, em caso de afectação do bem às necessidades privadas do contribuinte, uma tributação global do bem e dos elementos que nele foram incorporados, quando o bem foi inicialmente adquirido sem possibilidade de dedução de IVA a montante e só os «elementos que o compõem» adquiridos *a posteriori* beneficiaram do direito à dedução de IVA a montante.
- 76 Forçoso é constatar que a tributação de um bem nesta situação, quando não tenha dado direito à dedução do IVA pago a montante no momento da compra, implicaria uma dupla tributação contrária ao princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA em que se insere a Sexta Directiva [v., no que toca ao artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva, o acórdão Bakcsi, já referido, n.º 46, bem como, no que toca ao artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da mesma directiva, os acórdãos Kühne, já referido, n.º 10, e de 25 de Maio de 1993, Mohsche, C-193/91, Colect., p. I-2615, n.º 9]. A sujeição a imposto dos «elementos que [...] compõem [o bem]», tal como estes são definidos no n.º 70 do presente acórdão, constitui aliás a garantia de que o contribuinte não beneficia de qualquer vantagem indevida em relação ao consumidor normal.
- 77 Tendo presentes os n.ºs 72 a 76 do presente acórdão, há que concluir que o artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que não há lugar a tributação de um bem afectado por um contribuinte ao uso privado quando esse bem não deu direito a dedução por ter sido comprado a uma pessoa não sujeita a IVA, e isto mesmo que tenham sido posteriormente efectuadas despesas com esse bem que deram direito à dedução do IVA a montante. No caso de, numa data posterior à sua aquisição, o bem ter sido objecto de trabalhos que tenham beneficiado de dedução de IVA a montante e que tenham dado lugar à incorporação de elementos que compõem o bem, tal como estes são definidos no n.º 70 do presente acórdão, o IVA exigível no momento da afectação nos termos do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva só incidirá sobre esses elementos.

78 Deve, pois, responder-se às duas primeiras questões do órgão jurisdicional de reenvio nos processos C-322/99 e C-323/99 que, quando um contribuinte afecta a fins estranhos à empresa um bem (neste caso, um veículo) adquirido sem ter dado lugar a dedução de IVA e que foi objecto, em momento posterior à sua aquisição, de trabalhos relativamente aos quais houve dedução de IVA, o IVA devido nos termos do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva só incide sobre os elementos que compõem o bem que beneficiaram da dedução, ou seja, os elementos que perderam definitivamente as suas características distintivas físicas e económicas quando foram incorporados no veículo, em momento posterior à compra deste, na sequência de operações de entregas de bens que tenham levado a um aumento durável do valor do veículo, valor esse não totalmente consumido no momento da afectação ao uso privado.

Quanto à terceira questão prejudicial nos processos C-322/99 e C-323/99, respeitante à matéria colectável nos termos do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva

79 Na terceira questão prejudicial tanto no processo C-322/99 como no processo C-323/99, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se, em situações como as dos casos dos processos principais, a matéria colectável a que se refere o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva deve ser determinada por referência ao preço de compra do veículo ou de um veículo idêntico, no momento da afectação a uso privado, acrescido do preço dos trabalhos de reparação que deram origem a «elementos que [...] compõem [o bem]», na acepção do artigo 5.º, n.º 6, da mesma directiva, ou se a matéria colectável se resume ao preço pago por esses trabalhos de reparação que deram lugar a dedução de IVA a montante.

80 A referência ao preço de compra, determinado no momento da afectação, pode parecer contraditória quando se trata de um bem adquirido, por definição, antes da afectação; resulta, porém, da própria letra do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva. Importa precisar que se deve entender por tal o valor residual do bem no momento da afectação.

- 81 Segundo o Governo alemão, a matéria colectável a que se refere o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva é constituída pelo preço de compra do veículo ou de um veículo idêntico e pelo preço das prestações de reparação, preços estes determinados no momento da afectação. Sendo a matéria colectável calculada a partir dos preços determinados no momento da afectação, deveria necessariamente incluir as despesas efectuadas para manter o valor do bem e as mais-valias eventuais deste, realizadas no período durante o qual este pertenceu ao património da empresa.
- 82 Do mesmo modo, a Comissão entende que, se resulta da apreciação dos factos que os «elementos que [...] compõem [o bem]» na acepção do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva foram juntos a um bem da empresa inicialmente adquirido sem possibilidade de dedução do IVA a montante, a matéria colectável, em caso de afectação a uso privado, é constituída pelo preço de um bem idêntico no momento da afectação, incluindo neste os elementos que compõem o bem que lhe foram juntos.
- 83 Para o Governo helénico, a matéria colectável deveria ser determinada elemento por elemento. Dever-se-ia para este efeito, em primeiro lugar, determinar o valor do bem no momento em que tem lugar a operação de afectação, calcular depois o IVA, cujo montante seria função da relação entre as despesas que deram direito à dedução e o preço total de aquisição do bem.

Apreciação do Tribunal de Justiça

- 84 Tendo em conta a resposta dada no n.º 78 do presente acórdão, há que responder às terceiras questões do órgão jurisdicional de reenvio nos processos C-322/99 e C-323/99 que, em caso de afectação sujeita a imposto nos termos do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva, quando se trate designadamente da afectação de um bem (neste caso, um veículo)

— adquirido sem direito a dedução de imposto, e

— no qual foram efectuados trabalhos que beneficiaram de dedução de imposto e que deram lugar à incorporação de «elementos que [...] compõem [o bem]»,

a matéria colectável na acepção do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva deve ser determinada com referência ao preço, no momento da afectação, dos bens incorporados no veículo que constituem elementos que compõem o bem afectado a uso privado, na acepção do artigo 5.º, n.º 6, da mesma directiva.

Quanto à quarta questão prejudicial no processo C-322/99, relativa à conjugação do artigo 5.º, n.º 6, e do artigo 5.º, n.º 7, alínea c), da Sexta Directiva

85 Com a quarta questão no processo C-322/99, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber como se articulam o artigo 5.º, n.º 6, e o artigo 5.º, n.º 7, alínea c), da Sexta Directiva.

86 Segundo dispõe o artigo 5.º, n.º 7, alínea c), da Sexta Directiva, os Estados-Membros podem equiparar a entrega efectuada a título oneroso a detenção de bens por um sujeito passivo ou pelos titulares do direito, no caso de cessação da sua actividade económica tributável, sempre que tais bens tenham conferido direito à dedução total ou parcial aquando da respectiva aquisição ou da sua afectação nos termos do artigo 5.º, n.º 7, alínea a). O artigo 5.º, n.º 7, alínea c), autoriza, pois, os Estados-Membros a adoptar uma disposição especial para as situações em que um contribuinte põe termo à sua actividade profissional.

- 87 Como salienta o advogado-geral no n.º 83 das suas conclusões, é pacífico que a República Federal da Alemanha não fez uso da faculdade que lhe reconhecia o artigo 5.º, n.º 7, alínea c), da Sexta Directiva. A tributação da afectação de bens que é causa do litígio no processo principal é, por conseguinte, exclusivamente regida pelo artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva e não é necessário interpretar o seu artigo 5.º, n.º 7, alínea c).

Quanto à quinta questão prejudicial no processo C-322/99 e à quarta questão no processo C-323/99, relativas ao ajustamento das deduções nos termos do artigo 20.º da Sexta Directiva

- 88 Com a quinta questão prejudicial no processo C-322/99 e a quarta questão no processo C-323/99, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se quanto à necessidade de um ajustamento, nos termos do artigo 20.º da Sexta Directiva, das deduções de IVA. Pergunta, no fundo, se, no caso de os trabalhos efectuados posteriormente à compra de um veículo que tenham dado direito à dedução do imposto a montante não implicarem tributação em IVA nos termos do artigo 5.º, n.º 6, da mesma directiva quando da afectação do veículo a uso privado, as deduções de IVA efectuadas em virtude desses trabalhos devem ser objecto de um ajustamento nos termos do artigo 20.º, n.º 1, alínea b), desta directiva.
- 89 Recorde-se que, em situações como as que estão na origem dos processos principais, decorre do artigo 20.º, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva que a dedução de IVA inicialmente operada pelo contribuinte deve ser ajustada no momento da afectação do bem pelo contribuinte às suas necessidades privadas quando, posteriormente à declaração, se verificarem alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções.

- 90 Esta regra é aplicável às operações efectuadas posteriormente à aquisição de um bem e que tenham dado lugar a dedução de IVA a montante que não estejam abrangidas pela conceito de «elementos que [...] compõem [o bem]» a que se refere o artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva. Estas operações correspondem, por um lado, às prestações de serviços efectuadas em momento posterior à aquisição de um bem e que beneficiaram de dedução do IVA a montante e, por outro, às de fornecimento de bens efectuadas em momento posterior à aquisição de um bem e que beneficiaram de dedução de IVA a montante, que estão excluídas do conceito de «elementos que [...] compõem [o bem]» constante do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva.
- 91 Importa precisar, porém, que, caso essas prestações de serviços ou fornecimentos de bens que deram lugar a dedução de IVA tenham sido totalmente consumidos no quadro da actividade profissional antes da afectação, não existe qualquer alteração dos seus elementos para efeitos do artigo 20.º, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva que justifiquem um ajustamento das deduções.
- 92 Portanto, a dedução de IVA de que beneficiaram as despesas efectuadas pelos trabalhos realizados nos veículos de H.-G. Fischer e de K. Brandenstein deve ser ajustada nos termos do artigo 20.º, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva caso a afectação não seja sujeita a IVA nos termos do artigo 5.º, n.º 6, desta directiva e o valor dos trabalhos em causa não tenha sido totalmente consumido no quadro da actividade profissional dos contribuintes antes da transferência dos veículos para os respectivos patrimónios privados.
- 93 Resta apurar se, relativamente aos fornecimentos de bens que beneficiaram de dedução, que constituem «elementos que [...] compõem [o bem]» na acepção do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva, a aplicação do artigo 20.º, n.º 1, alínea b), da mesma directiva está necessariamente excluída.

- 94 A este propósito, importa realçar que nada exclui a aplicação do artigo 20.º, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva aos «elementos que [...] compõem [o bem]» a que se refere o artigo 5.º, n.º 6, da mesma directiva. Aliás, o artigo 20.º, n.º 1, alínea b), só exclui expressamente o ajustamento das operações a que se refere o artigo 5.º, n.º 6, nos casos de afectação de bens a ofertas de pequeno valor e a amostras.
- 95 Há que responder à quinta questão no processo C-322/99 e à quarta questão no processo C-323/99, tal como estas foram reformuladas no n.º 88 do presente acórdão, que, no caso de os trabalhos efectuados posteriormente à compra de um bem (neste caso, um veículo) que tenham dado direito à dedução de IVA a montante não implicarem tributação em IVA nos termos do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva quando da afectação do veículo a uso privado, as deduções de IVA efectuadas em virtude desses trabalhos devem ser objecto de um ajustamento nos termos do artigo 20.º, n.º 1, alínea b), desta directiva, se o valor dos trabalhos em causa não tiver sido totalmente consumido no quadro da actividade profissional do contribuinte antes da transferência do veículo para o seu património privado.

Quanto às despesas

- 96 As despesas efectuadas pelos Governos alemão e helénico e pela Comissão, que apresentaram observações ao Tribunal, 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 DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Bundesfinanzhof, por despachos de 15 de Julho de 1999, declara:

- 1) Quando um contribuinte afecta a fins estranhos à empresa um bem (neste caso, um veículo) adquirido sem ter dado lugar a dedução de imposto sobre o valor acrescentado e que foi objecto, em momento posterior à sua aquisição, de trabalhos relativamente aos quais houve dedução desse imposto, o imposto sobre o valor acrescentado devido nos termos do artigo 5.º, n.º 6, 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, só incide sobre os «elementos que compõem o bem» que beneficiaram da dedução, ou seja, os elementos que perderam definitivamente as suas características distintivas físicas e económicas quando foram incorporados no veículo, em momento posterior à compra deste, na sequência de operações de entregas de bens que tenham levado a um aumento durável do valor do veículo, valor esse não totalmente consumido no momento da afectação a uso privado.

- 2) Em caso de afectação sujeita a imposto nos termos do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva 77/388, quando se trate designadamente da afectação de um bem (neste caso, um veículo):

— adquirido sem direito a dedução de imposto,

— no qual foram efectuados trabalhos que beneficiaram de dedução de imposto e que deram lugar à incorporação de «elementos que compõem o bem»,

a matéria colectável na acepção do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea b), da Directiva 77/388, deve ser determinada com referência ao preço, no momento da afectação, dos bens incorporados no veículo que constituem elementos que compõem o bem afectado, na acepção do artigo 5.º, n.º 6, da mesma directiva.

- 3) Em caso de trabalhos efectuados posteriormente à compra de um bem (neste caso, um veículo) que tenham dado direito à dedução de imposto sobre o valor acrescentado a montante não implicarem tributação neste imposto nos termos do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva 77/388 quando da afectação do veículo a uso privado, as deduções de imposto sobre o valor acrescentado efectuadas em virtude desses trabalhos devem ser objecto de um ajustamento nos termos do artigo 20.º, n.º 1, alínea b), desta directiva se o valor dos trabalhos em causa não tiver sido totalmente consumido no quadro da actividade profissional do contribuinte antes da transferência do veículo para o seu património privado.

La Pergola

Wathelet

Edward

Jann

Sevón

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 17 de Maio de 2001.

O secretário

O presidente da Quinta Secção

R. Grass

A. La Pergola