Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

9 de julho de 2020*

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 288.º, primeiro parágrafo, ponto 4 — Regime especial das pequenas empresas — Método de cálculo do volume de negócios anual que serve de referência para a aplicação do regime especial das pequenas empresas — Conceito de "operação imobiliária acessória" — Locação de um bem imóvel por uma pessoa singular que exerce várias profissões liberais»

No processo C-716/18,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pela Curtea de Apel Timişoara (Tribunal de Recurso de Timişoara, Roménia), por Decisão de 1 de novembro de 2018, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 14 de novembro de 2018, no processo

CT

contra

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraş-Severin — Serviciul Inspecție Persoane Fizice,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timişoara — Serviciul Soluționare Contestații 1,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: E. Regan, presidente de secção, I. Jarukaitis, E. Juhász (relator), M. Ilešič e C. Lycourgos, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação de CT, por N. Şvidchi, avocat,

– em representação do Governo romeno, inicialmente por E. Gane, L. Lițu, O.-C. Ichim e C.-R. Canțăr, e em seguida pelos três primeiros, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: romeno.

– em representação da Comissão Europeia, por A. Armenia e J. Jokubauskaitė, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 6 de fevereiro de 2020,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 288.º, primeiro parágrafo, ponto 4, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1), conforme alterada pela Diretiva 2009/162/UE do Conselho, de 22 de dezembro de 2009 (JO 2010, L 10, p. 14) (a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe CT à Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin — Serviciul Inspecție Persoane Fizice (Administração da Secção das Finanças Públicas de Caraș-Severin — Serviço de Inspeção Fiscal das Pessoas Singulares, a seguir «AJFP Caraș-Severin») e à Diretia Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara — Serviciul Soluționare Contestații 1 (Direção-Geral Regional das Finanças Públicas de Timișoara — Serviço de Processamento de Reclamações n.º 1), a propósito do método de cálculo do seu volume de negócios anual para efeitos da aplicação, no que lhe diz respeito, do regime especial das pequenas empresas previsto na Diretiva IVA.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 9.º da Diretiva IVA enuncia:

«1. Entende-se por "sujeito passivo" qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.

Entende-se por "atividade económica" qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência.

[…]»

4 Segundo o artigo 135.º, n.º 1, alínea l), e n.º 2, desta diretiva:

«1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

[…]

l) A locação de bens imóveis.

2. Não beneficiam da isenção prevista na alínea l) do n.º 1 as seguintes operações:

a) As operações de alojamento, tal como definidas na legislação dos Estados-Membros, realizadas no âmbito do setor hoteleiro ou de setores com funções análogas, incluindo as locações de campos de férias ou de terrenos para campismo;

b) A locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos;

c) A locação de equipamento e de maquinaria de instalação fixa;

d) A locação de cofres-fortes.

Os Estados-Membros podem prever outras exceções ao âmbito de aplicação da isenção prevista na alínea l) do n.º 1.»

5 O artigo 174.º, n.º 2, da referida diretiva indica o seguinte:

«Em derrogação do disposto no n.º 1, no cálculo do *pro rata* de dedução não são tomados em consideração os seguintes montantes:

a) O montante do volume de negócios relativo às entregas de bens de investimento utilizados pelo sujeito passivo na sua empresa;

b) O montante do volume de negócios relativo às operações acessórias imobiliárias e financeiras;

c) O montante do volume de negócios relativo às operações referidas nas alíneas b) a g) do n.º 1 do artigo 135.º, se se tratar de operações acessórias.»

6 Sob o título XII, intitulado «Regimes especiais», a Diretiva IVA contém um capítulo 1, sob a epígrafe «Regime especial das pequenas empresas». Os artigos 282.º a 292.º desta diretiva incluem-se na secção 2 deste capítulo, sob a epígrafe «Isenções ou reduções degressivas.»

7 Nos termos do artigo 282.º da referida diretiva, as isenções e as reduções previstas na referida secção são aplicáveis às entregas de bens e às prestações de serviços efetuadas pelas pequenas empresas.

8 O artigo 287.º da mesma diretiva tem a seguinte redação:

«Os Estados-Membros que tenham aderido depois de 1 de janeiro de 1978 podem conceder uma isenção aos sujeitos passivos cujo volume de negócios anual seja, no máximo, igual ao contravalor em moeda nacional dos seguintes montantes à taxa de conversão do dia da respetiva adesão:

[…]

18) Roménia: 35 000 [euros];

[…]»

9 O artigo 288.º da Diretiva IVA dispõe:

«O volume de negócios que serve de referência para a aplicação do regime previsto na presente secção é constituído pelos seguintes montantes, líquidos de [imposto sobre o valor acrescentado (IVA)]:

1) O montante das entregas de bens e das prestações de serviços, desde que sejam tributadas;

2) O montante das operações isentas com direito à dedução do IVA pago no estádio anterior por força do disposto nos artigos 110.º e 111.º no n.º 1 do artigo 125.º, no artigo 127.º e no n.º 1 do artigo 128.º

3) O montante das operações isentas por força do disposto nos artigos 146.º a 149.º, 151.º, 152.º e 153.º;

4) O montante das operações imobiliárias, das operações financeiras referidas nas alíneas b) a g) do n.º 1 do artigo 135.º e das prestações de serviços de seguros, a menos que tais operações tenham caráter de operações acessórias.

Todavia, as cessões de bens de investimento corpóreos ou incorpóreos da empresa não são tomadas em consideração na determinação do volume de negócios.»

10 Segundo o artigo 1.º da Decisão de Execução 2012/181/UE do Conselho, de 26 de março de 2012, que autoriza a Roménia a aplicar uma medida em derrogação ao artigo 287.º da Diretiva 2006/112 (JO 2012, L 92, p. 26), «[e]m derrogação ao artigo 287.º, n.º 18, da Diretiva [IVA], a Roménia é autorizada a conceder uma isenção do IVA aos sujeitos passivos cujo volume de negócios anual seja, no máximo, igual ao contravalor em moeda nacional de 65 000 [euros] à taxa de conversão do dia da sua adesão à União Europeia».

Direito romeno

11 O artigo 127.º da lege nr. 571 privind Codul fiscal (Lei n.º 571 relativa ao Código dos Impostos), de 22 de dezembro de 2003 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 927, de 23 de dezembro de 2003), conforme alterada pela lege nr. 343 pentru modificarea şi completarea Legii nr. 571 privind Codul fiscal (Lei n.º 343 que altera e completa a Lei n.º 571 relativa ao Código dos Impostos), de 17 de julho de 2006 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 662, de 1 de agosto de 2006) (a seguir «Código dos Impostos»), sob a epígrafe «Sujeito passivos e atividade económica», prevê:

«1. Considera-se sujeito passivo quem exercer, de modo independente e seja qual for o lugar, atividades económicas da natureza das previstas no n.º 2, quaisquer que sejam os objetivos ou os resultados da referida atividade.

2. Entende-se por "atividade económica" qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência.»

12 O artigo 141.º desse código, sob a epígrafe «Isenção para operações efetuadas no interior do país», dispõe, no seu n.º 2:

«São igualmente isentas de IVA as seguintes operações:

[…]

e) os arrendamentos rurais, as concessões, a locação e locação financeira imobiliária […]»

13 O artigo 152.º, n.º 1, do referido código, sob a epígrafe «Regime especial de isenção das pequenas empresas», tem a seguinte redação:

«Um sujeito passivo estabelecido na Roménia, na aceção do artigo 125.º *bis*, n.º 2, alínea a), cujo volume de negócios anual, declarado ou realizado, seja inferior ao limiar de 65 000 euros que equivalem [leus romenos (RON)] fixado de acordo com a taxa de câmbio comunicada pela Banca Națională a României [(Banco Nacional da Roménia)] à data da adesão e com arredondamento ao milésimo seguinte, ou seja 220 000 RON, pode aplicar a isenção do imposto […] para as operações previstas no artigo 126.º, n.º 1, com exceção das entregas intracomunitárias de meios de transporte novos, isentos em conformidade com o artigo 143.º, n.º 2, alínea b).»

14 O artigo 152.º, n.º 2, do mesmo código determina as operações cujo montante total, sem imposto, serve de referência para efeitos de aplicação do regime especial das pequenas empresas e estabelece a condição segundo a qual essas operações podem ser acessórias à atividade principal do sujeito passivo.

15 O artigo 153.º do Código dos Impostos, sob a epígrafe «Identificação para efeitos de IVA», prevê:

«1. Os sujeitos passivos estabelecidos na Roménia […] que exerçam ou pretendam exercer uma atividade económica que implique operações tributáveis e/ou isentas de IVA com direito a dedução devem pedir à autoridade fiscal competente […] a respetiva identificação para efeitos de IVA, segundo as regras seguintes […]:

b) se, no decurso de um ano civil, atingir ou exceder o limite de isenção previsto no artigo 152.º, n.º 1, no prazo de dez dias a contar do fim do mês no qual atingiu ou excedeu esse limite;

[…]»

16 As normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Modalidades de Execução da Lei n.º 571/2003 relativa ao Código dos Impostos), aprovadas pelo hotărâre nr. 44 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Decreto do Governo Romeno n.º 44 relativo à Aprovação das Modalidades de Execução da Lei n.º 571/2003 relativa ao Código dos Impostos), de 22 de janeiro de 2004 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 112, de 6 de fevereiro de 2004), conforme alteradas pelo hotărâre nr. 670 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 (Decreto do Governo n.º 670 que Altera e Completa as Modalidades de Execução da Lei n.º 571/2003 relativa ao Código dos Impostos, aprovada pelo Decreto do Governo n.º 44/2004), de 4 de julho de 2012 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 481, de 13 de julho de 2012), dispunham, no ponto 47, n.º 3:

«Uma operação é acessória da atividade principal do sujeito passivo se estiverem cumulativamente preenchidas as seguintes condições:

a) a realização dessa operação necessita de recursos técnicos limitados no que respeita a equipamento e utilização de pessoal;

b) a operação não está diretamente ligada à atividade principal do sujeito passivo; e

c) o montante das aquisições efetuadas para efeitos da operação e o montante do imposto dedutível relativo à operação são insignificantes.»

17 Essas modalidades de execução dispõem, no ponto 61, n.º 1, quanto ao artigo 152.º do Código dos Impostos:

«Nos termos do artigo 152.º, n.º 2, do Código dos Impostos, uma operação é acessória da atividade principal se se preencherem cumulativamente as condições previstas no ponto 47, n.º 3.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

18 O recorrente no processo principal, docente universitário, exerce várias profissões de modo independente, a saber, as de contabilista, de consultor fiscal, de administrador de insolvência e de advogado, e aufere rendimentos enquanto autor de artigos e de obras. Obteve, em 2008, na qualidade de pessoa singular, um número de registo fiscal para as «atividades de contabilista» que incluem a revisão de contas e a consultoria fiscal.

19 Tendo o recorrente no processo principal eleito domicílio para a maioria das suas atividades no seu endereço pessoal, declarou o exercício da sua profissão de administrador de insolvência no endereço de um imóvel de que é coproprietário com uma outra pessoa e que está parcialmente arrendado a uma sociedade comercial de que é sócio-gerente. Esta sociedade, registada para efeitos de IVA, tem a sua sede social nesse imóvel, onde exerce designadamente atividades de consultoria comercial e outro aconselhamento de gestão, de contabilidade, de auditoria financeira, bem como de consultoria no domínio fiscal. O objeto principal declarado da atividade da referida sociedade é o seguinte: «Consultoria para negócios e outro aconselhamento de gestão.»

20 Em 2016, o recorrente no processo principal foi sujeito a uma inspeção fiscal relativa ao IVA tendo por objeto a sua atividade económica enquanto pessoa singular, na sequência da qual a AJFP Caraș-Severin constatou que, durante o ano de 2012, o seu volume de negócios era superior a 220 000 RON (cerca de 65 000 euros), que era, na altura, o limiar de referência para efeitos de aplicação do regime especial das pequenas empresas na Roménia. Por conseguinte, mediante aviso de liquidação, essa autoridade fiscal aplicou ao recorrente no processo principal o montante que este deveria ter pagado a contar da data em que era obrigado a registar-se para efeitos de IVA, ou seja, 1 de setembro de 2012.

21 Para determinar se o volume de negócios do recorrente no processo principal ultrapassara o limiar de referência em 2012, a AJFP Caraș-Severin teve em conta os rendimentos por este auferidos não só pelo exercício das suas diferentes profissões liberais e pelos seus direitos de autor mas também pelo arrendamento do referido imóvel. O cálculo efetuado por essa autoridade não incluía os rendimentos salariais recebidos pelo interessado na qualidade de professor universitário nem os provenientes da sua atividade como advogado, estando estes últimos rendimentos já sujeitos a IVA no âmbito da sociedade civil profissional de advogados de que era sócio.

22 Em especial, após ter constatado que, em 2012, 69 % do montante total dos rendimentos do recorrente no processo principal pertinente para efeitos da aplicação do regime especial das pequenas empresas provinha da atividade de administrador de insolvência, 17 % da locação do bem imóvel e 14 % da atividade de contabilista e de consultor fiscal, a AJFP Caraș-Severin considerou que a atividade principal do interessado era, no decurso desse ano, a atividade de administrador de insolvência. Essa autoridade precisou que a locação do bem imóvel não podia ser qualificada de «operação acessória» dessa atividade principal, na aceção do artigo 152.º, n.º 2, do Código dos Impostos não podendo os rendimentos provenientes desta última ser excluídas do cálculo do volume de negócios que serve de referência para determinar a aplicação do regime especial das pequenas empresas.

23 O recorrente no processo principal apresentou reclamação do aviso de liquidação e do relatório de inspeção fiscal da l'AJFP Caraș-Severin. Por Decisão de 22 de agosto de 2017, a Direção-Geral Regional das Finanças Públicas de Timișoara — Serviço de Processamento de Reclamações n.º 1 indeferiu essa reclamação.

24 O recorrente no processo principal interpôs recurso administrativo desta decisão. Por Acórdão de 26 de março de 2018, o Tribunalul Timiș (Tribunal Superior de Timiș, Roménia) julgou improcedente esse recurso administrativo.

25 Por conseguinte, o recorrente no processo principal interpôs no órgão jurisdicional de reenvio recurso no qual alegou que a locação do imóvel de que é coproprietário representa uma operação acessória, na aceção do artigo 152.º, n.º 2, do Código dos Impostos, e que os rendimentos daí resultantes não podem ser incluídos no cálculo do volume de negócios para efeitos da aplicação do regime especial das pequenas empresas. A Curtea de Apel Timişoara (Tribunal de Recurso de Timişoara, Roménia), por entender que a solução do litígio que lhe foi submetido exigia a interpretação das disposições da Diretiva IVA, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Em circunstâncias como as do litígio em causa, nas quais uma pessoa singular desenvolve uma atividade económica através do exercício de várias profissões liberais, bem como através da locação de bens imóveis, obtendo, assim, receitas com caráter contínuo, as disposições do artigo 288.º, [primeiro parágrafo,] ponto 4, da Diretiva [IVA] impõem a identificação de uma atividade profissional determinada, como atividade principal, a fim de verificar se a locação pode ser qualificada [de] operação acessória dessa atividade e, em caso de resposta em sentido afirmativo, com base em que critérios pode ser identificada a referida atividade principal, ou devem [essas disposições] ser interpretadas no sentido de que o conjunto das atividades profissionais através das quais se realiza a atividade económica dessa pessoa singular constitui a "atividade principal"?

2) No caso de o bem imóvel locado por uma pessoa singular a um terceiro não ser destinado e não ser utilizado para desenvolver a restante atividade económica dessa pessoa, não sendo, [por] consequência, possível estabelecer um elo de ligação entre [o bem imóvel locado] e o exercício das várias profissões da pessoa em causa, permitem[…] as disposições do artigo 288.º [primeiro parágrafo,] ponto 4, da Diretiva [IVA] qualificar a operação de locação [de] "operação acessória", com a consequência de se excluir esta última do cálculo do volume de negócios que serve de referência para fins de aplicação do regime especial de isenção para as pequenas empresas?

3) Na hipótese descrita na segunda questão prejudicial, é relevante, para qualificar [de] "acessória" a operação de locação, o facto de esta ter sido realizada a favor de um terceiro, uma pessoa coletiva na qual a pessoa singular tem a qualidade de sócio e de administrador e que tem sede estável no imóvel em questão e desenvolve atividades profissionais da mesma natureza que a pessoa singular em questão?»

Quanto às questões prejudiciais

26 Com as suas questões, que importa apreciar conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 288.º, primeiro parágrafo, ponto 4, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que, no caso de um sujeito passivo enquanto pessoa singular cuja atividade económica consiste no exercício de várias profissões liberais, bem como na locação de um bem imóvel, tal locação constitui uma «operação acessória», na aceção desta disposição, para efeitos da aplicação do regime especial das pequenas empresas.

27 A título preliminar, em primeiro lugar, importa salientar que, enquanto exceção ao sistema comum da Diretiva IVA, o regime especial das pequenas empresas previsto nos artigos 281.º a 294.º desta diretiva deve ser interpretado de forma estrita e só deve ser aplicado na medida necessária para alcançar o seu objetivo (v., neste sentido, Acórdão de 2 de maio de 2019, Jarmuškienė, C-265/18, EU:C:2019:348, n.º 27 e jurisprudência referida).

28 Em segundo lugar, quanto à locação de bens imóveis, o Tribunal de Justiça decidiu que se trata de uma atividade económica que é abrangida pelo âmbito de aplicação da Diretiva IVA na medida em que a operação de locação é levada a cabo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência em conformidade com o artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, desta diretiva (v., neste sentido, Acórdão de 27 de janeiro de 2000, Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, n.º 19 e jurisprudência referida).

29 Em terceiro lugar, como salientou a advogada-geral nos n.ºs 30 e 31 das suas conclusões, a locação de um bem imóvel pode constituir uma «operação imobiliária» na aceção do artigo 288.º, primeiro parágrafo, ponto 4, da Diretiva IVA, desde que se trate de uma operação isenta, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar tento em conta o artigo 135.º, n.º 1, alínea l), e n.º 2, último parágrafo, desta diretiva.

30 Tendo por base estas observações preliminares, há que salientar que, uma vez que o artigo 288.º, primeiro parágrafo, ponto 4, da Diretiva IVA não comporta remissão alguma para o direito dos Estados-Membros, o conceito de «operação acessória», na aceção desta disposição, constitui um conceito autónomo do direito da União que deve ser interpretado de modo uniforme no território da União, independentemente das qualificações utilizadas nos Estados-Membros, tendo em conta não só a redação da referida disposição mas igualmente o contexto no qual essa mesma disposição se situa, bem como o objetivo que esta última prossegue [v., neste sentido, Acórdão de 5 de fevereiro de 2020, Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (Entrada ao serviço de marítimos no porto de Rotterdão), C-341/18, EU:C:2020:76, n.º 40 e jurisprudência referida].

31 Quanto à redação do artigo 288.º, primeiro parágrafo, ponto 4, da Diretiva IVA, há que salientar que o mesmo não precisa o que se deve entender por «operação acessória», conceito que não é, aliás, definido por nenhuma das outras disposições dessa diretiva.

32 No que se refere ao contexto do artigo 288.º, primeiro parágrafo, ponto 4, da Diretiva IVA, há que mencionar o artigo 174.º, n.º 2, alínea b), desta diretiva, que figura no capítulo 2, intitulado «*Pro rata* de dedução», do título X, intitulado «Deduções», da referida diretiva, que enuncia que, no cálculo do *pro rata* de dedução, não são tomados em consideração o montante do volume de negócios relativo às «operações acessórias imobiliárias e financeiras».

33 Esta última disposição corresponde, em substância, ao artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Diretiva 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 coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), através do qual o legislador da União entendeu excluir do cálculo do *pro rat*a o volume de negócios respeitante às operações que revistam caráter inabitual em relação à atividade corrente do sujeito passivo em causa (v., neste sentido, Acórdão de 6 de março de 2008, Nordania Finans e BG Factoring, C-98/07, EU:C:2008:144, n.º 24).

34 Em especial, para efeitos de interpretação do conceito de «operação acessória», na aceção desta disposição, o Tribunal de Justiça remeteu para a exposição de motivos que acompanha a proposta de Sexta Diretiva do Conselho 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 coletável uniforme, apresentada pela Comissão ao Conselho das Comunidades Europeias em 29 de junho de 1973 [COM(73) 950 final] (*Boletim das Comunidades Europeias*, suplemento 11/73, p. 20) (a seguir «proposta de Sexta Diretiva»). Nos termos dessa exposição, «[o]s elementos referidos no [artigo 19.º, n.º 2, dessa proposta] devem ser excluídos do cálculo do *pro rata* a fim de evitar que possam falsear o seu significado real, na medida em que tais elementos não refletem a atividade profissional do sujeito passivo». Segundo a referida exposição, «[tal] é o caso das vendas de bens de investimento e das operações imobiliárias e financeiras que só são efetuadas a título acessório, isto é, que têm uma importância apenas secundária ou acidental em relação ao volume de negócios global da

empresa». A mesma exposição precisa que «[essas] operações só são, aliás, excluídas se não fizerem parte da atividade profissional habitual do sujeito passivo» (Acórdão de 29 de outubro de 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, n.º 30).

35 Há que observar que o artigo 288.º, primeiro parágrafo, ponto 4, da Diretiva IVA responde às mesmas considerações. Com efeito, esta disposição corresponde ao artigo 25.º, n.º 2, da proposta de Sexta Diretiva, atual artigo 24.º, n.º 4, da Sexta Diretiva 77/388. Em conformidade com a exposição dos motivos que acompanham a proposta de Sexta Diretiva, «[a referida disposição] estabelece o modo de determinação do volume de negócios que serve de referência para a aplicação de uma franquia e de uma dedução». Segundo essa exposição, «[a mesma] exclui as operações ocasionais que podem perturbar, de um ano para o outro, o volume de negócios» e «[a mesma] exclui igualmente as operações que, como as cessões de créditos, não exprimem a dimensão real da empresa».

36 É certo que há que salientar que existem versões linguísticas da Diretiva IVA, designadamente as versões em língua búlgara, alemã, inglesa, croata, neerlandesa e eslovena, que não comportam os termos idênticos «operações acessórias» no artigo 174.º, n.º 2, e no artigo 288.º, primeiro parágrafo, ponto 4, desta diretiva.

37 Contudo, atendendo às considerações expostas nos n.ºs 34 e 35 do presente acórdão, há que concluir que os conceitos que figuram nessas disposições, embora sejam utilizados em contextos diferentes, têm o mesmo objeto.

38 Assim, o conceito de «operação acessoria» designa determinadas operações que não são abrangidas pela atividade profissional habitual do sujeito passivo.

39 No contexto do regime especial em causa, a qualificação de uma operação de «operação acessória» do sujeito passivo não exige a identificação de um elemento constitutivo da atividade económica desse sujeito passivo como sendo principal e também não exige a sua ligação a uma qualquer outra atividade económica do referido sujeito passivo. Esta expressão deve ser considerada como um conceito autónomo.

40 Tal interpretação do artigo 288.º, primeiro parágrafo, ponto 4, da Diretiva IVA é corroborada pelo objetivo prosseguido pelo regime especial das pequenas empresas. A este respeito, o Tribunal de Justiça salientou que esse regime prevê simplificações administrativas destinadas a reforçar a criação, a atividade e a competitividade das pequenas empresas, bem como a manter uma relação razoável entre os encargos administrativos ligados ao controlo fiscal e as baixas receitas fiscais a cobrar. Assim, o referido regime destina-se precisamente a isentar desses encargos administrativos tanto as pequenas empresas como as Administrações Fiscais (Acórdãos de 26 de outubro de 2010, Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, n.ºs 63 e 68, e de 2 de maio de 2019, Jarmuškienė, C-265/18, EU:C:2019:348, n.º 37).

41 Daí decorre que, a fim de garantir a realização do objetivo prosseguido pelo regime especial das pequenas empresas, não há que impor tais encargos administrativos em razão de operações que não são abrangidas pela atividade profissional habitual do sujeito passivo.

42 Importa recordar que, tendo em conta as disposições que atualmente figuram no artigo 174.º, n.º 2, da Diretiva IVA, o Tribunal de Justiça declarou que uma atividade económica não pode ser qualificada de «acessória» se, designadamente, constituir o prolongamento direto, permanente e necessário da atividade profissional tributável habitual da empresa em causa (v., neste sentido, Acórdão de 29 de outubro de 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, n.º 31).

43 Em situações diferentes da que figura no número anterior, a circunstância determinante é a de saber se a operação imobiliária foi efetuada ou não no âmbito da atividade profissional habitual do sujeito passivo, circunstância que deve ser examinada pelas autoridades fiscais e, se for caso disso, pelos órgãos jurisdicionais nacionais.

44 Assim, as autoridades fiscais e os órgãos jurisdicionais nacionais devem ter em consideração os elementos perante eles apresentados, designadamente a natureza do bem imóvel em causa, a origem do financiamento da aquisição desse bem e o uso deste.

45 Quanto à situação em causa no processo principal, resulta da decisão de reenvio que, como referiu a advogada-geral nos n.os 51 e 52 das suas conclusões, por um lado, a sede da atividade de administrador de insolvência exercida pelo recorrente no processo principal está estabelecida no endereço do imóvel locado e de que este é co-proprietário. Por outro lado, este imóvel, que compreende instalações para escritórios, está locado pelo recorrente no processo principal a uma pessoa coletiva de que é sócio-gerente. Além disso, esta pessoa coletiva tem sede no referido imóvel e exerce atividades da mesma natureza que as exercidas pelo recorrente no processo principal. Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar se estas circunstâncias demonstram que a locação em causa faz parte da atividade profissional habitual do sujeito passivo.

46 Resulta do conjunto das considerações precedentes que há que responder às questões submetidas que o artigo 288.º, primeiro parágrafo, ponto 4, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que, no que respeita a um sujeito passivo enquanto pessoa singular cuja atividade económica consiste no exercício de várias profissões liberais, bem como na locação de um bem imóvel, tal locação não constitui uma «operação acessória», na aceção desta disposição, quando essa operação é realizada no âmbito de uma atividade profissional habitual do sujeito passivo.

Quanto às despesas

47 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Quinta Secção) declara:

O artigo 288.º, primeiro parágrafo, ponto 4, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva 2009/162/UE do Conselho, de 22 de dezembro de 2009, deve ser interpretado no sentido de que, no que respeita a um sujeito passivo enquanto pessoa singular cuja atividade económica consiste no exercício de várias profissões liberais, bem como na locação de um bem imóvel, tal locação não constitui uma «operação acessória», na aceção desta disposição, quando essa operação é realizada no âmbito de uma atividade profissional habitual do sujeito passivo.

Assinaturas