CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
PAOLO MENGOZZI
apresentadas em 22 de Dezembro de 2008 [1]

I — Introdução

1. Com o presente reenvio prejudicial, o Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos) solicita ao Tribunal de Justiça que se pronuncie sobre a questão de saber, no essencial, se o direito de deduzir o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pago a montante se aplica não apenas à aquisição de bens de investimento mas pode abranger a aquisição de outros bens e serviços utilizados quer para operações profissionais efectuadas a jusante quer para outros fins, ou seja, para a realização, pelo sujeito passivo, de actividades de natureza não económica, consideradas, pelo órgão jurisdicional de reenvio, como fins estranhos à empresa. Em caso de resposta afirmativa, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre as condições de aplicação desse direito à dedução.

II — Quadro jurídico comunitário

2. O artigo 2.º, n. 1, 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 [2], conforme alterada pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995 [3] (a seguir «Sexta Directiva»), sujeita a IVA «as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade», ou seja, quando essa pessoa realiza operações no âmbito da sua actividade tributável [4].

3. O artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva equipara a prestações de serviços efectuadas a título oneroso «a utilização de bens afectos à empresa para uso privado do sujeito passivo ou do seu pessoal ou, em geral, para fins estranhos à própria empresa, sempre que, relativamente a esses bens, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado».

1 — Língua original: francês.

2 — JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.
3 — JO L 102, p. 18.
4 — Acórdão de 12 de Janeiro de 2006, Optigen e o. (C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Colect., p. I-483, n.º 42 e jurisprudência referida).

4. O artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea b), da mesma directiva equipara a prestações de serviços a título oneroso as «prestações de serviços a título gratuito efectuadas pelo sujeito passivo, para seu uso privado ou do seu pessoal ou, em geral, para fins estranhos à própria empresa».

5. De acordo com o artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, 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 o IVA devido ou pago no território do país em relação a bens que lhe sejam ou venham a ser entregues e em relação a serviços que lhe sejam ou lhe venham a ser prestados por outro sujeito passivo.

6. Nos termos do artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Directiva, 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 desta disposição, 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.

7. O artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva dispõe:

«O mais tardar antes de decorrido o prazo de quatro anos a contar da data da entrada em vigor da presente directiva, o Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, determinará quais as despesas que não conferem direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado.

Serão excluídas do direito à dedução, em qualquer caso, as despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação.

Até à entrada em vigor das disposições acima referidas, os Estados-Membros podem manter todas as exclusões previstas na legislação nacional respectiva no momento da entrada em vigor da presente directiva.»

8. O artigo 20.º, n.º 2, da Sexta Directiva prevê que, no que diz respeito aos bens de investimento, o ajustamento deve repartir-se por um período de cinco anos, incluindo o ano em que os bens tenham sido adquiridos ou produzidos. Anualmente, esse ajustamento é efectuado apenas sobre a quinta parte do imposto que incidiu sobre os bens em

questão. Tal ajustamento é realizado em função das alterações do direito à dedução verificadas durante os anos seguintes, em relação ao direito à dedução do ano em que os bens em questão foram adquiridos ou produzidos. Esta disposição especifica igualmente que, em derrogação do disposto no parágrafo anterior, os Estados-Membros podem tomar como base, no momento do ajustamento, um período de cindo anos completos a contar do início da utilização dos bens em questão. Acrescenta nomeadamente que, no que diz respeito aos bens de investimento imobiliários, o período que serve de base ao cálculo dos ajustamentos pode ser alargado até vinte anos.

III — Factos do litígio no processo principal e questões prejudiciais

9. A Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (a seguir «VNLTO»), recorrente no processo principal, promove a defesa dos interesses do sector agrícola nas províncias de Groningen, de Friesland, de Drenthe e de Flevoland. Os membros da recorrente, isto é, empresários do referido sector, pagam-lhe contribuições. Para além da defesa dos interesses gerais dos seus membros, a VNLTO presta alguns serviços individualizados em benefício tanto dos seus membros como de terceiros, pelos quais factura uma remuneração separada.

10. É pacífico que a VNLTO deve ser considerada sujeito passivo de IVA pela prestação de serviços individualizados mediante remuneração e que as contribuições referentes à defesa dos interesses gerais dos seus membros não constituem remuneração para efeitos de IVA.

11. Ao longo do ano 2000, a VNLTO adquiriu bens e serviços que utilizou tanto para as suas actividades económicas sujeitas a IVA nos termos do artigo 2.º da Sexta Directiva como para actividades relacionadas com a defesa dos interesses gerais dos seus membros, sem qualquer relação com as primeiras. A VNLTO requereu a dedução dos montantes de IVA pagos a montante pelos referidos bens e serviços, entre os quais se incluem os respeitantes às actividades relacionadas com a defesa dos interesses gerais dos seus membros.

12. O inspecteur fiscal indeferiu o pedido de dedução e aplicou à VNLTO uma liquidação adicional. Nessa liquidação adicional, quantias de IVA pagas a montante, respeitantes às actividades relacionadas com a defesa dos interesses gerais dos membros, foram imputadas proporcionalmente às receitas da VNLTO geradas por estas actividades. A reclamação apresentada pela VNLTO contra esta liquidação adicional foi indeferida e, bem assim, foi negado provimento ao recurso subsequentemente interposto da decisão proferida sobre a reclamação. No seu acórdão, o Gerechtshof Leeuwarden considerou que a defesa dos interesses gerais não constitui um prolongamento directo, dura-

douro e necessário da actividade económica da VNLTO e que, por conseguinte, esta não pode deduzir o IVA que lhe é facturado na medida em que os bens e serviços em questão sejam utilizados no âmbito da defesa dos interesses gerais dos seus membros.

13. O Hoge Raad der Nederlanden, ao qual o litígio foi submetido em última instância, faz referência ao acórdão Charles e Charles-Tijmens [5], segundo o qual os artigos 6.º, n.º 2, e 17.º, n.ºs 2 e 6, da Sexta Directiva se opõem a uma legislação nacional que não permite que um sujeito passivo afecte integralmente à sua empresa um bem de investimento utilizado em parte para as necessidades da empresa e em parte para fins estranhos a esta e, eventualmente, deduza integral e imediatamente o IVA devido sobre a aquisição desse bem. O órgão jurisdicional de reenvio especifica que não há motivos razoáveis para duvidar que o acórdão Charles e Charles-Tijmens, já referido, também se aplica no caso de uma pessoa colectiva que, como no presente caso, paralelamente às suas actividades económicas, realiza operações não abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA. Neste caso e na medida em que os bens adquiridos sejam bens de investimento, o órgão jurisdicional de reenvio afirma que a VNLTO tem direito a deduzir a totalidade do IVA suportado a título de despesas gerais, mas os autos do processo principal não permitem determinar a parte do IVA deduzido que diz respeito a bens de investimento. Em contrapartida, o Hoge Raad der Nederlanden considera que existem dúvidas quanto ao alargamento da parte decisória do acórdão Charles e Charles-Tijmens, já referido, à situação dos bens que não são bens de investimento, bem como à dos serviços. O órgão jurisdicional de reenvio suscita ainda a questão de saber se o sujeito passivo pode afectar ao património da sua empresa bens que não são de investimento e serviços, de forma a poder deduzir integral e imediatamente o IVA suportado sobre a aquisição destes bens e serviços, mesmo que estes sejam parcialmente utilizados no âmbito de actividades sem qualquer relação com as prestações tributadas com fundamento no artigo 2.º da Sexta Directiva.

14. Nestas condições, o Hoge Raad der Nederlanden decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Os artigos 6.º, n.º 2, e 17.º, n.ºs 2 e 6, da Sexta Directiva [...] devem ser interpretados no sentido de que um sujeito passivo pode afectar integralmente à sua empresa não só bens de investimento mas também todos os bens e serviços utilizados tanto para as necessidades da empresa como para fins estranhos a esta e deduzir integral e imediatamente o IVA

5 — Acórdão de 14 de Julho de 2005 (C-434/03, Colect., p. I-7037).

suportado na aquisição desses bens e serviços?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, a aplicação do artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva [...] implica que a tributação em IVA seja feita por uma só vez no exercício em que se beneficiou da dedução relativa a estes bens e serviços ou também deve ocorrer em períodos subsequentes e, neste último caso, como deve ser determinada a base tributável dos bens e serviços que não são amortizados pelo sujeito passivo?»

IV — Tramitação processual no Tribunal de Justiça

15. Nos termos do artigo 23.º do Estatuto do Tribunal de Justiça, os Governos neerlandês, alemão, português e do Reino Unido, bem como a Comissão, apresentaram observações escritas. Estas partes apresentaram, igualmente, alegações orais na audiência que se realizou em 16 de Outubro de 2008, com excepção da República Federal da Alemanha e da República Portuguesa, que não se fizeram representar.

V — Análise

16. Através da sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se um sujeito passivo pode, nos termos dos artigos 6.º, n.º 2, e 17.º da Sexta Directiva, afectar à sua empresa não só bens de investimento mas também todos os bens e serviços utilizados tanto para as necessidades da empresa como para fins estranhos a esta, de forma a permitir a este sujeito passivo deduzir integral e imediatamente o IVA suportado na aquisição desses bens e serviços.

17. Com a sua segunda questão, colocada unicamente para a hipótese de resposta afirmativa à anterior, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, no essencial, na medida em que os bens que não são bens de investimento e os serviços possam beneficiar do mecanismo previsto no artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, por um lado, em que período deve ser feita a tributação a jusante, isto é, segundo especifica aquele órgão, deve ser feita por uma só vez ou deve ocorrer de forma fraccionada em períodos fiscais subsequentes, e, por outro lado, como deve ser determinada a base tributável relativamente aos bens e aos serviços que não são amortizados.

18. Como resulta claramente da decisão de reenvio, estas questões assentam na premissa jurídica de que um sujeito passivo que adquire um bem de investimento pode beneficiar do disposto no artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, se esse bem for

utilizado para os fins das actividades não económicas desse sujeito passivo. Assentam ainda na ideia de que as actividades não económicas realizadas pelo sujeito passivo estão compreendidas no conceito de «fins estranhos à […] empresa», na acepção daquele artigo.

19. Os desenvolvimentos que se seguem demonstrarão principalmente que a premissa em questão, relativa à interpretação da Sexta Directiva, está errada, como alegaram igualmente alguns dos governos que apresentaram observações ao Tribunal de Justiça, e que, por conseguinte, as questões submetidas não merecem resposta, uma vez que não são pertinentes para a solução do litígio no processo principal. A título subsidiário, para o caso de o Tribunal de Justiça não aceitar a minha primeira proposta, analisarei as questões específicas colocadas pelas duas questões prejudiciais.

A — *Considerações gerais e pertinência da premissa jurídica na qual assentam as questões prejudiciais*

20. O IVA é um imposto geral sobre o consumo cujo peso é integralmente suportado pelo consumidor final. Até à fase do consumidor final, os sujeitos passivos que participam no processo de produção e de comercialização transferem para a Administração Fiscal os montantes de IVA cobrados aos seus clientes (IVA cobrado a jusante), após dedução dos montantes de IVA que tenham pago aos seus fornecedores (IVA dedutível a montante) [6]. Quando um sujeito passivo adquire bens e serviços para a realização de operações tributáveis a jusante, é-lhe concedido o direito a deduzir o IVA pago pela aquisição desses bens e serviços [7].

21. O IVA caracteriza-se pela sua neutralidade em todas as fases de produção e de comercialização. Por força do princípio da neutralidade, uma pessoa só deve suportar o IVA se este tiver incidido sobre bens e serviços que utilizou para consumo privado e não para as suas actividades profissionais tributáveis [8]. Por conseguinte, quando um bem é utilizado, não para os fins das actividades económicas de um sujeito passivo, mas para o uso privado

6 — V., em geral, artigo 2.º da Primeira Directiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO 1967, 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3), cujo conteúdo foi retomado no artigo 1.º, n.º 2, da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1), que revogou a Directiva 62/227, bem como a Sexta Directiva. V., igualmente, acórdão de 11 de Outubro de 2007, KÖGÁZ e o. (C-283/06 e C-312/06, Colect., p. I-8463, n.º 29).

7 — V. artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva. A tributação do IVA a jusante sem permitir a dedução do IVA pago a montante equivaleria a introduzir um sistema de impostos cumulativos em cascata, cuja eliminação é um dos objectivos essenciais do sistema comum do IVA, como especifica o oitavo considerando da Directiva 62/227. V., igualmente, acórdão de 30 de Março de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Colect., p. I-3039, n.º 24).

8 — V., designadamente, acórdão de 21 de Abril de 2005, HE (C-25/03, Colect., p. I-3123, n.º 43).

deste, não surge qualquer direito à dedução [9]. *A fortiori*, não é possível a dedução do IVA pago a montante se este respeitar a actividades do sujeito passivo que não têm natureza económica e, consequentemente, não entram no âmbito de aplicação da Sexta Directiva [10].

22. É possível que surjam dificuldades em casos de utilização «mista», isto é, quando um sujeito adquire bens ou serviços no âmbito da sua actividade económica e os utiliza em parte para os fins das suas operações tributáveis e em parte para outros fins.

23. A Sexta Directiva prevê duas categorias de utilização mista [11].

24. Na primeira dessas categorias encontra-se o artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da referida directiva — a que se refere, expressamente, a decisão de reenvio —, o qual equipara a prestações de serviços efectuadas a título oneroso, por um lado, na alínea a), a utilização de bens afectos à empresa para uso privado do sujeito passivo ou do seu pessoal ou, em geral, para fins estranhos à própria empresa, sempre que, relativamente a esses bens, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado, e, por outro lado, na alínea b), as prestações de serviços a título gratuito efectuadas pelo sujeito passivo para seu uso privado ou do seu pessoal ou, em geral, para fins estranhos à própria empresa [12].

25. Como o Tribunal de Justiça já teve ocasião de afirmar, o objectivo do artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva é assegurar a igualdade de tratamento entre o sujeito passivo e o consumidor final [13]. Com efeito, ao equiparar operações efectuadas a título gratuito a operações efectuadas a título oneroso, a alínea a) desta disposição visa impedir que um sujeito passivo, que deduziu o IVA na aquisição de um bem afecto à sua empresa, se subtraia ao pagamento do IVA quando retira esse bem ao património da sua empresa para o afectar a fins particulares (ou a fins estranhos à própria empresa), beneficiando, assim, indevidamente, de vantagens relativamente ao consumidor final normal que adquire o bem pagando IVA [14]. No mesmo sentido, o artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea b), da Sexta Directiva tem como

9 — V. acórdão de 11 de Julho de 1991, Lennartz (C-97/90, Colect., p. I-3795, n.os 8 e 9), bem como acórdãos, já referidos, HE (n.º 43) e Uudenkaupungin kaupunki (n.º 24).

10 — V. acórdão de 13 de Março de 2008, Securenta (C-437/06, Colect., p. I-1597, n.º 30). V., igualmente, neste sentido, acórdão de 14 de Setembro de 2006, Wollny (C-72/05, Colect., p. I-8297, n.º 20).

11 — V. n.º 11 das conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs no processo que deu origem ao acórdão Charles e Charles-Tijmens, já referido.

12 — Note-se que o artigo 6.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Sexta Directiva atribui aos Estados-Membros a possibilidade de derrogar o disposto no seu primeiro parágrafo, desde que tal derrogação não conduza a distorções de concorrência. Em face dos elementos dos autos, o artigo 6.º, n.º 2, segundo parágrafo, não parece ser objecto da decisão de reenvio.

13 — V., designadamente, acórdãos de 26 de Setembro de 1996, Enkler (C-230/94, Colect., p. I-4517, n.º 35); de 20 de Janeiro de 2005, Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, Colect., p. I-743, n.º 23); e de 11 de Dezembro de 2008, Danfoss e AstraZeneca (C-371/07, Colect., p. I-9549, n.º 46).

14 — V., neste sentido, acórdãos, já referidos, Enkler (n.º 33), Hotel Scandic Gåsabäck (n.º 23) e Danfoss e AstraZeneca (n.º 47).

objectivo impedir que um sujeito passivo ou um membro do seu pessoal obtenham, com isenção de imposto, serviços prestados por esse sujeito passivo e pelos quais um particular teria de pagar IVA [15].

26. A equiparação na qual assenta o artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva conduz, na prática, a que se considere que um sujeito passivo, quando utilize um bem em parte para os fins de operações profissionais tributáveis e em parte para fins particulares e, no momento da aquisição do bem, tenha recuperado total ou parcialmente o IVA pago a montante, utiliza esse bem inteiramente para os fins das próprias operações tributáveis na acepção do artigo 17.º, n.º 2, da referida directiva. Consequentemente, esse sujeito passivo tem, em princípio, direito a deduzir total e imediatamente o IVA devido a montante sobre a aquisição desse bem [16].

27. Como, neste caso, não há uma transacção com um terceiro nem uma contrapartida paga por este que possa constituir a base tributável do IVA — uma vez que o sujeito passivo presta um serviço a si próprio –, o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva prevê que a base tributável é constituída «pelo montante das despesas suportadas pelo sujeito passivo na execução da prestação de serviços».

28. A aplicação do artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva confere algumas vantagens ao sujeito passivo, entre as quais, nomeadamente, a possibilidade de repartir a tributação ao longo do período de utilização privada do bem da empresa adquirido, ao passo que a dedução do IVA pago a montante sobre a aquisição desse bem é total e imediata. Daqui resulta, assim, uma vantagem de tesouraria para o sujeito passivo [17]. Ainda que o órgão jurisdicional de reenvio não

15 — V. acórdãos, já referidos, Hotel Scandic Gåsabäck (n.º 23) e Danfoss e AstraZeneca (n.º 48).

16 — V., neste sentido, acórdãos, já referidos, Lennartz (n.º 26) e Charles e Charles-Tijmens (n.º 24).

17 — V., a este respeito, acórdão Wollny, já referido (n.º 38), bem como n.º 74 das conclusões no processo Charles e Charles-Tijmens, já referidas. Um exemplo permite ilustrar a forma como esta disposição deve ser aplicada. Suponhamos que um sujeito passivo adquire um veículo novo, susceptível de ter um tempo de vida útil de dez anos, destinando-o a fins profissionais e privados. O seu custo é de 10 000 euros e a taxa de IVA é de 17,5%. Suponhamos, igualmente, que, ao longo do primeiro ano, esse veículo é utilizado em 40% para os fins da empresa e, consequentemente, é utilizado em 60% para fins particulares. O mecanismo do artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva permite deduzir imediatamente a totalidade do IVA pago a montante, ou seja, 1 750 euros. A tributação a jusante sobre a utilização privada do veículo será calculada dividindo o preço de compra por dez (o que corresponde à amortização do veículo) e multiplicando o resultado pela percentagem anual de utilização privada, o que equivale a 10 000 / /10 = 1 000 x 17,5% x 60%, o que dá uma tributação a jusante de 105 euros para o primeiro ano. Se, nos anos dois a dez, a utilização para fins particulares diminuir para 30%, a tributação a jusante será de 52,5 euros para cada um desses anos. O IVA a pagar sobre a utilização privada durante o tempo de vida útil do veículo será, por conseguinte, de 105 + 52,5 x 9 = 577,5 euros. Se subtrairmos essa quantia à dedução a montante, obtemos uma dedução líquida do IVA de 1 172,5 euros. Se fosse aplicada uma repartição do imposto devido a montante no momento da aquisição do veículo, o sujeito passivo poderia apenas deduzir a percentagem correspondente à utilização para fins profissionais, ou seja, 40% do IVA devido, isto é, 700 euros. Se a utilização para fins profissionais aumentar até atingir 70% (na mesma proporção em que diminuiu, no exemplo dado, a utilização privada) durante os anos dois a dez, a utilização total para fins profissionais em relação ao tempo de vida útil do veículo atinge uma média de 67% ao longo do tempo de vida útil (que corresponde a uma dedução líquida de IVA de 1 172,5 euros), mas a dedução a montante terá sido inferior àquela utilização. Contudo, poderá ser efectuado um ajustamento do IVA para reflectir a utilização real do bem. Constata-se, por isso, que a aplicação do método previsto no artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva atribui uma vantagem de tesouraria ao sujeito passivo, que pode deduzir imediata e totalmente o IVA pago a montante, enquanto que a tributação a jusante será escalonada ao longo do tempo de vida útil do veículo.

tenha clarificado as implicações do processo principal, não pode excluir-se, como o Governo do Reino Unido referiu na audiência, que tal vantagem fiscal esteja na origem da tentativa da VNLTO de invocar a aplicação do artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva nos órgãos jurisdicionais nacionais.

29. O artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Directiva pertence à segunda categoria de disposições relativas à utilização mista. De acordo com o primeiro parágrafo desta disposição, no que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo para operações com direito à dedução (ou seja, que são utilizados em operações tributadas) e para operações sem direito à dedução (ou seja, operações isentas), a dedução só é concedida relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações [18].

30. Como o Tribunal de Justiça precisou recentemente no acórdão Securenta, já referido, mencionado várias vezes na audiência, o artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Directiva respeita, assim, ao IVA a montante que incide sobre as despesas relacionadas exclusivamente com actividades económicas, operando uma repartição destas actividades entre as que, sendo tributadas, conferem direito a dedução e as que, sendo isentas, não conferem tal direito. Em contrapartida, a Sexta Directiva não prevê nenhum mecanismo de repartição dos montantes de IVA suportados a montante que digam respeito quer a operações económicas quer a operações não económicas realizadas por um sujeito passivo. Embora caiba, assim, aos Estados-Membros determinar essa repartição, o Tribunal de Justiça decidiu contudo que, tendo em conta a finalidade e a economia da Sexta Directiva, aqueles devem exercer o seu poder de apreciação de modo a assegurar que a dedução só será efectuada para a parte do IVA que é proporcional ao montante referente às operações com direito a dedução, ou seja, os Estados-Membros devem zelar para que o cálculo do *pro rata* entre actividades económicas e actividades não económicas reflicta objectivamente a parte de imputação real das despesas a montante a cada uma destas duas actividades [19].

31. No presente processo, importa recordar que resulta das indicações fornecidas pelo órgão jurisdicional de reenvio que a VNLTO exerce quer actividades económicas abrangidas pelo âmbito de aplicação da Sexta Directiva quer actividades não económicas, a saber, a defesa dos interesses gerais dos seus membros, que não entram no âmbito de aplicação da referida directiva. De acordo com as explicações do órgão jurisdicional de reenvio, a VNLTO adquiriu bens de investimento, sem que, porém, seja possível determinar a fracção do IVA deduzido pela VNLTO relativa à aquisição desses bens de investi-

18 — Nos termos do artigo 17.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva, o *pro rata* é determinado nos termos do artigo 19.º dessa directiva, para o conjunto das operações efectuadas pelo sujeito passivo.

19 — N.os 33, 35 e 37 do referido acórdão.

mento, a não ser que se remetam os autos ao órgão jurisdicional que conheceu do mérito da causa. Resulta, igualmente, da decisão de reenvio que a aquisição desses bens foi tida em conta a título de despesas gerais da VNLTO, não tendo sido, por conseguinte, imputada exclusivamente às actividades económicas realizadas a jusante pela VNLTO. O órgão jurisdicional de reenvio considera que a VNLTO poderia, contudo, beneficiar das disposições do artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva de modo a poder deduzir a totalidade do IVA pago a montante na compra dos bens de investimento, uma vez que, na opinião do órgão jurisdicional de reenvio, a realização, pela associação, de actividades não económicas parece reconduzir-se ao conceito de «fins estranhos à própria empresa» referido naquela disposição. O órgão jurisdicional de reenvio baseia esta interpretação na jurisprudência do Tribunal de Justiça e, mais precisamente, no acórdão Charles e Charles-Tijmens, já referido.

32. Nas suas observações escritas, os Governos neerlandês e português contestaram veementemente a premissa na qual se baseiam as questões prejudiciais. O Governo neerlandês reiterou esta objecção na audiência, objecção essa que recebeu, igualmente, o apoio do representante do Governo do Reino Unido. Sem contestar, em definitivo, que uma pessoa colectiva, sujeito passivo de IVA, possa beneficiar das disposições do artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva, como acontece com as pessoas singulares [20], estes governos sustentam, contudo, que não pode haver lugar a dedução do IVA suportado a montante na medida em que os bens de investimento sejam utilizados para a realização de actividades não económicas, no caso vertente as actividades relativas à defesa geral dos interesses dos seus membros. Os Governos neerlandês e português acrescentam que não deve considerar-se que os bens adquiridos por uma pessoa colectiva que seja sujeito passivo de IVA e utilizados, desde o momento da sua aquisição, na prossecução do objecto estatutário dessa pessoa colectiva são utilizados para uso privado ou para fins estranhos à empresa.

33. A este respeito, convém observar que resulta, de facto, do acórdão Securenta, já referido — que dizia respeito à situação de uma sociedade que exercia simultaneamente actividades económicas, pelas quais pagava IVA, e actividades não económicas, que não entravam no âmbito de aplicação do IVA, e que pedia para ser autorizada a deduzir o IVA pago a montante sobre despesas que não diziam respeito a determinadas actividades a

20 — Convém recordar, por um lado, que o artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva define de forma ampla o conceito de sujeito passivo e, por outro lado, que o seu artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, se aplica também à utilização de bens ou serviços para as necessidades do pessoal do sujeito passivo; ambos os elementos que contribuem para a ideia de que este último artigo se aplica também aos sujeitos passivos que sejam pessoas colectivas, contrariamente ao que defendia o Governo neerlandês nas suas observações escritas, que foram judiciosamente rectificadas na audiência, na sequência das questões colocadas pelo Tribunal de Justiça. Por último, o princípio da neutralidade fiscal opõe-se nomeadamente a que operadores económicos que efectuem as mesmas operações sejam tratados de forma diferente em matéria de cobrança do IVA. V., neste sentido, por analogia, acórdão de 7 de Setembro de 1999, Gregg (C-216/97, Colect., p. I-4947, n.º 20).

jusante –, que «o IVA que incidiu a montante sobre as despesas suportadas por um sujeito passivo não pode conferir direito a dedução na medida em que […] diga respeito a actividades que, tendo em conta o seu carácter não económico, não entram no âmbito de aplicação da Sexta Directiva» [21].

34. Consequentemente, a dedução do IVA suportado a montante só é permitida na medida em que as despesas realizadas possam ser imputadas à actividade económica do sujeito passivo a jusante [22].

35. No presente processo, o órgão jurisdicional de reenvio parece, contudo, interpretar o artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva no sentido de que concede a possibilidade de derrogar a regra geral que acaba de ser recordada. Parece, assim, equiparar a utilização, por um sujeito passivo, de um bem de investimento em parte para os fins de desenvolvimento de actividades não económicas à utilização, por esse sujeito passivo, de um bem de investimento afecto à empresa «para fins estranhos à própria empresa», na acepção do 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva.

36. Na minha opinião, este tipo de raciocínio só parcialmente pode ser seguido.

37. É verdade que o artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva, ao equiparar às prestações de serviços a título oneroso, logo, abrangidas pelo âmbito de aplicação da referida directiva, operações que, em princípio, não deveriam estar sujeitas a IVA, é uma disposição de natureza derrogatória na sistemática da Sexta Directiva. Assim, questionado sobre o sentido a dar à expressão «utilização de bens» constante do artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva, o Tribunal de Justiça precisou que «a utilização privada de um bem só é […] tributável a título excepcional» e concluiu que o conceito de «utilização de bens» deve ser interpretado estritamente, no sentido de incluir apenas a utilização do próprio bem [23].

38. Por isso, o artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva não visa estabelecer uma regra geral de acordo com a qual se supõe que entram no âmbito de aplicação do IVA operações que estão fora do seu âmbito de aplicação. Como o Governo do Reino Unido afirmou acertadamente na audiência, interpretar o artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva no sentido de que consagra essa regra geral conduziria a esvaziar do seu sentido o artigo 2.º, n.º 1, da referida directiva.

21 — N.º 30.
22 — *Ibidem* (n.º 31).
23 — Acórdãos de 25 de Maio de 1993, Mohsche (C-193/91, Colect., p. I-2615, n.os 13 e 14), e Enkler, já referido (n.º 34).

39. Nesta fase, importa indagar quais as situações abrangidas pelo artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva.

40. No essencial, a aplicação desta disposição assenta na verificação cumulativa de três condições.

41. Em primeiro lugar, o bem deve ter sido adquirido por um sujeito passivo agindo nessa qualidade e por este afectado ao património da sua empresa. Esta condição implica que um sujeito passivo que efectue uma operação a título privado não age como sujeito passivo na acepção da Sexta Directiva [24]. Implica igualmente que, ainda que um bem de investimento seja utilizado simultaneamente para fins profissionais e privados, a afectação integral daquele bem ao património privado do sujeito passivo exclui a possibilidade de deduzir o IVA suportado quando da aquisição desse bem [25].

42. Ainda que o teor da decisão de reenvio suscite dúvidas quanto ao facto de os bens de investimento que aí são mencionados terem sido afectados ao património da empresa, ou seja, afectados às actividades económicas do sujeito passivo, o órgão jurisdicional de reenvio, o único competente para apreciar os factos do litígio, parece, contudo, considerar que esta condição se verifica no processo principal, o que, por conseguinte, será dado como facto assente para efeitos da presente análise [26].

43. Em segundo lugar, o artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva exige que relativamente ao bem em causa tenha havido dedução total ou parcial do IVA. Esta condição, lida igualmente à luz do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, significa nomeadamente que um sujeito passivo, ainda que actuando nessa qualidade, que adquira um bem para os fins de uma actividade isenta de IVA, por força das disposições da Sexta Directiva, não poderá beneficiar da aplicação do artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva, mesmo que também utilize parcialmente esse bem para uso privado.

44. Em terceiro lugar, a utilização do bem afecto à empresa em causa deve ser para uso privado do sujeito passivo ou do seu pessoal ou «em geral, para fins estranhos à própria empresa».

24 — V. acórdãos de 4 de Outubro de 1995, Armbrecht (C-291/92, Colect., p. I-2775, n.os 17 e 18), e de 8 de Março de 2001, Bakcsi (C-415/98, Colect., p. I-1831, n.º 24).

25 — Acórdão Bakcsi (n.º 27).

26 — Com efeito, se o bem de investimento fosse considerado apenas parcialmente afecto ao património da empresa, as questões prejudiciais não se colocariam, uma vez que, de acordo com a jurisprudência, o operador só actuaria na qualidade de sujeito passivo nos limites da utilização profissional do bem [v., designadamente, acórdão HE, já referido (n.os 46 e 47)]. A dedução do IVA suportado a montante sobre a aquisição de um bem de investimento só seria possível na proporção da utilização profissional desse bem.

45. Do teor do artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva resulta que a expressão «fins estranhos à própria empresa», antecedida da locução adverbial «em geral», parece admitir um alargamento das duas primeiras situações em que esta disposição se aplica, a saber, sempre que, no que diz respeito à alínea a) desta disposição, a utilização do bem afecto à empresa seja «para uso privado do sujeito passivo ou do seu pessoal».

46. A este respeito, parece antes de mais sensato pensar que, tendo em conta os objectivos e a sistemática da Sexta Directiva, o conceito de «empresa» referido no artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva possui um conteúdo material, isto é, reporta-se à actividade económica do sujeito passivo. Assim, parece-me suficiente realçar que o artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva não é aplicável sempre que um sujeito passivo utilize um mesmo bem de investimento simultaneamente para operações tributáveis e operações isentas no âmbito da sua actividade económica. Apesar de estarmos perante uma utilização mista de um bem, esta situação será, todavia, regulada pelo artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Directiva, que prevê, recordo, que a dedução do IVA pago a montante é proporcional à quantia respeitante às operações tributáveis. O conceito de fins estranhos à própria empresa apenas pode incluir, quando muito, fins estranhos à actividade económica do sujeito passivo.

47. Em seguida, coloca-se a questão de saber se esta constatação deve levar a que se considere que o artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva se aplica à utilização de um bem de empresa para os fins de todas as actividades não económicas do sujeito passivo que vão para além dos casos de utilização para uso privado.

48. Tendo em conta, nomeadamente, a jurisprudência, parece-me que esta questão deve receber uma resposta negativa.

49. Em primeiro lugar, o Tribunal de Justiça não parece tratar, na sua jurisprudência, a utilização de um bem «para fins estranhos à [...] empresa» como uma utilização diferente da utilização para fins particulares. Desse modo, o Tribunal de Justiça decidiu que «decorre do *sistema* da Sexta Directiva que o artigo 6.º, n.º 2, alínea a), [dessa directiva] pretende evitar a não tributação de um bem afecto à empresa e utilizado para fins privados» [27].

50. Em segundo lugar, convém recordar que, no acórdão Securenta, já referido, o Tribunal de Justiça realçou que as disposições da Sexta Directiva não comportam normas que tenham por objecto os métodos ou os critérios que os Estados-Membros estão obrigados a aplicar quando adoptam disposições que

27 — V. acórdãos de 27 de Junho de 1989, Kühne (50/88, Colect., p. 1925, n.º 8); Mohsche, já referido (n.º 8); de 16 de Outubro de 1997, Fillibeck (C-258/95, Colect., p. I-5577, n.º 25); de 11 de Setembro de 2003, Cookies World (C-155/01, Colect., p. I-8785, n.º 56); e Wollny, já referido (n.º 31) (o sublinhado é meu). V., igualmente, n.º 42 das conclusões da advogada-geral E. Sharpston apresentadas em 23 de Outubro de 2008 no processo que deu origem ao acórdão Danfoss e AstraZeneca, já referido. V., do mesmo modo, no que respeita ao artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea b), da Sexta Directiva, acórdão Fillibeck, já referido (n.º 25).

permitem uma repartição dos valores do IVA pagos a montante consoante as correspondentes despesas digam respeito a actividades económicas ou a actividades não económicas [28]. Contudo, decidiu que, no exercício do seu poder de apreciação, os Estados-Membros, que devem, nomeadamente, respeitar o princípio da neutralidade fiscal em que assenta o sistema comum do IVA, devem assegurar que a dedução só será efectuada para a parte do IVA que é proporcional ao montante referente às operações que conferem direito a dedução [29]. Ora, parece duvidoso que o Tribunal de Justiça, se considerava que o artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva permitia equiparar a uma prestação de serviços a título oneroso a utilização de um bem de investimento, afectado à empresa, para fins não económicos de modo a autorizar o sujeito passivo a deduzir a totalidade do IVA suportado a montante pela aquisição desse bem, tenha, por um lado, declarado os Estados-Membros competentes para adoptarem disposições relativas à repartição do IVA a montante que incide sobre as despesas respeitantes a actividades simultaneamente económicas e não económicas e, por outro lado, *exigido* que esses Estados-Membros assegurem que a dedução do IVA seja proporcional apenas aos montantes referentes às operações que conferem direito a dedução.

51. Se o Tribunal de Justiça tivesse interpretado o artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva como uma derrogação geral das disposições do artigo 17.º da Sexta Directiva, as apreciações que efectuou no acórdão Securenta, já referido, teriam sido, pelo menos, mais matizadas, ou mesmo complementadas por algumas considerações relativas ao artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva. Com efeito, de acordo com a jurisprudência, nada impedia o Tribunal de Justiça de interpretar esta disposição, ainda que não tivesse sido expressamente referida nas questões prejudiciais colocadas no processo Securenta [30].

52. As considerações que antecedem levam-me, em terceiro lugar, a partilhar a opinião da advogada-geral E. Sharpston no processo Danfoss e AstraZeneca, já referido, segundo a qual o artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva abrange fins totalmente estranhos aos das operações tributáveis da empresa [31], ou seja, que não servem, nem directa nem indirectamente, os interesses da empresa.

53. Ora, a utilização de um bem simultaneamente para os fins das actividades não económicas de um sujeito passivo e para as suas actividades económicas tributáveis pode, em muitas situações, servir, directa ou indirectamente, os interesses da empresa, contrariamente, em princípio, à utilização privada desse bem. Admitir a aplicação do artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva a utilizações em

28 — Acórdão Securenta, já referido (n.º 33).

29 — *Ibidem* (n.ºs 36 e 37).

30 — De acordo com a jurisprudência, compete ao Tribunal de Justiça fornecer ao órgão jurisdicional nacional todos os elementos de interpretação do direito comunitário que podem ser úteis para a decisão do processo que lhe está submetido, tenha-lhe este feito ou não referência no enunciado das suas questões; v., no âmbito da aplicação da Sexta Directiva, acórdão de 12 de Maio de 2005, RAL (Channel Islands) e o. (C-452/03, Colect., p. I-3947, n.º 25).

31 — Conclusões no processo que deu origem ao acórdão Danfoss e AstraZeneca, já referido (n.º 38).

benefício de actividades não económicas de um sujeito passivo levará, igualmente, a que se deva separar, em cada caso concreto, as utilizações realmente estranhas aos fins da empresa daquelas que sirvam as necessidades desta. Daqui resultará um aumento da complexidade do regime comum do IVA que, na minha opinião, não corresponde, de um modo geral, ao espírito da Sexta Directiva [32].

54. Por conseguinte, considero que a utilização para «fins estranhos à […] empresa» referida no artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva, não pode englobar qualquer utilização para os fins das actividades não económicas de um sujeito passivo [33].

55. Esta apreciação não afecta o efeito útil da expressão «fins estranhos à […] empresa» na medida em que esta seja susceptível de se aplicar a qualquer uso privado por terceiros face ao sujeito passivo ou aos membros do seu pessoal. Como salientou o Governo português nas suas observações escritas, é o que sucederia, por exemplo, no caso de um bem de investimento que a VNLTO tivesse utilizado simultaneamente para as suas actividades tributadas e para o uso privado de um dos seus membros ou de um dirigente destes últimos. Contudo, como acabei de referir, não parece ser essa a situação que leva a VNLTO a procurar beneficiar da aplicação do artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva.

56. Considero, por isso, que está errada a interpretação dos artigos 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, e 17.º da Sexta Directiva, na qual o órgão jurisdicional de reenvio fundou a premissa das suas questões prejudiciais. Assim, parece-me que essas questões são desprovidas de pertinência para a resolução do litígio no processo principal.

57. Consequentemente, proponho que, a título principal, o Tribunal de Justiça responda à questão prejudicial no sentido de que o artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva não se aplica à utilização de um bem de investimento afecto à empresa para os fins das actividades não económicas do sujeito passivo.

58. É só no caso de o Tribunal de Justiça não partilhar esta opinião que haverá que responder aos aspectos específicos suscitados pela primeira questão prejudicial e, seguidamente, se for o caso, aos suscitados pela segunda questão. Consequentemente, é apenas a título subsidiário que analisarei essas questões nos desenvolvimentos que se seguem.

32 — V., por analogia, acórdão de 7 de Maio de 1998, Lease Plan (C-390/96, Colect., p. I-2553, n.º 28), num contexto em que o Tribunal de Justiça rejeitou um critério para a identificação da existência de um estabelecimento estável que não podia ser considerado «seguro, simples e praticável, correspondendo ao espírito da Sexta Directiva».

33 — V., igualmente neste sentido, n.º 59 das conclusões no processo Charles e Charles-Tijmens, já referidas.

B — *Quanto aos aspectos específicos suscitados pela primeira questão*

59. Como já foi referido, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se um sujeito passivo pode, nos termos dos artigos 6.º, n.º 2, e 17.º, da Sexta Directiva, afectar à sua empresa bens e serviços que não são de investimento assim como todos os serviços utilizados tanto para as necessidades da empresa como para fins estranhos a esta, de modo a poder deduzir integral e imediatamente o IVA suportado na aquisição desses bens e serviços.

60. Antes de mais, importa recordar que, de acordo com a jurisprudência, o interessado, quando utilize um bem de investimento para fins quer profissionais quer privados, pode optar, para efeitos de IVA, por afectar totalmente esse bem ao património da sua empresa ou por conservá-lo totalmente no seu património particular, excluindo-o, assim, por completo do sistema do IVA, ou por integrá-lo na sua empresa apenas na parte correspondente à utilização profissional efectiva [34].

61. Como já tive ocasião de referir, se o sujeito passivo escolher tratar como bens de empresa os bens de investimento utilizados ao mesmo tempo para fins profissionais e para fins particulares, o IVA devido a montante sobre a aquisição ou a construção desses bens é, em princípio, integral e imediatamente dedutível [35].

62. Contudo, uma vez que a utilização para uso privado do sujeito passivo ou do seu pessoal, ou para fins estranhos à sua empresa, é equiparada a uma operação tributável por aplicação do artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva, um sujeito passivo que opte por afectar a totalidade de um bem de investimento à sua empresa e que utilize uma parte desse bem para fins privados tem a obrigação de pagar o IVA sobre o montante das despesas suportadas na execução da referida utilização, obrigação essa que corresponde ao direito de deduzir o IVA pago a montante sobre a totalidade das despesas de aquisição ou de construção do referido bem de investimento [36].

63. Assim sendo, está em causa saber se o facto de esta jurisprudência do Tribunal de Justiça se ter desenvolvido no contexto da utilização mista de bens de investimento é uma circunstância puramente fortuita ou, pelo contrário, tem uma explicação própria que resulta das disposições do artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva.

34 — V., designadamente, acórdãos, já referidos, HE (n.º 46), Charles e Charles-Tijmens (n.º 23) e Wollny (n.º 21).

35 — Acórdãos, já referidos, Charles e Charles-Tijmens (n.º 24) e Wollny (n.º 22).

36 — V., neste sentido, acórdão Wollny, já referido (n.ºs 23, 24 e jurisprudência referida).

64. Antes de mais, resulta da sua simples leitura que esta última disposição não se limita apenas à utilização de um bem de investimento, antes abrangendo, de forma mais ampla, «[a] utilização de bens».

65. Além disso, importa realçar que, no quadro da jurisprudência respeitante à interpretação do artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva, o Tribunal de Justiça nunca definiu o conceito de «bem de investimento», ao qual se referiu frequentemente.

66. No acórdão Verbond van Nederlandse Ondernemingen [37], que dizia respeito à interpretação do artigo 17.º da Segunda Directiva 67/228/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado [38], o Tribunal de Justiça considerou que, atendendo quer ao *seu sentido normal* quer à sua função no contexto da Directiva 67/228, a expressão «bens de investimento» refere-se aos bens que, sendo utilizados no âmbito de uma actividade económica, se distinguem pela sua natureza duradoura e pelo seu valor, pelo que os seus custos de aquisição não são habitualmente contabilizados como despesas correntes, mas são amortizados no decurso de vários exercícios [39].

67. Os elementos essenciais desta definição, ou seja, a natureza duradoura destes bens e a amortização concomitante dos seus custos de aquisição, foram retomados pelo Tribunal de Justiça no âmbito da interpretação do artigo 20.º da Sexta Directiva, relativo, nomeadamente, ao período ao longo do qual se efectua o ajustamento das deduções relativas a bens de investimento [40], apesar de esta disposição atribuir aos Estados-Membros a faculdade de definir o conceito de bem de investimento [41].

68. Ainda que os respectivos âmbitos de aplicação material do artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva e o do artigo 20.º dessa mesma directiva não se sobreponham [42], têm, contudo, como o Tribunal de Justiça já reconheceu, uma finalidade comum [43], o que, na minha perspectiva, poderá justificar que os elementos essenciais da definição de «bem de investimento», na acepção do artigo 20.º da referida directiva, ou seja, a utilização duradoura destes bens e a amortização concomitante dos seus custos de aquisição — elementos que, de resto, estão igualmente contidos na acepção comum desses termos –, são igualmente pertinentes no que respeita à utilização que a jurisprudência do Tribunal de Justiça fez deste conceito no contexto da interpretação do artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva.

37 — Acórdão de 1 de Fevereiro de 1977 (51/76, Recueil, p. 113, Colect., p. 55).

38 — JO 1967, 71, p. 1303.

39 — V. n.º 12 do referido acórdão.

40 — Acórdão de 15 de Dezembro de 2005, Centralan Property (C-63/04, Colect., p. I-11087, n.º 55).

41 — V. artigo 20.º, n.º 4, da Sexta Directiva. V., a este propósito, acórdão de 6 de Março de 2008, Nordania Finans e BG Factoring (C-98/07, Colect., p. I-1281, n.º 32).

42 — V., a este propósito, acórdão Uudenkaupungin Kaupunki, já referido (n.os 30 a 34).

43 — Acórdão Wollny, já referido (n.os 35 a 37).

69. Ora, como resulta, implícita mas necessariamente, da jurisprudência referida no n.º 62 das presentes conclusões, por força do artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva, o IVA pago sobre a utilização privada do bem adquirido será cobrado à medida que for sendo consumido o bem sobre o qual o IVA foi deduzido a montante. Com efeito, a circunstância de a utilização, pelo sujeito passivo, de um bem da empresa para os seus fins privados ser equiparada a uma prestação de serviços a título oneroso, isto é, a uma operação que se prolonga no tempo, leva logicamente a pensar que a recuperação do IVA sobre os custos necessários à realização da prestação de serviços (fictícia) deve ser escalonada [44]. Em caso de eventuais alterações da parte do bem adstrita pelo sujeito passivo aos seus fins privados, o ajustamento do IVA devido pelo sujeito passivo sobre o montante das despesas suportadas na execução da utilização do referido bem é, de qualquer forma, automático [45], uma vez que varia, precisamente, em função da utilização efectiva do bem para fins particulares [46] relativamente a todo o tempo de vida útil desse bem, ou até a um período mais curto, decalcado daquele que é previsto no artigo 20.º, n.ºs 2 e 3, da Sexta Directiva, como o Tribunal de Justiça parece admitir [47].

70. Contudo, como alegaram, no essencial, os Governos neerlandês, português e do Reino Unido, bem como a Comissão, referindo-se, nomeadamente, ao n.º 88 das conclusões no processo Charles e Charles-Tijmens, já referidas, o mecanismo instituído pelo artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva só tem sentido se o consumo do bem for escalonado no tempo, ou seja, se se referir a um bem de investimento e não a outros bens cujo consumo é, em princípio, imediato.

71. No que respeita a outros bens que não sejam bens de investimento, a solução deve, na minha opinião, ser encontrada nas disposições do artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Directiva, ou seja, o sujeito passivo deve proceder a uma repartição consoante a utilização dos bens em causa seja para fins profissionais ou para outros fins e deduzir o montante do IVA que reflecte a utilização real daqueles bens para as necessidades da empresa no momento em que o IVA é devido.

72. O mesmo acontece, na minha opinião, quando se trate de bens que são incorporados no bem de investimento após a aquisição deste, perdendo o seu carácter distintivo, e que tendem a conservar o seu valor [48]. Com efeito, o artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo,

44 — V., neste sentido, n.º 70 das conclusões do advogado-geral P. Léger no processo que deu origem ao acórdão Wollny, já referido.

45 — V., neste sentido, n.º 61 das conclusões no processo Charles e Charles-Tijmens, já referidas.

46 — V., a este respeito, acórdão Enkler, já referido (n.ºs 36 e 37).

47 — Acórdão Wollny, já referido (n.ºs 37 e 53).

48 — V., por analogia, acórdão de 17 de Maio de 2001, Fischer e Brandenstein (C-322/99 e C-323/99, Colect., p. I-4049, n.º 67), no que respeita à interpretação do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva, que equipara a uma entrega efectuada a título oneroso a afectação, por um sujeito passivo, de bens da própria empresa ao seu uso privado ou 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 IVA.

alínea a), da Sexta Directiva só se aplica à utilização do próprio bem adquirido se esse bem, e não as despesas efectuadas com a sua exploração ou manutenção, tiver dado lugar à dedução [49].

73. Quanto aos bens que são incorporados no bem de investimento após a aquisição deste, mas aumentam o seu valor, além de o artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva só se aplicar ao bem de investimento no momento da sua aquisição, parece-me igualmente preferível, por razões de simplicidade do sistema comum do IVA, que o IVA pago a montante na aquisição desses bens seja repartido de acordo com a norma do artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Directiva. Efectivamente, como o Governo do Reino Unido expôs, pormenorizadamente, nas suas observações escritas, tendo em conta as diferenças quanto à data de aquisição desses bens e ao seu tempo de vida útil estimado, a aplicação do artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva levaria a que o sujeito passivo tivesse de calcular, anualmente, o IVA a jusante para cada um dos bens incorporados no bem de investimento como um todo, tarefa essa que parece ser particularmente complexa [50].

74. No que respeita aos serviços, o órgão jurisdicional de reenvio considera que o alargamento do regime aplicável à utilização mista de bens de investimento poderia, eventualmente, abranger os serviços que sejam objecto de amortização (ou seja, os «serviços de investimento») uma vez que, do ponto de vista da gestão da empresa, esses serviços não diferem dos bens de investimento. A Comissão partilha esta opinião por razões relacionadas com o respeito pelo princípio da igualdade de tratamento [51], opinião à qual se associou também o Governo do Reino Unido na audiência. Pelo contrário, os Governos neerlandês, alemão e português rejeitam a extensão pretendida pelo órgão jurisdicional de reenvio. Estes governos referem-se, nomeadamente, à epígrafe do artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva. Os Governos neerlandês e alemão parecem, porém, admitir que o âmbito de aplicação do artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva abrange os serviços incorporados no bem de investimento posteriormente à sua aquisição.

75. Entendo, desde já, que esta última apreciação deve ser rejeitada, nomeadamente pelas razões já apresentadas nos n.os 72 e 73 das presentes conclusões, no que respeita aos

49 — Acórdão Kühne, já referido (n.º 13).

50 — Em conformidade com o método descrito na nota 17 das presentes conclusões. O Governo do Reino Unido dá, a este propósito, o exemplo de um veleiro (bem de investimento) adquirido em 2000, destinado, principalmente, à locação, mas destinado também, em 20% do ano, a uma utilização particular e no qual o sujeito passivo renova o mastro em 2001 (que se supõe ter um tempo de vida útil de quinze anos, ou seja, até 2016), renova a ponte em madeira em 2002 (que se supõe ter um tempo de vida útil de dez anos, ou seja até 2012), renova a âncora em 2003 (que se supõe ter um tempo de vida útil de oito anos, ou seja até 2011), etc. Neste caso, o sujeito passivo deveria, em cada ano, dividir o custo líquido de cada um dos bens pela seu tempo de vida útil estimado e multiplicar o valor obtido pela taxa de IVA nacional aplicável e pela percentagem correspondente à utilização particular no ano em causa.

51 — Nas suas observações, a Comissão compara a aquisição, por uma empresa, em propriedade plena, de veículos utilizados igualmente para uso privado do sujeito passivo e que poderia beneficiar da aplicação das disposições do artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva com a aquisição, por esta mesma empresa, de veículos através de locação financeira (*leasing*), que seriam utilizados, igualmente, para uso privado do sujeito passivo.

bens incorporados posteriormente à aquisição do bem de investimento [52].

76. Quanto à extensão do regime de utilização mista dos bens de investimento aos serviços de investimento, convém, antes de mais, observar que nenhuma disposição da Sexta Directiva se aplica à utilização, para uso privado de um sujeito passivo, de um serviço de investimento afecto à sua empresa. Na verdade, por um lado, como já salientei anteriormente, o artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva refere-se, exclusivamente, aos bens. Por outro lado, o artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea b), desta directiva equipara a prestações de serviços a título oneroso unicamente as prestações de serviços feitas a título gratuito *pelo sujeito passivo* a si próprio ou aos membros do seu pessoal e não as que sejam feitas *por terceiros* [53].

77. Excluir a utilização de serviços do âmbito de aplicação do artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva e, simultaneamente, limitar o âmbito de aplicação do primeiro parágrafo, alínea b), desta mesma disposição às prestações de serviços fornecidas pelo sujeito passivo pode conduzir a duas interpretações ligeiramente diferentes.

78. Por um lado, poderia sugerir-se que o legislador comunitário considerou que a questão da utilização a título particular de serviços prestados por terceiros ao sujeito passivo deveria ser tratada pela via da repartição entre o uso profissional e o uso particular das quantias de IVA devidas a montante sobre a aquisição de serviços de investimento, com preferência sobre a via da tributação a jusante da utilização particular correspondente ao direito de deduzir imediata e totalmente o IVA pago a montante, nos termos do artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva.

79. Nesta situação, o uso privado dos serviços de investimento não seria equiparado a uma prestação de serviços a título oneroso, pelo que ficaria fora do âmbito de aplicação da Sexta Directiva e, consequentemente, das normas contidas no artigo 17.º, n.º 5, da referida directiva, as quais, como recordou o Tribunal de Justiça, respeitam apenas à repartição do IVA a montante que incidiu sobre as despesas exclusivamente relacio-

52 — V., igualmente, acórdão Mohsche, já referido (n.º 14). Isto não diz respeito, por isso, aos serviços utilizados na aquisição ou na construção de um bem de investimento, como, por exemplo, um imóvel, que são concomitantes desta aquisição, ou que a precedem: v., a este respeito, acórdãos de 8 de Maio de 2003, Seeling (C-269/00, Colect., p. I-4101, n.º 43), e Wollny, já referido (n.º 24), de acordo com os quais «[…] um sujeito passivo que opta por afectar a totalidade de um edifício à sua empresa e que utiliza, de seguida, uma parte desse edifício para fins privados tem, por um lado, o direito de deduzir o IVA pago a montante sobre a totalidade *das despesas de construção* do referido edifício e, por outro, a obrigação correspondente de pagar o IVA sobre o montante das despesas suportadas na execução da referida utilização» (o sublinhado é meu). V., igualmente, acórdão Wollny, já referido (n.ºs 27 e 50).

53 — V., a este propósito, acórdãos, já referidos, Hotel Scandic Gåsabäck, (n.º 23) e Danfoss e AstraZeneca (n.º 48), de acordo com os quais «[…] o artigo 6.º, n.º 2, alínea b), da Sexta Directiva impede que um sujeito passivo ou […] membro[s] do seu pessoal obtenham [com] isenção d[e] imposto […] serviços *[prestados] pelo sujeito passivo* [e pelos quais] um particular [teria de] pagar IVA» (o sublinhado é meu). V., igualmente, n.º 22 das conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs no processo que deu origem ao acórdão Mohsche, já referido.

nadas com actividades económicas [54]. Coloca-se, contudo, neste caso, o problema do ajustamento do IVA inicialmente deduzido quando haja alterações que afectem, durante o período de amortização do serviço de investimento, a percentagem do serviço de investimento utilizada para fins profissionais (e, por isso, correlativamente, a que é utilizada para fins particulares), uma vez que o artigo 20.º, n.os 2 e 3, da Sexta Directiva se aplica apenas ao ajustamento da dedução no que respeita aos bens de investimento.

80. Consequentemente, e por outro lado, poderia então considerar-se que, na falta de disposições comunitárias relativas à utilização mista de serviços de investimento, o legislador comunitário entendeu deixar aos Estados-Membros a escolha entre, por um lado, a solução da repartição do IVA pago a montante entre a utilização profissional e a utilização privada de um serviço de investimento, caso em que apenas a percentagem relacionada com as necessidades da empresa será dedutível, e, por outro, a via da equiparação do uso privado a um serviço prestado a título oneroso, de forma a que o pagamento do IVA seja fraccionado a jusante em função das despesas relacionadas quer com a utilização profissional quer com a utilização privada de um serviço de investimento.

81. Neste caso, parece claro que, no exercício da sua competência, os Estados-Membros estão obrigados, no entanto, a ter em conta a finalidade e a economia da Sexta Directiva, ou seja, em especial, a respeitar o princípio da neutralidade fiscal em que assenta o sistema comum do IVA [55].

82. Independentemente da questão geral de saber se um Estado-Membro actua correctamente quando decide estender o regime aplicável à utilização mista de um bem de investimento, tal como resulta do artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva, à utilização mista de um serviço de investimento, sem criar eventuais distorções da concorrência e divergências entre os níveis da carga fiscal nos Estados-Membros, não parece de forma alguma resultar dos autos que essa tenha sido a opção adoptada na legislação em vigor nos Países Baixos. A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio refere apenas a hipótese de, *por força do direito comunitário*, os Estados-Membros serem obrigados a estender o regime aplicável à utilização mista de bens de investimento, previsto no artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva, aos serviços, incluindo os serviços de investimento. Ora, como já foi referido, esta hipótese deve, na minha opinião, ser afastada.

83. Em todo o caso, contrariamente ao que a Comissão expôs nas suas observações, não me parece que recusar a aplicação do artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva à utilização mista de serviços de investimento faça pesar sobre o sujeito passivo uma carga fiscal, no tocante ao seu uso profissional,

54 — V. acórdão Securenta, já referido (n.º 33).

55 — V., a este respeito, acórdão Securenta, já referido (n.os 35 e 36).

contrária ao princípio da neutralidade. Com efeito, se só a parte utilizada para fins particulares for considerada operação a título não oneroso, será plenamente possível deduzir o IVA suportado a montante relativamente ao uso profissional do sujeito passivo.

84. Por todas estas razões e no caso de o Tribunal de Justiça entender dar uma resposta aos aspectos específicos suscitados pela primeira questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio, proponho que se responda a esta última que o artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que não se aplica nem à utilização mista de outros bens que não sejam bens de investimento nem à utilização mista de serviços.

C — *Quanto aos aspectos específicos suscitados pela segunda questão*

85. Só se o Tribunal de Justiça não acolher nem a minha primeira proposta nem a resposta que proponho que seja dada subsidiariamente à primeira questão é que se deverá analisar a segunda questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio.

86. Efectivamente, como já salientei, através desta última questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, no essencial, *na medida em que os bens que não são bens de investimento, bem como os serviços, possam beneficiar do mecanismo previsto no artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva*, por um lado, em que período deve ser feita a tributação a jusante, isto é, segundo especifica aquele órgão, deve ser feita por uma só vez ou deve ocorrer de forma fraccionada, em períodos fiscais subsequentes, e, por outro lado, como deve ser determinada a matéria colectável relativamente aos bens e aos serviços que não são amortizados.

87. Quanto à parte da questão relativa à exigibilidade do IVA, uma vez que as prestações de serviços referidas no artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva são equiparadas a prestações de serviços a título oneroso, as normas relativas à exigibilidade do IVA são idênticas, como sustentaram os Governos neerlandês e português nas suas observações escritas. Assim, de acordo com o artigo 10.º, n.º 2, primeiro período, da Sexta Directiva, o facto gerador do imposto ocorre, e o imposto é exigível, no momento em que a prestação de serviços é efectuada [56]. No caso da utilização parcial de um bem da empresa para fins privados, a exigibilidade do IVA ocorre, então, no momento daquela utilização. Para bens (e serviços) de consumo imediato, parece razoável pensar que o IVA será liquidado de uma só vez, ou seja, na declaração do sujeito passivo no respectivo período fiscal, dispondo os Estados-Membros, nos termos do

56 — Note-se que o artigo 10.º, n.º 2, terceiro período, da referida directiva atribui aos Estados-Membros a faculdade de prever que, em determinados casos, os serviços regularmente prestados durante um determinado período se considerem efectuados no termo do prazo de um ano. Esta faculdade, à qual também se referiu o Governo neerlandês nas suas observações escritas a propósito das prestações de serviços referidas no artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva, só foi incluída na Sexta Directiva aquando da adopção da Directiva 2000/65/CE do Conselho, de 17 de Outubro de 2000, que altera a Directiva 77/388 (JO L 269, p. 44), cujas disposições deveriam ser transpostas pelos Estados-Membros o mais tardar até 31 de Dezembro de 2001. O artigo 10.º, n.º 2, terceiro período, da Sexta Directiva não é, por isso, aplicável, *ratione temporis*, aos factos do litígio no processo principal, os quais dizem unicamente respeito, como já foi referido, ao exercício fiscal da VNLTO relativo ao ano 2000.

artigo 22.º, n.º 4, da Sexta Directiva, de competência para fixar esse período. Como referiu o Governo do Reino Unido nas suas observações escritas, esta abordagem não só apresenta a vantagem da simplicidade como permite, igualmente, assegurar a igualdade de tratamento relativamente ao consumidor final, que não pode escalonar o impacto do IVA por um período mais longo do que o período de utilização efectiva de um bem ou de um serviço de consumo imediato.

88. No que respeita aos serviços de investimento, parece-me, à semelhança do que afirmou o Governo do Reino Unido, que nada impede que um Estado-Membro possa aplicar a tributação a jusante ao longo do período de amortização do serviço em causa ou, à semelhança do que admitiu o Tribunal de Justiça a propósito dos bens de investimento, ao longo de um período mais curto, que corresponda, por exemplo, ao período de ajustamento das deduções previsto no artigo 20.º da Sexta Directiva [57].

89. Por último, quanto à parte da questão prejudicial relativa à determinação da matéria colectável do IVA para os bens e os serviços que não sejam objecto de amortização, convém recordar que, nos termos do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, aquela é constituída, para as operações referidas no artigo 6.º, n.º 2, da referida directiva, pelo montante das despesas suportadas pelo sujeito passivo na execução da prestação de serviços. Este conceito corresponde às despesas relacionadas com o próprio bem [58], mas também às suportadas no momento da aquisição ou da construção do referido bem, sem as quais a utilização privada em causa não poderia ter tido lugar [59]. No entanto, o Tribunal de Justiça entendeu que a Sexta Directiva não continha as indicações necessárias à definição uniforme e precisa das regras para determinação do montante das despesas em causa, de modo que os Estados-Membros gozam de uma certa margem de apreciação no que respeita a tais regras, desde que não desrespeitem a finalidade e a colocação da disposição em causa na economia da Sexta Directiva [60].

90. A este respeito, resulta, no essencial, das observações escritas do Governo neerlandês que a legislação neerlandesa equipara a determinação de todos os elementos a ter em conta para o cálculo da matéria colectável das prestações de serviços referidas no artigo 6.º, n.º 2, da directiva àquela que é aplicável às prestações «normais» de serviços a título oneroso. Na minha opinião, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se, no processo principal, esse entendimento se aplica e analisar, à luz dos princípios recordados no número anterior das presentes conclusões, se tal equiparação, no que se refere à determinação da matéria colectável, é conforme, nomeadamente, com o princípio da neutralidade fiscal.

57 — V., neste sentido, acórdão Wollny, já referido (n.os 42 e 48).

58 — Acórdãos, já referidos, Enkler (n.º 36) e Wollny (n.º 27).

59 — V., neste sentido, acórdão Wollny, já referido (n.º 27).

60 — *Ibidem* (n.º 28).

VI — Conclusão

91. Tendo em conta as observações precedentes, proponho ao Tribunal de Justiça que responda ao pedido de decisão prejudicial do Hoge Raad der Nederlanden nos seguintes termos:

«O artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, 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, conforme alterada pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995, deve ser interpretado no sentido de que não se aplica à utilização de um bem de investimento afecto à empresa para os fins das actividades não económicas do sujeito passivo que não estejam sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado.»