Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

14 de dezembro de 2016[1][2]

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 77/388/CEE — Artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea d) — Âmbito de aplicação — Aplicação de um pro rata de dedução ao imposto sobre o valor acrescentado que onerou a aquisição da totalidade dos bens e dos serviços utilizados por um sujeito passivo — Operações acessórias — Utilização do volume de negócios como indício»

No processo C-378/15,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pela Commissione tributaria regionale di Roma (Comissão Tributária Regional de Roma, Itália), por decisão de 6 de maio de 2015, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 16 de julho de 2015, no processo

Mercedes Benz Italia SpA

contra

Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: L. Bay Larsen, presidente de secção, M. Vilaras, J. Malenovský (relator), M. Safjan e D. Šváby, juízes,

advogado-geral: H. Saugmandsgaard Øe,

secretário: I. Illéssy, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 14 de abril de 2016,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Mercedes Benz Italia SpA, por P. Centore, avvocato,

— em representação do Governo italiano por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por E. De Bonis, G. De Bellis e M. Capolupo, avvocati dello Stato,

— em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e D. Recchia, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 29 de junho de 2016,

1 — * Língua do processo: italiano.

profere o presente

Acórdão

1 O presente pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 17.º, n.º 5, e do artigo 19.º 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), na versão em vigor à data dos factos em litígio (a seguir «Sexta Diretiva»).

2 Este pedido foi apresentado no quadro de um litígio entre a Mercedes Benz Italia Spa (a seguir «Mercedes Benz») e a Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3 (Administração Tributária — Direção Provincial Roma 3, a seguir «Administração Fiscal») a respeito de deduções do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) realizadas pela Mercedes Benz no exercício fiscal de 2004.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O décimo sétimo considerando da Sexta Diretiva previa:

«Considerando que é conveniente, dentro de certos limites e em determinadas condições, que os Estados-Membros possam adotar ou manter medidas especiais derrogatórias da presente diretiva, a fim de simplificar a cobrança do imposto ou de evitar certas fraudes ou evasões fiscais;

[…]»

4 O artigo 13.º, B, desta diretiva dispunha:

«Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão […]:

d) As seguintes operações:
   1. A concessão e a negociação de créditos, e bem assim a gestão de créditos efetuada por parte de quem os concedeu;

[…]»

5 Nos termos do artigo 17.º, n.os 2 e 5, da referida diretiva:

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

a) O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe são ou serão entregues e em relação aos serviços que lhe são ou serão prestados por um outro sujeito passivo devedor do imposto no território do país;

[…]

5. No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo, não só para operações com direito à dedução, previstas nos n.os 2 e 3, como para operações sem direito à dedução, a dedução só é concedida relativamente à parte do imposto sobre o valor acrescentado proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.

Este *pro rata* é determinado nos termos do artigo 19.º, para o conjunto das operações efetuadas pelo sujeito passivo.

Todavia, os Estados-Membros podem:

a) Autorizar o sujeito passivo a determinar um *pro rata* para cada setor da respetiva atividade, se possuir contabilidades distintas para cada um desses setores;

b) Obrigar o sujeito passivo a determinar um *pro rata* para cada setor da respetiva atividade e a manter contabilidades distintas para cada um desses setores;

c) Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efetuar a dedução com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços;

d) Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efetuar a dedução, em conformidade com a regra estabelecida no primeiro parágrafo deste número, relativamente aos bens e serviços utilizados nas operações aí referidas;

e) Estabelecer que não se tome em consideração o imposto sobre o valor acrescentado que não pode ser deduzido pelo sujeito passivo, quando o montante respetivo for insignificante.»

6 O artigo 19.º, n.os 1 e 2, da Sexta Diretiva, intitulado «Cálculo do *pro rata* de dedução», prevê:

«1. O *pro rata* de dedução, previsto no n.º 5, primeiro parágrafo, do artigo 17.º, resultará de uma fração que inclui:

— no numerador, o montante total do volume de negócios anual, líquido do imposto sobre o valor acrescentado, relativo às operações que conferem direito à dedução […],

— no denominador, o montante total do volume de negócios anual, líquido do imposto sobre o valor acrescentado, relativo às operações incluídas no numerador e às operações que não conferem direito à dedução. […]

O *pro rata* é determinado numa base anual e fixado em percentagem arredondada para a unidade imediatamente superior.

2. Em derrogação do disposto no n.º 1, no cálculo do *pro rata* de dedução, não se toma em consideração o montante do volume de negócios relativo […] às operações acessórias imobiliárias e financeiras […]»

7 A Sexta Diretiva foi revogada e substituída pela 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), que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2007.

Direito italiano

8 O artigo 10.º, n.º 1, do decreto del Presidente della Repubblica n. 633 — Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (Decreto do Presidente da República Italiana n.º 633, que institui e regula o imposto sobre o valor acrescentado), de 26 de outubro de 1972 (GURI n.º 292, de 11 de novembro de 1972), na versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «DPR n.º 633/72»), prevê:

«Estão isentos de tributação:

As prestações de serviços relativas à concessão e à negociação de créditos e à sua gestão e as operações de financiamento […]»

9 O artigo 19.º, n.º 5, do DPR n.º 633/72 dispõe:

«[O]s sujeitos passivos que exerçam simultaneamente atividades que originem operações com direito à dedução e atividades que originem operações isentas […] apenas têm direito à dedução do IVA na parte proporcional à primeira categoria de operações, sendo o respetivo montante calculado por aplicação do *pro rata* de dedução referido no artigo 19.º-bis.»

10 Resulta dos autos remetidos ao Tribunal de Justiça que o método de determinação do direito a dedução, previsto no artigo 19.º, n.º 5, do DPR n.º 633/72, se aplica ao conjunto dos bens e dos serviços adquiridos por sujeitos passivos que efetuam operações que dão direito a dedução e operações isentas.

11 Segundo o artigo 19.º-bis do DPR n.º 633/72:

«1. O *pro rata* de dedução previsto no artigo 19.º, n.º 5, é calculado com base na relação entre o montante das operações com direito à dedução efetuadas nesse ano e o mesmo montante acrescido das operações isentas efetuadas no mesmo ano. O *pro rata* de dedução é arredondado para a unidade superior ou inferior, consoante a parte decimal ultrapasse ou não as cinco décimas.

2. Para calcular o *pro rata* de dedução previsto no n.º 1, não são tidas em conta […] as operações isentas referidas nos n.ºs 1) a 9) [do artigo 10.º do DPR n.º 633/1972], quando não façam parte da atividade principal do sujeito passivo ou sejam acessórias das operações tributáveis, sem prejuízo do caráter não dedutível do imposto relativo aos bens e aos serviços utilizados exclusivamente para efetuar estas operações.»

12 O artigo 36.º do DPR n.º 633/72 tem a seguinte redação:

«(1) No que se refere aos sujeitos passivos que exercem várias atividades, o imposto aplica-se de forma global e cumulativa a todas essas atividades, com referência ao volume de negócios global, sem prejuízo das disposições dos números seguintes.

(2) Se o sujeito passivo explorar empresas ou exercer simultaneamente ofícios ou profissões, a taxa aplica-se separadamente para a exploração de empresas e para o exercício de atividades ou profissões, segundo as disposições a cada uma delas aplicáveis e com referência ao volume de negócios.

(3) Os sujeitos passivos que explorem diversas empresas ou exerçam diversas atividades no quadro da mesma empresa ou vários ofícios ou profissões podem optar pela aplicação separada do imposto relativamente a algumas das atividades que exercem, declarando essa opção à autoridade fiscal na sua declaração de início de atividade. Nesse caso, a dedução prevista no artigo 19.º é concedida, desde que a atividade esteja sujeita a contabilidade separada, mas fica excluída, em derrogação do número anterior, a aplicação da taxa relativa aos bens não amortizáveis de utilização mista. A opção produz

efeitos até ser revogada e, em todo o caso, pelo menos durante três anos. […] As disposições do presente número aplicam-se também aos sujeitos passivos […] que exercem atividades isentas nos termos do artigo 10.º, primeiro parágrafo.

(4) A taxa aplica-se em qualquer caso separadamente, segundo as disposições respetivamente aplicáveis e por referência ao volume de negócios total de cada uma delas, […]

(5) Em todos os casos em que a taxa seja aplicável separadamente a uma atividade determinada, se a dedução prevista no artigo 19.º for reduzida nos termos do terceiro parágrafo do mesmo artigo ou for aplicada de forma fixa, a dedução é concedida para a taxa relativa aos bens e aos serviços de utilização mista, no limite da fração imputável ao exercício da própria atividade; as passagens ou transferências de serviços para a atividade sujeita à dedução reduzida ou fixa constituem prestações de serviços no sentido do artigo 3.º e são consideradas efetuadas na data em que são prestadas, com base no seu valor normal. […]»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

13 A Mercedes Benz tem a seu cargo a direção estratégica da comercialização das marcas do grupo Daimler-Chrysler em Itália.

14 Na sua declaração de IVA relativa ao exercício fiscal de 2004, a Mercedes Benz qualificou as suas atividades financeiras, ou seja, a concessão de empréstimos às suas filiais, como «acessórias» das suas atividades tributáveis, o que justificava a exclusão dos juros auferidos sobre esses empréstimos do cálculo do denominador da fração destinada a determinar a percentagem de dedução referida no artigo 19.º-bis do DPR n.º 633/72.

15 Na sequência de um controlo fiscal efetuado no ano de 2008 sobre o exercício fiscal de 2004, a Mercedes Benz foi sujeita, por decisão da Administração Fiscal, a uma cobrança adicional de IVA de 1 755 882 euros, devido ao facto de os juros cobrados sobre esses empréstimos terem sido indevidamente excluídos do denominador da fração que estivera na base da determinação da percentagem de dedução, visto que a realização dos referidos empréstimos era uma das principais atividades da Mercedes Benz, uma vez que esses juros representam 71,64% do seu volume de negócios total.

16 A Mercedes Benz interpôs recurso dessa decisão para a Commissione tributaria provinciale di Roma (Comissão Tributária Provincial de Roma, Itália), que negou provimento ao recurso. Em seguida, a Mercedes Benz recorreu dessa sentença para o órgão jurisdicional de reenvio, a Commissione tributaria regionale di Roma (Comissão Tributária Regional de Roma, Itália).

17 Neste litígio, a Mercedes Benz sustentou que tinha o direito de excluir os juros cobrados sobre os empréstimos do denominador da fração que serviu para determinar a percentagem de dedução a título do IVA e sustentou que, em qualquer caso, o legislador nacional transpôs incorretamente os artigos 168.° e 173.° a 175.° da Diretiva 2006/112 ao prever que o *pro rata* da dedução referido no artigo 19.º-bis do DPR n.º 633/72 se aplica indiscriminadamente ao conjunto dos bens e dos serviços adquiridos por um sujeito passivo, sem distinção consoante esses bens e esses serviços sejam afetados a operações que dão direito a dedução ou a operações que não dão direito a dedução, ou aos dois tipos de operações.

18 Neste contexto, a Commissione tributaria regionale di Roma (Comissão Tributária Regional de Roma) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a questão prejudicial seguinte:

«Para efeitos do exercício do direito à dedução, a legislação italiana (mais precisamente, os artigos 19.°, n.º 5, e 19.°-bis do [DPR n.º 633/72]) e a prática da Administração Fiscal nacional, que impõem a tomada em conta da composição do volume de negócios do operador, designadamente para identificar as operações ditas acessórias, sem prever um método de cálculo baseado na composição e no destino efetivo das aquisições e que reflita objetivamente a quota de imputação real das despesas suportadas a cada uma das atividades — tributadas e não tributadas — realizadas pelo sujeito passivo, estão em contradição com a interpretação dos artigos 168.°, 173.°, 174.° e 175.° da Diretiva [2006/112], baseada nos princípios da proporcionalidade, efetividade e neutralidade, conforme consagrados no direito da União?»

Quanto à questão prejudicial

Observações preliminares

19 Em primeiro lugar, embora o tribunal de reenvio se tenha referido formalmente, no seu pedido de decisão prejudicial, aos artigos 168.° e 173.° a 175.° da Diretiva 2006/112, importa salientar que, no exercício fiscal em causa no processo principal, o direito a dedução dos sujeitos passivos era principalmente regulado pelos artigos 17.° e 19.° da Sexta Diretiva.

20 Em segundo lugar, resulta dos autos remetidos ao Tribunal de Justiça que, ao aprovar o artigo 19.º, n.º 5, e o artigo 19.º-bis do DPR n.º 633/72, o legislador nacional exerceu a faculdade derrogatória prevista no artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea d), da Sexta Diretiva.

21 Nestas condições, há que concluir que, com a sua questão, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, se artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea d), e o artigo 19.º da Sexta Diretiva devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma regulamentação e a uma prática nacionais, como as que estão em causa no processo principal, que impõem a um sujeito passivo:

— que aplique ao conjunto dos bens e dos serviços por si adquiridos um *pro rata* de dedução baseado no volume de negócios, sem prever um método de cálculo que se baseie na natureza e no destino efetivo de cada um dos bens e dos serviços adquiridos e que reflita objetivamente a parte de imputação real das despesas realizadas a cada uma das atividades tributadas e não tributadas; e

— que indique a composição do seu volume de negócios para identificar as operações qualificáveis como «acessórias».

Resposta do Tribunal de Justiça

22 Desde logo, há que referir que, nos termos do artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Diretiva, os sujeitos passivos têm a possibilidade de deduzir o imposto que onerou a aquisição ou o fornecimento dos bens ou dos serviços destinados a ser utilizados exclusivamente para a realização das operações tributadas.

23 No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados pelo sujeito passivo não só para operações com direito a dedução como também para operações sem direito a dedução, o artigo 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva especifica que «a dedução só é concedida relativamente à parte do [IVA] proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações».

24 Contudo, o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Diretiva permite aos Estados-Membros recorrer a métodos específicos de determinação do direito a dedução, de caráter derrogatório, entre os quais consta o enunciado na alínea d) dessa disposição (v., neste sentido, acórdão de 8 de novembro de 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, n.º 24).

25 De acordo com a letra do artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea d), da Sexta Diretiva, os Estados-Membros podem autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efetuar a dedução, em conformidade com a regra estabelecida no artigo 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo, desta diretiva, relativamente aos bens e aos serviços utilizados nas operações aí referidas.

26 Em primeiro lugar, há que examinar se o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea d), da Sexta Diretiva, lido no seu contexto, deve ser interpretado no sentido de que o método de cálculo do direito a dedução do IVA nele previsto implica o recurso a um *pro rata* de dedução baseado no volume de negócios.

27 A este respeito, há que salientar que, contrariamente aos métodos de cálculo derrogatórios enunciados no artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Diretiva, o previsto na sua alínea d) prevê expressamente que esse método deve ser aplicado em conformidade com a regra enunciada no artigo 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo, desta diretiva.

28 Ora, como resulta do n.º 23 do presente acórdão, a regra enunciada no artigo 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva não precisa como deve ser concretamente determinada a parte do IVA proporcional ao montante referente às operações que dão direito a dedução.

29 Assim sendo, o segundo parágrafo do artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Diretiva, que se segue imediatamente ao primeiro e começa com a expressão «este *pro rata*», referindo-se assim ao *pro rata* de dedução previsto no primeiro parágrafo, precisa que esse *pro rata* é determinado nos termos do artigo 19.º da diretiva.

30 Ora, o artigo 19.º, n.º 1, da Sexta Diretiva dispõe que o *pro rata* de dedução previsto no artigo 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da mesma diretiva deve ser determinado com base numa fração que inclui, no numerador, o montante do volume de negócios anual relativo às operações que conferem direito a dedução e, no denominador, o montante do volume de negócios anual relativo a essas operações e às operações que não conferem direito a dedução.

31 Assim, há que ler a referência do artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea d), da Sexta Diretiva à conformidade com a regra constante do primeiro parágrafo desse número como implicando a utilização de um *pro rata* de dedução baseado no volume de negócios na aplicação dessa disposição.

32 Daqui decorre que o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea d), da Sexta Diretiva, lido em conjugação com o artigo 17.º, n.º 5, primeiro e segundo parágrafos, e com o artigo 19.º, n.º 1, da mesma diretiva, deve ser interpretado no sentido de que o método de cálculo do direito a dedução do IVA nele previsto implica a utilização de um *pro rata* baseado no volume de negócios.

33 Em segundo lugar, há que examinar se o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea d), da Sexta Diretiva se opõe a que um Estado-Membro imponha a um sujeito passivo a aplicação, a todos os bens e serviços por si adquiridos, de um *pro rata* de dedução baseado no volume de negócios, sem levar em conta a natureza e o destino efetivo de cada um desses bens e desses serviços.

34 A este respeito, resulta da própria letra do artigo 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva que o cálculo de um *pro rata* de dedução para determinar o montante do IVA dedutível é, em princípio, reservado apenas aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo para efetuar simultaneamente operações económicas que dão direito a dedução e operações que não dão direito a

dedução (v., neste sentido, acórdãos de 6 de setembro de 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, n.º 40, e de 9 de junho de 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, n.º 25).

35 Por outro lado, nos termos do artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea d), da Sexta Diretiva, os Estados-Membros podem autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efetuar a dedução, «em conformidade com a regra estabelecida no primeiro parágrafo deste número, relativamente aos bens e serviços utilizados nas operações aí referidas».

36 Visto que o artigo 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva, expressamente mencionado no artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea d), desta diretiva, se refere quer às operações que dão direito a dedução quer às que não direito a dedução, há que entender os termos «para o conjunto das operações efetuadas» no sentido de que se referem aos dois tipos de operações mencionadas no artigo 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da mesma diretiva.

37 Ora, contrariamente ao primeiro parágrafo do artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Diretiva, o terceiro parágrafo, alínea d), desse mesmo artigo 17.º, n.º 5, não utiliza o termo «simultaneamente».

38 Na falta dessa precisão, o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea d), da Sexta Diretiva deve ser entendido como se referindo ao conjunto dos bens e dos serviços utilizados pelo sujeito passivo a fim de realizar quer operações que dão direito a dedução quer operações que não dão direito a dedução, não sendo necessário que esses bens e esses serviços sirvam para efetuar simultaneamente esses dois tipos de operações.

39 Com efeito, cabe salientar que, quando uma disposição do direito da União é suscetível de várias interpretações, há que seguir a que permite salvaguardar o seu efeito útil (v., especialmente, acórdão de 9 de março de 2000, EKW e Wein & Co, C-437/97, EU:C:2000:110, n.º 41).

40 Ora, interpretar o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea d), da Sexta Diretiva no sentido de que só se aplica aos bens e aos serviços utilizados para realizar «simultaneamente» operações que dão direito a dedução e operações que não dão esse direito conduziria a conferir a essa disposição o mesmo alcance do artigo 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da mesma diretiva, que, no entanto, aquela disposição pretende derrogar.

41 É certo que o tribunal de reenvio parece ter dúvidas quanto à compatibilidade da interpretação exposta no n.º 38 do presente acórdão com os princípios da proporcionalidade das deduções, da efetividade do direito a dedução e da neutralidade do IVA.

42 Todavia, sem termos de analisar qual a pertinência precisa destes princípios para a interpretação do artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da Sexta Diretiva, há que constatar que a tomada em consideração desses princípios, que se aplicam ao sistema do IVA, mas que o legislador pode validamente derrogar, não permite justificar, em qualquer caso, uma interpretação que privasse do seu efeito útil a referida derrogação, expressamente pretendida pelo legislador.

43 As considerações constantes do n.º 38 do presente acórdão são outrossim corroboradas por um dos objetivos prosseguidos pela Sexta Diretiva e que consiste, tal como resulta do seu décimo sétimo considerando, em autorizar o recurso a regras de aplicação relativamente simples (v., neste sentido, acórdão de 8 de março de 2012, Comissão/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, n.º 35).

44 Com efeito, ao aplicar a regra de cálculo prevista no artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea d), da Sexta Diretiva, os sujeitos passivos não têm a obrigação de afetar os bens e os serviços que compram quer a operações que dão direito a dedução, quer a operações que não dão esse direito, quer a esses dois tipos de operações e, por consequência, as administrações fiscais nacionais não têm de verificar se essa afetação foi corretamente efetuada.

45 Em terceiro lugar, há que determinar se é permitido aos Estados-Membros, tendo em conta o teor do artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Diretiva, impor a um sujeito passivo que indique igualmente a composição do seu volume de negócios para identificar, dentre as operações realizadas, as que são qualificáveis de «acessórias».

46 A este respeito, há que recordar que, nos termos do artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Diretiva, para determinar o *pro rata* referido no n.º 1 desse artigo, se deve abstrair do montante do volume de negócios relativo «às operações acessórias imobiliárias e financeiras». Ora, a Sexta Diretiva não define esse conceito.

47 Contudo, o Tribunal de Justiça já precisou que, embora a amplitude dos rendimentos gerados pelas operações financeiras abrangidas pelo âmbito de aplicação da Sexta Diretiva possa constituir um indício de que estas operações não devem ser consideradas «acessórias» na aceção do artigo 19.º, n.º 2, desta diretiva, o facto de tais operações produzirem rendimentos superiores aos obtidos pela atividade indicada como principal pela empresa em causa não pode, por si só, excluir a sua qualificação como «operações acessórias» na aceção dessa disposição (v., neste sentido, acórdão de 29 de abril de 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, n.º 77).

48 Além disso, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que uma atividade económica deve ser qualificada de «acessória», na aceção do artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Diretiva, se não constituir o prolongamento direto, permanente e necessário da atividade tributável da empresa e se não implicar uma utilização significativa dos bens e dos serviços pelos quais é devido IVA (v., neste sentido, acórdãos de 11 de julho de 1996, Régie dauphinoise, C-306/94, EU:C:1996:290, n.º 22; de 29 de abril de 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, n.º 76; e de 29 de outubro de 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, n.º 31).

49 Por conseguinte, há que constatar que a composição do volume de negócios do sujeito passivo constitui um elemento pertinente para determinar se certas operações devem ser consideradas como «acessórias», na aceção do artigo 19, n.º 2, segundo período, da Sexta Diretiva, devendo igualmente ter-se em consideração, para esse efeito, a relação dessas operações com as atividades tributadas desse sujeito passivo e, eventualmente, a utilização que elas implicam dos bens e dos serviços pelos quais é devido IVA.

50 Resulta de quanto precede que o artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea d), e o artigo 19.º da Sexta Diretiva devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma regulamentação e a uma prática nacionais, como as que estão em causa no processo principal, que impõem a um sujeito passivo:

— que aplique ao conjunto dos bens e dos serviços por si adquiridos um *pro rata* de dedução baseado no volume de negócios, sem prever um método de cálculo que se baseie na natureza e no destino efetivo de cada um dos bens e dos serviços adquiridos e que reflita objetivamente a parte de imputação real das despesas realizadas a cada uma das atividades tributadas e não tributadas; e

— que indique a composição do seu volume de negócios para identificar as operações qualificáveis como «acessórias», na medida em que a apreciação feita para esse efeito tem igualmente em conta a relação dessas operações com as atividades tributáveis do sujeito passivo e, eventualmente, a utilização que elas implicam dos bens e dos serviços pelos quais é devido IVA.

Quanto às despesas

51 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 (Terceira Secção) declara:

O artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alínea d), e o artigo 19.º 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, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma regulamentação e a uma prática nacionais, como as que estão em causa no processo principal, que impõem a um sujeito passivo:

— **que aplique ao conjunto dos bens e dos serviços por si adquiridos um *pro rata* de dedução baseado no volume de negócios, sem prever um método de cálculo que se baseie na natureza e no destino efetivo de cada um dos bens e dos serviços adquiridos e que reflita objetivamente a parte de imputação real das despesas realizadas a cada uma das atividades tributadas e não tributadas; e**

— **que indique a composição do seu volume de negócios para identificar as operações qualificáveis como «acessórias», na medida em que a apreciação feita para esse efeito tem igualmente em conta a relação dessas operações com as atividades tributáveis do sujeito passivo e, eventualmente, a utilização que elas implicam dos bens e dos serviços pelos quais é devido imposto sobre o valor acrescentado.**

Assinaturas

1 — O último indicador do presente texto foi objeto de uma alteração de ordem linguística, posteriormente à sua disponibilização em linha.