ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

6 de Março de 2008 *

No processo C-98/07,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Højesteret (Dinamarca), por decisão de 19 de Fevereiro de 2007, entrado no Tribunal de Justiça em 21 de Fevereiro de 2007, no processo

Nordania Finans A/S,

BG Factoring A/S

contra

Skatteministeriet,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: K. Lenaerts, presidente de secção, G. Arestis, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász e J. Malenovský (relator), juízes,

advogado-geral: Y. Bot,
secretário: C. Strömholm, administradora,

* Língua do processo: dinamarquês.

vistos os autos e após a audiência de 6 de Dezembro de 2007,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Nordania Finans A/S e da BG Factoring A/S, por H. S. Hansen e T. K. Kristjánsson, advokater,

— em representação do Governo dinamarquês, por B. Weis Fogh, na qualidade de agente, assistida por K. Lundgaard Hansen, advokat,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por D. Triantafyllou e S. Schønberg, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 13 de Dezembro de 2007,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Directiva»).

2 O pedido foi apresentado num litígio que opõe a Nordania Finans A/S (a seguir «Nordania Finans») e a BG Factoring A/S (a seguir «BG Factoring»), sucessoras da BG Erhvervsfinans A/S (a seguir «Erhvervsfinans»), todas sociedades de direito dinamarquês, ao Skatteministeriet (Ministro das Finanças), a propósito do direito a dedução parcial do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») que assistia à Erhvervsfinans sobre os seus encargos gerais.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

3 Nos termos do décimo segundo considerando da Sexta Directiva:

«[…] o regime das deduções deve ser harmonizado, na medida em que influencia os montantes efectivamente cobrados; […] que o cálculo do valor *pro rata* de dedução deve ser efectuado de modo análogo em todos os Estados-Membros».

4 O artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Directiva dispõe:

«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 [IVA] 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 efectuadas pelo sujeito passivo.

[…]»

5 O artigo 19.º da Sexta Directiva, intitulado «Cálculo do *pro rata* de dedução», tem a seguinte redacção:

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

— no numerador, o montante total do volume de negócios anual, líquido do [IVA], relativo às operações que conferem direito à dedução nos termos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 17.º

— no denominador, o montante total do volume de negócios anual, líquido do [IVA], relativo às operações incluídas no numerador e às operações que não conferem direito à dedução. Os Estados-Membros podem incluir, igualmente, no denominador o montante das subvenções que não sejam as referidas em A, 1, a), do artigo 11.º

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 de *pro rata* de dedução, não se toma em consideração o montante do volume de negócios relativo às entregas de bens de investimento utilizados pelo sujeito passivo na respectiva empresa. Não é igualmente tomado em consideração o montante do volume de negócios relativo às operações acessórias imobiliárias e financeiras ou às operações referidas em B, d), do artigo 13.º quando se trate de operações acessórias. Sempre que os Estados-Membros façam uso da faculdade prevista no n.º 5 do artigo 20.º, de não exigirem o ajustamento em relação aos bens de investimento, podem incluir o produto da cessão desses bens no cálculo do *pro rata* de dedução.

[…]»

6 O artigo 20.º da Sexta Directiva, que fixa determinadas regras relativas ao ajustamento das deduções, prevê:

«1. A dedução inicialmente operada é ajustada segundo as modalidades fixadas pelos Estados-Membros, […]

[…]

2. 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. […]

[…]

3. No caso de entrega durante o período de ajustamento, os bens de investimento são considerados afectos a uma actividade económica do sujeito passivo até ao termo do período de ajustamento. […]

[…]

4. Para efeitos do disposto nos n.os 2 e 3, os Estados-Membros podem:

— fixar a noção de bens de investimento;

[…]

5. Sempre que, num Estado-Membro, os efeitos práticos da aplicação dos n.os 2 e 3 sejam insignificantes, esse Estado pode, sem prejuízo da consulta prevista no artigo 29.º, renunciar à sua aplicação, tendo em conta a incidência global do imposto no Estado-Membro em causa e a necessidade de simplificação de ordem administrativa, desde que daí não resultem distorções de concorrência.

[…]»

Legislação nacional

7 A lei relativa ao IVA (momsloven) transpõe a Sexta Directiva. Nos termos do seu § 38, n.º 1, na versão de 18 de Maio de 1994:

«Relativamente aos bens e serviços que uma sociedade registada utiliza simultaneamente para fins que conferem direito a dedução nos termos do § 37 e para outros fins, pode ser feita a dedução da parte do imposto proporcionalmente correspondente ao volume de negócios da parte da actividade da empresa sujeita a registo. Na determinação do volume de negócios, não é tido em conta o montante relativo à entrega de bens de investimento utilizados na empresa. Consideram-se bens de investimento as máquinas, o mobiliário e outros meios de produção cujo preço de venda, excluindo o imposto previsto nesta lei, exceda 50 000 DKK [a partir de 1996: 75 000 DKK] […]»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

8 A Nordania Finans e a BG Factoring são duas sociedades do mesmo grupo, resultantes da reestruturação do grupo na sequência da liquidação da sociedade Erhvervsfinans em 2001.

9 Ao longo dum período que abrange os anos de 1995 a 1998, a Erhvervsfinans exercia a actividade de locação financeira de veículos automóveis, sujeita a IVA. Em 1998, esta actividade correspondeu a 4 500 veículos. A Erhvervsfinans exercia também a actividade de prestadora de serviços financeiros, isenta do IVA. Por conseguinte,

tinha de determinar o *pro rata* para calcular o montante dos seus encargos gerais que conferia direito à dedução parcial do IVA que lhe assistia.

10 Ao proceder a este cálculo, a Erhvervsfinans tomou em consideração o volume de negócios gerado pela venda dos veículos no termo dos contratos de locação financeira. Considerou, na verdade, que estes veículos não eram «bens de investimento utilizados pelo sujeito passivo na respectiva empresa» na acepção do artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva.

11 Por decisão de 17 de Novembro de 1999, a Administração Fiscal local da Dinamarca não aceitou esta apreciação, considerando que os referidos veículos eram bens dessa natureza e que, por conseguinte, o volume de negócios gerado pela venda desses veículos não podia ser tido em conta para cálculo do referido *pro rata*.

12 A Erhvervsfinans recorreu daquela decisão para o Landsskatteret (Tribunal Tributário) que, por decisão de 27 de Abril de 2001, deu provimento ao seu recurso.

13 O Skatteministeriet recorreu desta decisão para o Østre Landsret (Tribunal Regional de Leste) que, considerando que os veículos em causa eram bens de investimento, reformou a decisão do Landsskatteret por acórdão de 16 de Dezembro de 2003.

14 A Nordania Finans e a BG Factoring, que, entretanto, haviam sucedido à Erhvervsfinans, recorreram deste acórdão para o Højesteret (Tribunal Supremo) em 9 de Fevereiro de 2004.

15 Neste contexto, o Højesteret decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«A expressão 'bens de investimento utilizados pelo sujeito passivo na respectiva empresa', que consta do artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva […], deve ser interpretada no sentido de que abrange os bens que uma empresa de locação financeira adquire com vista, por um lado, à sua locação e, por outro, à sua revenda no termo dos contratos de locação financeira?»

Quanto à questão prejudicial

16 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende concretamente saber se o artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que o conceito de «bens de investimento utilizados pelo sujeito passivo na respectiva empresa» inclui os veículos que uma empresa de locação financeira adquire com a intenção de os alugar e posteriormente vender no termo do contrato de locação financeira, como ocorre no processo principal.

17 A título liminar, convém recordar que, para determinar o alcance de uma disposição do direito comunitário, há que ter em conta ao mesmo tempo os seus termos, o seu contexto e os objectivos prosseguidos (acórdãos de 15 de Outubro de 1992, Tenuta il Bosco, C-162/91, Colect., p. I-5279, n.º 11; de 16 de Janeiro de 2003, Maierhofer, C-315/00, Colect., p. I-563, n.º 27, e de 8 de Dezembro de 2005, Jyske Finans, C-280/04, Colect., p. I-10683, n.º 34). Além disso, decorre das exigências tanto de aplicação uniforme do direito comunitário como do princípio da igualdade que os termos de uma disposição do direito comunitário que não contenha qualquer remissão expressa para o direito dos Estados-Membros para determinar o seu sentido e alcance devem normalmente ser interpretados em toda a Comunidade de modo autónomo e uniforme, tendo em conta o contexto da disposição e o objectivo

prosseguido pelas normas em causa (v., designadamente, acórdãos de 15 de Julho de 2004, Harbs, C-321/02, Colect., p. I-7101, n.º 28, e de 18 de Outubro de 2007, Österreichischer Rundfunk, C-195/06, Colect., p. I-8817, n.º 24).

18 A este propósito, deve reconhecer-se que o artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva não faz qualquer remissão expressa para o direito dos Estados-Membros para determinar o seu sentido e alcance e que os seus termos não permitem, por si sós, considerar com segurança que visa bens do tipo dos que estão em causa no processo principal. Nestas condições, há que tomar em consideração o contexto e as finalidades desta disposição.

19 Quanto ao seu contexto, deve recordar-se que o artigo 19.º da Sexta Directiva se integra no seu título XI, consagrado ao regime da dedução. O direito a dedução, previsto no artigo 17.º, n.º 2, da referida directiva, que abrange o imposto que onerou a montante os bens ou os serviços utilizados pelo sujeito passivo nas suas operações sujeitas a imposto, visa libertar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas actividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, desde que estas estejam elas próprias, em princípio, sujeitas ao IVA (v., neste sentido, nomeadamente, acórdão de 8 de Fevereiro de 2007, Investrand, C-435/05, Colect., p. I-1315, n.º 22 e jurisprudência nele referida).

20 Quando o sujeito passivo efectua ao mesmo tempo operações tributadas que dão origem ao direito a dedução e operações isentas que não originam este direito, o artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Directiva prevê que a dedução só é concedida relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações. Este *pro rata* é determinado nos termos do artigo 19.º da referida directiva. Como observou o advogado-geral no n.º 65 das suas conclusões, estas disposições

visam permitir ao sujeito passivo que adquire bens ou serviços para o exercício simultâneo de actividades sujeitas a imposto e de actividades isentas deduzir inteiramente a parte do IVA que onerou a aquisição desses bens e desses serviços que se considera corresponder à proporção em que são utilizados nas actividades tributadas.

21 Neste contexto, embora o artigo 19.º, n.º 1, da Sexta Directiva preveja que o *pro rata* de dedução resultará de uma fracção que inclui, no numerador, o montante total do volume de negócios relativo às operações sujeitas a imposto e, no denominador, o montante total do volume de negócios, aumentado, se for caso disso, de certas subvenções, o seu n.º 2 dispõe que, em derrogação, não se toma em consideração, nomeadamente, o montante do volume de negócios relativo às entregas de bens de investimento utilizados pelo sujeito passivo na respectiva empresa ou relativo às operações acessórias imobiliárias e financeiras.

22 A finalidade do referido n.º 2 deduz-se da exposição de motivos que acompanhava a proposta de Sexta Directiva apresentada pela Comissão das Comunidades Europeias ao Conselho das Comunidades Europeias em 29 de Junho de 1973 (v. *Boletim das Comunidades Europeias*, suplemento 11/73, p. 20), segundo a qual: «[o]s elementos referidos neste número devem ser excluídos do cálculo do *pro rata* a fim de evitar que possam falsear o seu significado real, na medida em que tais elementos não reflectem a actividade profissional do sujeito passivo. É o caso das vendas de bens de investimento e das operações imobiliárias e financeiras que só são efectuadas a título acessório, isto é, que têm uma importância apenas secundária ou acidental em relação ao volume de negócios global da empresa. Estas operações só são, aliás, excluídas se não fizerem parte da actividade profissional habitual do sujeito passivo».

23 A este propósito, o Tribunal de Justiça já decidiu que a não inclusão das operações acessórias financeiras no denominador da fracção utilizada para o cálculo do *pro rata*, em conformidade com o artigo 19.º da Sexta Directiva, visa assegurar o respeito do objectivo da perfeita neutralidade que o sistema comum de IVA garante. Se todos os

resultados das operações financeiras do sujeito passivo relacionados com uma actividade tributável devessem ser incluídos no referido denominador, mesmo quando a obtenção desses resultados não implica nenhuma utilização dos bens ou dos serviços pelos quais o IVA é devido ou, pelo menos, só implica uma utilização muito limitada, o cálculo da dedução seria falseado (acórdão de 11 de Julho de 1996, Régie dauphinoise, C-306/94, Colect., p. I-3695, n.º 21).

24 Ao adoptar as disposições do artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva, o legislador comunitário entendeu, assim, excluir do cálculo do *pro rata* o volume de negócios respeitante à venda de bens quando esta venda não é habitual na actividade corrente do sujeito passivo em causa e, por isso, não implica uma utilização dos bens ou dos serviços de uso misto proporcional ao volume de negócios que gera. Como sublinhou o advogado-geral no n.º 68 das suas conclusões, a inclusão desse volume de negócios no cálculo do *pro rata* de dedução falsearia, portanto, o seu resultado, na medida em que deixaria de reflectir a parte respectiva da utilização dos bens ou dos serviços afectos a um uso misto em actividades tributadas e em actividades isentas.

25 Nestas condições, o conceito de «bens de investimento utilizados pelo sujeito passivo na respectiva empresa», na acepção do artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva, não pode incluir os bens cuja venda tem a natureza de actividade económica habitual do sujeito passivo. Com efeito, em relação ao interessado, a aquisição e posterior venda daqueles bens implicam a utilização dos bens e serviços de uso misto. Uma vez que essa venda se inclui nas actividades habituais e tributadas do sujeito passivo, o volume de negócios correspondente deve ser tomado em conta no cálculo do *pro rata* de dedução, para que este reflicta o mais rigorosamente possível a parte da utilização nestas actividades dos bens e serviços afectos a uso misto, sem o que resultaria frustrado o objectivo da neutralidade do sistema comum do IVA.

26 Por consequência, se a venda dos veículos que são objecto dos contratos de locação financeira no termo dos contratos tiver a natureza de actividade corrente do sujeito passivo em causa, que a exerce de modo profissional e sistemático — como no

processo principal —, seria contrário ao referido objectivo da neutralidade que esse sujeito passivo não fosse efectivamente exonerado da parte do IVA que onerou os custos gerais que serviram para a realização dessa venda e, por conseguinte, para o exercício da actividade económica habitual tributada. Daí resulta que não se pode considerar que o volume de negócios respeitante a uma venda desse tipo tem por objecto «bens de investimento utilizados pelo sujeito passivo na respectiva empresa», na acepção do artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva.

27 Esta conclusão não pode ser posta em causa pelo facto de, no contexto 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 (JO 1967, 71, p. 1303; EE 09 F1 p. 6; a seguir «Segunda Directiva»), o Tribunal de Justiça ter considerado que a expressão «bens de investimento» que figura no artigo 17.º, primeiro parágrafo, terceiro travessão, da referida directiva se referia 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 (acórdão de 1 de Fevereiro de 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, 51/76, Recueil, p. 113, n.º 12, Colect., p. 55).

28 No processo que deu origem ao acórdão Verbond van Nederlandse Ondernemingen, já referido, o órgão jurisdicional de reenvio pretendia determinar, à luz da legislação neerlandesa em vigor, se material de escritório de pequeno valor podia considerar-se bens de investimento susceptíveis de serem excluídos do direito a dedução do IVA previsto pela Segunda Directiva, ao abrigo do seu artigo 17.º Ora, mesmo supondo que os veículos comprados por uma empresa para o exercício das suas actividades económicas possam constituir bens de investimento na acepção da interpretação do artigo 17.º da Segunda Directiva feita nesse contexto, não pode, porém, deduzir-se, apenas com base nos critérios seguidos pelo Tribunal de Justiça nesse acórdão, que esses veículos são abrangidos por essa qualificação para efeitos de aplicação do artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva.

29 Com efeito, excluir do cálculo do *pro rata*, de modo generalizado, bens que, apesar de utilizados para os fins duma actividade económica, se distinguem pela sua natureza duradoura e pelo seu valor, que implicam que os custos da sua aquisição não sejam normalmente contabilizados como despesas gerais, mas sim amortizados no decurso de diversos exercícios, sem ter em conta que a respectiva venda, no termo dos contratos de locação financeira, faz parte integrante da actividade corrente do sujeito passivo, contrariaria frontalmente o objectivo da neutralidade do sistema comum do IVA.

30 É por essa razão que a definição dos bens de investimento referidos no artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva, que determina o regime especial do cálculo do *pro rata* de dedução, não coincide necessariamente com a definição estabelecida para a aplicação do regime geral de dedução consagrado pela Segunda Directiva.

31 A referida interpretação feita pelo Tribunal de Justiça no acórdão Verbond van Nederlandse Ondernemingen, já referido, não é, por isso, pertinente para responder à questão colocada.

32 Também não é pertinente o facto de o artigo 20.º, n.º 4, da Sexta Directiva deixar para os Estados-Membros o cuidado de definirem o conceito de bens de investimento.

33 Com efeito, por um lado, resulta claramente da letra dessa disposição que o direito assim concedido aos Estados-Membros apenas vale para a aplicação dos n.ºs 2 e 3 do referido artigo 20.º, que fixa o regime de ajustamento das deduções.

34 Por outro lado, este direito não pode ser reconhecido aos Estados-Membros para a aplicação das regras de cálculo do *pro rata* definidas no artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva sem menosprezo da vontade do legislador comunitário expressa no décimo segundo considerando da referida directiva, segundo o qual o cálculo do valor *pro rata* de dedução deve ser efectuado de modo análogo em todos os Estados-Membros.

35 Nestas condições, o regime de ajustamento das deduções regulado no artigo 20.º da Sexta Directiva e a regra especial constante do seu artigo 19.º, n.º 2, última frase, que prevê a inclusão, no cálculo do *pro rata*, do produto da cessão de bens de investimento referidos, no quadro desse regime de ajustamento, no artigo 20.º, n.º 5, da mesma directiva, não são pertinentes para a interpretação a fazer do conceito de bens de investimento excluídos do cálculo do *pro rata* nos termos do artigo 19.º, n.º 2, primeira frase, da Sexta Directiva, já que o referido conceito deve ser determinado de modo autónomo e uniforme na Comunidade.

36 Face às considerações expostas, deve responder-se à questão submetida que o artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que o conceito de «bens de investimento utilizados pelo sujeito passivo na respectiva empresa» não inclui os veículos que uma empresa de locação financeira adquire com a intenção de os alugar e posteriormente vender, no termo do contrato de locação financeira, como ocorre no processo principal, dado que a venda dos referidos veículos no termo dos contratos faz parte integrante das actividades económicas habituais dessa empresa.

Quanto às despesas

37 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 efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

O artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que o conceito de «bens de investimento utilizados pelo sujeito passivo na respectiva empresa» não inclui os veículos que uma empresa de locação financeira adquire com a intenção de os alugar e posteriormente vender, no termo do contrato de locação financeira, como ocorre no processo principal, dado que a venda dos referidos veículos no termo dos contratos faz parte integrante das actividades económicas habituais dessa empresa.

Assinaturas