

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL  
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER  
apresentadas em 6 de Fevereiro de 2003<sup>1</sup>

1. Neste processo de decisão prejudicial, as dúvidas do Bundesfinanzhof (órgão máximo jurisdicional alemão em matéria tributária) dizem respeito à interpretação dos artigos 2.º, n.º 1, e 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva em matéria de imposto sobre o valor acrescentado<sup>2</sup> (a seguir «Sexta Directiva»).

I — Os factos, o processo principal e a questão prejudicial

3. A KapHag Renditefonds (a seguir «KapHag») é uma sociedade civil, na qual participam os sócios LOGOS Grundstücks — Treuhand GmbH, LOGOS Zweite Grundstücks — Treuhand GmbH (a seguir «LOGOS 1» e «LOGOS 2», respectivamente) e três pessoas singulares: Moegelin, Tiemann e Mehnert.

2. O tribunal alemão quer saber se no conceito de prestação a título oneroso, presente no primeiro dos preceitos referidos, se inclui a admissão de um novo sócio numa sociedade de pessoas mediante entrada de capital em dinheiro. No caso de a resposta ser positiva, pergunta se se trata de uma das operações acessórias a que se refere o artigo 19.º, n.º 2, segundo período, da Sexta Directiva, podendo, por isso, ser excluída do cálculo do *pro rata* de dedução do imposto.

4. O seu objecto social é a aquisição do direito de superfície sobre um terreno sito em Berlim, assim como a construção no mesmo e a conservação de edifícios que integram uma unidade dentro de um centro comercial. A sociedade é gerida como um fundo de investimento imobiliário fechado.

1 — Língua original: espanhol.

2 — 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).

5. Para se ser admitido como sócio havia que pagar 38 402 000 DEM acrescido de 5% a título de emissão da subscrição.

6. No princípio, a KapHag contava apenas com dois membros, LOGOS 1 e LOGOS 2, que constituíram o direito de superfície. Moegelin e Tiemann aderiram mais tarde, em 2 de Agosto de 1991.

7. Em 12 de Novembro do referido ano, Mehnert comunicou a sua intenção de participar na sociedade mediante a entrada da quantia exigida.

8. O advogado Severin apresentou, em 19 de Dezembro seguinte, uma nota de honorários pela consultadoria jurídica no montante de 75 000 DEM, acrescidos de 10 500 DEM relativos ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»).

9. A KapHag deduziu o referido imposto na sua declaração do IVA correspondente ao ano de 1991, mas, por decisão de 17 de Fevereiro de 1998, o Finanzamt Charlottenburg recusou a dedução invocando os §§ 15, n.º 2, e 4, n.º 8, alínea f), da Umsatzsteuergesetz de 1991 (lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, a seguir «UStG»)<sup>3</sup>. A decisão foi adminis-

trativamente confirmada bem como, jurisdicionalmente, pelo Finanzgericht Berlin.

10. Este último tribunal considerou que, por meio de uma troca de prestações, a KapHag transferiu para o novo sócio uma participação na sociedade, operação essa que, nos termos do § 4, n.º 8, alínea f) da UStG, está isenta do imposto, e teve em consideração a jurisprudência do Bundesfinanzhof, que considera que a admissão de sócios comanditários numa sociedade aberta ao público é uma operação isenta. Na sua opinião, não é aplicável a dedução mediante o *pro rata* contemplado no § 15, n.º 4, da mesma lei<sup>4</sup>, pois as prestações do advogado dirigiram-se exclusivamente à angariação de novos sócios.

11. Não concordando com este julgamento, a referida sociedade interpôs recurso de anulação no Bundesfinanzhof. Em defesa da sua pretensão argumentou que não é uma sociedade aberta ao público, de modo que a entrada como sócio de Mehnert é uma operação sujeita ao imposto, e que os serviços prestados pelo advogado não se destinavam exclusiva-

3 — BGBl. 1991, I, p. 351.

O § 4, n.º 8, alínea f), dispõe que estão isentas do imposto «as operações e a negociação relativas às participações em sociedades e outras associações». Por outro lado, o § 15, n.º 2, dispõe que «não dão origem às deduções as imposições fiscais suportadas pelas aquisições ou importações de bens ou por outras prestações que o empresário utilize para realizar as [...] operações isentas».

4 — Segundo esta disposição, «quando o empresário utilize só parcialmente, para realizar operações excluídas do direito a deduzir, um bem adquirido ou importado ou outra prestação recebida, não será deduzível à parte das imposições fiscais que seja economicamente imputável a operações que não impliquem o direito à dedução. O empresário poderá determinar os montantes parciais não dedutíveis mediante uma cálculo objectivo».

mente a facilitar a entrada desse novo membro, tendo sido também utilizados para a actividade posterior de arrendamento, sujeita a tributação.

12. O Bundesfinanzhof entende que, no momento da sua constituição ou no da entrada de um novo sócio mediante uma entrada em dinheiro ou em espécie, uma sociedade de pessoas realiza uma prestação a título oneroso na acepção do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva. No entanto, julga que, no caso em apreço, este entendimento pode não ser seguido se se tiver em conta que a entrada do co-participante não se realizou por causa de um pacto bilateral subscrito com a pessoa jurídica, mas sim devido ao contrato de sociedade celebrado entre os sócios. Para solucionar esta dúvida, por despacho de 27 de Setembro de 2001, submete ao Tribunal de Justiça a seguinte questão:

«Uma sociedade de pessoas, ao admitir um sócio, mediante entrada de capital em dinheiro, efectua a esse sócio uma prestação a título oneroso na acepção do artigo 2.º, n.º 1, da Directiva 77/388/CEE?»

13. Se for respondido afirmativamente, o órgão jurisdicional *a quo* considera que a prestação deveria estar isenta nos termos

do disposto no artigo 13.º, B, alínea d), n.º 5, da Sexta Directiva, surgindo, então, a dúvida de saber se se trata de uma operação acessória na acepção do artigo 19.º, n.º 2, segundo período, da referida disposição. Com o fim de esclarecer a dúvida, interessa que o Tribunal de Justiça se pronuncie sobre a seguinte questão:

«Existe, no caso presente, uma operação acessória e pode o sujeito passivo invocar o disposto no artigo 19.º, n.º 2, segundo período, da Directiva 77/388/CEE, que não exclui a referida operação acessória do direito a dedução?»

## II — O processo no Tribunal de Justiça

14. A Comissão e a KapHag apresentaram alegações escritas no prazo fixado para o efeito no artigo 20.º do Estatuto (CE) do Tribunal de Justiça.

15. Nenhum dos participantes na fase escrita do processo solicitou fazer alegações orais, mas o Governo alemão, que não interveio na referida fase, requereu ser ouvido, pelo que o Tribunal de Justiça marcou uma audiência.

16. A audiência ocorreu em 15 de Janeiro de 2003, no decurso da qual o referido governo e a Comissão apresentaram as suas alegações.

18. Por seu lado, o n.º 1, do artigo 4.º define os sujeitos passivos nos seguintes termos:

«[...] qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das actividades económicas referidas no n.º 2, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade».

### III — As disposições relevantes da Sexta Directiva

17. O artigo 2.º descreve a matéria colectável:

«Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

1. As entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

2. [...]»

19. Essas actividades económicas são, conforme o n.º 2 do mesmo artigo:

«[...] todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. A exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência é igualmente considerada uma actividade económica».

20. O artigo 13.º regula as isenções relativas às operações no território do país. Deste artigo é importante, para efeitos da presente questão prejudicial, o n.º 5 da alínea d), B, nos termos do qual estão isentas de imposto:

«As operações, incluindo a negociação, mas exceptuando a guarda e a gestão,

relativas às acções, participações em sociedades ou em associações, obrigações e demais títulos, com exclusão:

lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo;

— dos títulos representativos de mercadorias,

b) [...]

— dos direitos ou títulos referidos no n.º 3 do artigo 5.º»

3. Os Estados-Membros concedem igualmente a todos os sujeitos passivos a dedução ou o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado, previsto no n.º 2, na medida em que os bens e os serviços sejam utilizados para efeitos

21. O artigo 17.º prevê a origem e o alcance do direito à dedução do IVA. Os n.ºs 1, 2, 3 e 5 têm o seguinte teor:

[...]

«1. O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

c) Das operações isentas nos termos do disposto em B), a) e d), 1 a 5, do artigo 13.º, quando o destinatário se encontre estabelecido fora da Comunidade ou quando tais operações estejam directamente conexas com bens que se destinam a ser exportados para um país fora da Comunidade.

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

[...]

a) O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que

5. No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo, não só para operações com direito à dedução, previstas nos n.ºs 2 e 3, como

para operações sem direito à dedução, a dedução só é concedida relativamente à parte do imposto sobre o valor acrescentado proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.

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

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

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

22. Este artigo, intitulado «Cálculo do *pro rata* de dedução», dispõe:

«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 imposto sobre o valor acrescentado, relativo às operações que conferem direito à dedução nos termos dos n.os 2 e 3 do artigo 17.º;

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.

— no denominador, o montante total do volume de negócios anual, líquido do imposto sobre o valor acrescentado, relativo às operações incluídas no

3. [...]»

## IV — Análise das questões prejudiciais

## A — A primeira questão prejudicial

23. O Bundesfinanzhof quer saber se a admissão de um sócio numa sociedade de pessoas mediante uma entrada em dinheiro é uma operação sujeita a IVA, visto que, a não ser assim, o imposto repercutido pelo advogado Severin<sup>5</sup> não seria dedutível por força do disposto, *a contrario sensu*, no artigo 17.º, n.º 1, da Sexta Directiva.

24. A resposta do Tribunal de Justiça deve partir de uma afirmação que, mesmo sendo óbvia, não pode ser esquecida: o propósito do legislador comunitário é que fiquem sujeitas a IVA todas as entregas de bens e as prestações de serviços, realizadas a título oneroso no interior de cada Estado-Membro através das quais sejam desenvolvidas as actividades económicas a que se refere o artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Directiva, uma vez que se trata de um imposto geral sobre o consumo<sup>6</sup>.

5 — A discussão sobre se os honorários liquidados por este profissional remuneravam os seus serviços para a admissão do novo sócio ou, com maior amplitude, incluíam também outras prestações relativas à constituição e ao funcionamento da sociedade deve ficar fora da questão prejudicial. O tribunal alemão quer saber se a imposição fiscal repercutida pelo referido assessor jurídico é dedutível e pergunta, por isso, se a admissão de um novo sócio numa sociedade civil é uma prestação sujeita a IVA. Quando o Tribunal de Justiça se pronunciar, há que resolver o caso em função da resposta obtida e do conteúdo fáctico do litígio, sobre o qual o Tribunal de Justiça nada tem a dizer.

6 — V. acórdão de 18 de Dezembro de 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, Colect., p. I-7387, n.º 13).

25. Para definir as operações sujeitas a IVA, há que determinar a figura do sujeito passivo, tarefa que, dada a filosofia da Sexta Directiva, exige a delimitação do conceito de «actividade económica»<sup>7</sup>.

26. O conceito é de grande amplitude<sup>8</sup>. Engloba todas as fases de produção e de distribuição de bens, assim como a prestação de serviços<sup>9</sup>, independentemente de quem as realize<sup>10</sup> e da sua forma jurídica. O dado decisivo é que a finalidade é obter receitas continuadas no tempo, abstraindo dos resultados. A intenção objectiva<sup>11</sup> do conceito é uma exigência do princípio da neutralidade do sistema comum do IVA<sup>12</sup>. Esta dupla ideia, a da vastidão e da objectividade da definição, foi reiterada recentemente pelo Tribunal de Justiça nos acórdãos sobre as taxas por utilização de auto-estradas com portagem<sup>13</sup>.

7 — O advogado-geral P. Léger realizou recentemente essa tarefa nas conclusões que apresentou em 12 de Setembro de 2002 no processo C-77/01, EDM, em que ainda não foi proferido acórdão.

8 — V. acórdão de 4 de Dezembro de 1990, Van Tiem (C-186/89, Colect., p. I-4363, n.º 17).

9 — V. acórdão referido na nota anterior (mesmo número), e acórdão de 6 de Fevereiro de 1997, Harnas & Helm (C-80/95, Colect., p. I-745, n.º 13).

10 — Recorde-se que o Tribunal de Justiça considerou «actividade económica» para efeitos da Sexta Directiva o exercício de funções públicas por parte dos notários, na medida em que, de modo permanente e em contrapartida de uma remuneração, prestam serviços a particulares [v. acórdão de 26 de Março de 1987, Comissão/Países Baixos (C-235/85, Recueil, p. 1471, n.º 9)].

11 — V. o n.º 8 do acórdão Comissão/Países Baixos, já referido.

12 — V. acórdãos já referidos Van Tiem, n.º 18, e Harnas & Helm, n.º 14. V. também acórdão de 20 de Junho de 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, Colect., p. I-3111, n.º 12).

13 — Acórdãos de 12 de Setembro de 2000, Comissão/França (C-276/97, Colect., p. I-6251, n.º 31); Comissão/Irlanda (C-358/97, Colect., p. I-6301, n.º 29); Comissão/Reino Unido (C-359/97, Colect., p. I-6355, n.º 41); Comissão/Países Baixos (C-408/97, Colect., p. I-6417, n.º 25), e Comissão/Grécia (C-260/98, Colect., p. I-6537, n.º 26).

27. O conceito também foi limitado pela negativa. Assim, o mero exercício do direito de propriedade por parte do seu titular não constitui, por si só, uma actividade económica<sup>14</sup>. Por esta razão, a jurisprudência comunitária nega a referida qualificação à simples aquisição e à mera posse de participações sociais, porque não são uma exploração de um bem com o fim de obter receitas continuadas no tempo, uma vez que o eventual dividendo é o resultado exclusivo da titularidade do direito de propriedade<sup>15</sup>. Como excepção, quando implica, sem prejuízo dos direitos inerentes à condição de accionista ou de sócio, a intervenção directa ou indirecta na gestão da sociedade<sup>16</sup>, a operação pode ser sujeita ao imposto.

28. Se a aquisição de participações sociais não constitui, por si mesma, uma actividade económica, tão-pouco o é a sua cessão<sup>17</sup>.

29. A ideia de um intercâmbio recíproco de prestações é fundamental<sup>18</sup>. Com este

entendimento faz todo o sentido a jurisprudência do Tribunal de Justiça que acabo de referir. Por exemplo, a cessão a um terceiro de um direito de superfície pelo proprietário de um bem imóvel está sujeita ao imposto, sempre e quando existir um preço<sup>19</sup>.

30. E, pela mesma razão, uma sociedade *holding* que limita a sua actividade a adquirir participações noutras empresas não tem direito a deduzir o IVA suportado, porque não é sujeito passivo do imposto, na medida em que, ao não existir contraprestação, não realiza uma actividade económica na acepção da Sexta Directiva<sup>20</sup>, como também não há quando recebe dividendos que, por conseguinte, são alheios ao sistema de deduções previsto na lei comunitária<sup>21</sup>. Em tais situações só há gestão de um património. O mesmo ocorre nas situações de aquisição e detenção de obrigações<sup>22</sup>, assim como nas situações de compra e transmissão de acções e outros títulos com o objectivo de maximizar os dividendos e os rendimentos de capital, que se destinam a promover a investigação médica<sup>23</sup>.

31. Inclusivamente quando à condição de participante numa sociedade e, portanto, ao direito a receber os dividendos ou lucros que produza a sua exploração se acrescenta

14 — V. acórdão de 20 de Junho de 1996, *Wellcome Trust* (C-155/94, Colect., p. I-3013, n.º 32).

15 — V. acórdão *Polysar Investments Netherlands*, já referido, n.º 13. V. no mesmo sentido os acórdãos de 22 de Junho de 1993, *Softam* (C-333/91, Colect., p. I-3513, n.º 12), e *Harnas & Helm*, já referido, n.º 15, acórdão de 14 de Novembro de 2000, *Floridienne e Berginvest* (C-142/99, Colect., p. I-9567, n.º 17, e de 27 de Setembro de 2001, *Cibo Participations* (C-16/00, Colect., p. I-6663, n.º 19). Este assunto também foi abordado no despacho de 12 de Julho de 2001, *Welthgrove* (C-102/00, Colect., p. I-5679, n.º 14).

16 — V. acórdãos já referidos *Polysar Investments Netherlands*, n.º 14; *Floridienne e Berginvest*, n.º 18; e *Cibo Participations*, n.º 20. V. também despacho *Welthgrove*, já referido, n.º 15.

17 — V. acórdão *Wellcome Trust*, já referido, n.º 33.

18 — V. acórdão de 3 de Março de 1994, *Tolsma* (C-16/93, Colect., p. I-743, n.º 14).

19 — Acórdão *Van Tiem*.

20 — Acórdão *Polysar Investments Netherlands*.

21 — Acórdão *Softam*.

22 — Acórdão *Harnas & Helm*.

23 — Acórdão *Wellcome Trust*.



a intervenção, directa ou indirecta, na sua gestão, não há uma «actividade económica» na acepção em que o artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Directiva utiliza esta qualificação se o rendimento obtido pelos montantes investidos na empresa não for a contraprestação da gestão, isto é, se não existir uma relação directa entre a referida actuação e o contravalor recebido<sup>24</sup>. Pelo contrário, se existir esse tipo de relação, se os depósitos que proporcionam os lucros têm origem em montantes investidos pelos clientes no âmbito de uma prestação de serviços retribuída e, portanto, tributável (administração de imóveis), estes rendimentos caem no âmbito de aplicação do IVA<sup>25</sup>.

32. Por conseguinte, a incógnita que o órgão jurisdicional nacional pede que seja solucionada exige do Tribunal de Justiça uma análise da natureza jurídica da relação que se estabelece entre uma sociedade de pessoas e o novo sócio, quando, para alcançar tal condição, este último realiza um pagamento económico a favor da colectividade em que se incorpora.

33. Não tenho a menor dúvida de que o novo sócio realiza um acto de disposição do seu património, de que a incorporação na sociedade não é uma contraprestação. Ou, o que é igual, na entrada numa sociedade não há uma procura de serviços pela qual, mediante o seu benefício, a pessoa colectiva proporciona ao novo sócio uma vantagem económica.

24 — Acórdão Floridienne e Berginvest; acórdão Cibo Participations.

25 — Acórdão de 11 de Julho de 1996, Régie Dauphinoise (C-306/94, Colect., p. I-3695).

34. Não estou de acordo com a jurisprudência do Bundesfinanzhof, que é referida no despacho de reenvio, segundo a qual, independentemente da forma pela qual o sócio fundador de uma sociedade de pessoas obtenha direitos em compensação da sua entrada<sup>26</sup>, existe uma prestação a título oneroso do novo ente colectivo, que ficaria sujeita a IVA.

35. A constituição de uma sociedade de pessoas (contrato de sociedade como acto de fundação) ou a incorporação no seu seio em virtude de posteriores adesões (alterações do contrato) formam um pacto pelo qual várias pessoas (singulares ou colectivas) estabelecem uma organização, à qual o direito reconhece personalidade para actuar juridicamente, ampliam ou modificam a sua base subjectiva. É verdade que neste acordo os sócios obrigam-se a realizar entradas em comum, que podem consistir em bens ou serviços, para alcançar uma finalidade partilhada, normalmente de carácter lucrativo. Mas, nesse objectivo, não está presente a ideia, com toda a flexibilidade que se quiser, de consumo mediante contraprestação, no seio de uma relação jurídica bilateral, que é a base da regulamentação comunitária do IVA<sup>27</sup>. Aliás, existe, tal como com toda a lucidez

26 — Em minha opinião, é indiferente que se trate de uma entrada em dinheiro ou em espécie.

27 — Recorde-se que, conforme o artigo 2.º, primeiro parágrafo, da Primeira Directiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, em matéria de harmonização das legislações dos Estados-Membros relativas aos impostos sobre o volume de negócios (JO 1967, 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3), «o princípio do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no circuito de produção e de distribuição anterior à fase de tributação».

foi expressado pela jurisprudência do Tribunal de Justiça que já referi, uma expectativa de obter lucros, que são o resultado da titularidade do direito de propriedade sobre uma parte da sociedade adquirida através da disposição patrimonial e não a sua retribuição.

36. Em suma, sugiro ao Tribunal de Justiça que, em resposta à primeira das questões prejudiciais suscitadas pelo Bundesfinanzhof, declare que, quando uma sociedade de pessoas admite um sócio em troca de uma entrada em dinheiro, não realiza uma prestação a título oneroso na acepção do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva. Quer dizer, não efectua uma operação sujeita a imposto<sup>28</sup>.

37. E esta afirmação não fica enfraquecida pela circunstância de o artigo 13.º, B, alínea d), n.º 5, do referido texto de direito comunitário estatuir que, entre outras, estão isentas do IVA as operações relativas a participações em sociedades, excepção que pressupõe a prévia sujeição ao imposto. Desta disposição não se deduz que a aquisição da participação numa sociedade está sempre, e em qualquer caso, sujeita a IVA.

28 — Confesso que não consigo compreender a referência que o Bundesfinanzhof faz no despacho de reenvio à Directiva 69/335/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre a concentração de capitais (JO L 249, p. 25; EE 09 F1 p. 22), pois para a decisão da causa é irrelevante que a operação em litígio possa estar sujeita a uma tributação dessa natureza, dado que essa sujeição não determina a sujeição ao IVA, limita-se a não impedi-la. [v. o artigo 12.º, n.º 1, alínea f), da referida directiva].

38. Com efeito, uma operação está «isenta» quando reúne as condições precisas para ficar submetida à imposição, mas não é tributada por decisão do legislador. Sem estes requisitos não se pode falar de isenção, mas sim de simples não sujeição. Quer dizer, a isenção contemplada no referido artigo não pressupõe que todos os tipos de operações relativas a títulos-valores a que se refere sejam submetidas ao imposto, mas apenas que as actuações sobre os referidos títulos, que, por reunirem as condições exigidas no artigo 2.º, n.º 1, conjugado com o artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Directiva, estão sujeitas ao imposto, são exceptuadas da tributação.

39. Não há, pois, contradição entre a solução que proponho e o teor do artigo 13.º, B, alínea d), n.º 5, da Sexta Directiva. Assim entendeu o Tribunal de Justiça, para o qual esta disposição revela que existem operações relativas a acções, participações em sociedades ou em associações, obrigações e demais títulos-valores que podem estar incluídas no âmbito de aplicação do IVA<sup>29</sup>, mas nada mais, tal como existem outras, acrescento eu, que, como a da causa principal, ficam de fora.

40. Não consigo compreender a invocação, feita pelo representante do Governo alemão na audiência, do artigo 5.º, n.º 8, da Sexta Directiva. Na sua opinião, esta disposição

29 — V. acórdãos já referidos Wellcome Trust, n.º 35, e Harnas & Helm, n.º 16.

apoia a tese de que as operações das sociedades como a da causa principal estão sujeitas a imposto, na medida em que permite aos Estados-Membros considerar que não são entregas de bens as transmissões sob a forma de entrada de capital numa sociedade. Com esta disposição ocorre o mesmo que com o referido artigo 13.º, B, alínea d), n.º 5. O facto de os Estados-Membros poderem excluir do referido conceito as mencionadas transmissões não quer dizer que, em qualquer caso e inevitavelmente, toda a entrada numa sociedade seja uma «entrega de bens» na acepção do artigo 2.º, n.º 1, da norma comunitária.

41. Tão-pouco serve de apoio à posição do Governo alemão o acórdão de 27 de Janeiro de 2000, Heerma<sup>30</sup>, no qual o Tribunal de Justiça declarou que o sócio que arrenda um bem imóvel à sociedade civil da qual é membro prossegue uma actividade independente, para efeitos do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva. Desta afirmação não decorre que a admissão de um novo membro numa sociedade de pessoas mediante uma entrada em dinheiro seja uma operação sujeita a tributação. São duas actividades distintas que nada têm a ver uma com a outra; uma é a adesão à estrutura societária e a outra um acto de administração do património imobiliário, com a única peculiaridade de que quem cede o uso e o gozo do bem não é um terceiro, mas sim um membro do grupo social, que, em qualquer caso, actua, efectivamente, como um estranho.

## B — A segunda questão prejudicial

42. Se o Tribunal de Justiça seguir a minha proposta em relação à primeira das dúvidas de interpretação do Bundesfinanzhof, será desnecessária a análise da segunda.

43. Ora, mesmo se se considerar que a admissão numa sociedade de pessoas mediante uma entrada em dinheiro está sujeita a IVA, a referida análise será também desnecessária, na medida em que, como o próprio Bundesfinanzhof afirma no despacho de reenvio, a operação estaria isenta, por força do artigo 13.º, B, alínea d), n.º 5, da Sexta Directiva.

44. Por conseguinte, saber se na situação da causa principal existe uma das operações acessórias a que se refere o artigo 19.º, n.º 2, segundo período, da Sexta Directiva é irrelevante para a decisão da causa, pelo que a pergunta colocada pelo órgão jurisdicional alemão carece de sentido.

45. O princípio da neutralidade que preside à regulamentação comunitária do IVA

30 — C-23/98, Colect., p. I-419.

exige que o sujeito passivo possa deduzir o imposto devido pela aquisição de bens e de serviços, desde que seja utilizado para os fins das próprias operações tributadas<sup>31</sup>. Impõe que, ao pagar o imposto, lhe seja permitido descontar o montante do IVA imputado aos bens ou aos serviços nas fases anteriores<sup>32</sup>. A primeira consequência da aplicação do referido princípio às deduções é que o seu objectivo tem de ser «co-extenso» com o da actividade do sujeito passivo submetida ao imposto. Por outras palavras, «o mecanismo de dedução» deve utilizar-se de tal forma que «o seu âmbito de aplicação corresponda ao âmbito das actividades profissionais» da pessoa tributada<sup>33</sup>.

46. Portanto, quando um sujeito passivo actua como um consumidor final e adquire bens ou beneficia de serviços para seu uso privado não tem o direito de deduzir<sup>34</sup> e quando os utiliza para as necessidades das suas operações tributadas só surge o bene-

fício fiscal na proporção em que sejam destinados a tal fim<sup>35</sup>.

47. As anteriores considerações explicam o n.º 5 do artigo 17.º da Sexta Directiva. Ao tratar-se de bens e de serviços utilizados pelo sujeito passivo para efectuar indistintamente operações com direito a dedução e outras que não têm tal benefício, o IVA suportado só pode ser descontado na proporção do valor das primeiras. A distribuição calcula-se por meio de uma fracção cujo numerador é o montante total, para o ano corrente, do volume de negócios, excluído o IVA, relativo às operações que conferem direito à dedução e o denominador é o montante global, para igual período e com a mesma exclusão, de todas as transacções realizadas pelo sujeito passivo, incluídas as que não conferem direito à dedução. Assim, de acordo com o n.º 2 do artigo 19.º, as operações acessórias não são tomadas em consideração em nenhum dos termos da fracção. Esta previsão também tem por objecto garantir a neutralidade do sistema comum do IVA<sup>36</sup>.

31 — Assim se expressa a Sexta Directiva no n.º 2 do artigo 17.º Sobre o sistema de deduções como instrumento ao serviço da neutralidade do imposto, v. os acórdãos de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman (268/83, Recueil, p. 655, n.º 19); de 21 de Setembro de 1988, Comissão/França (50/87, Colect., p. 4797, n.º 15); de 15 de Janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Colect., p. I-1, n.º 15); de 21 de Março de 2000, Gabralfrisa e o. (C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577, n.º 44), e de 25 de Outubro de 2001, Comissão/Itália (C-78/00, Colect., p. I-8195, n.º 30).

32 — V. acórdão de 19 de Fevereiro de 1998, Spar (C-318/96, Colect., p. I-785, n.º 23).

33 — V. acórdão de 8 de Março de 1988, Intiem (165/86, Colect., p. 1471, n.º 14). No mesmo sentido se pronuncia o acórdão Sofitam, já referido, n.º 11.

34 — V. acórdão de 11 de Julho de 1991, Lennartz (C-97/90, Colect., p. I-3795, n.º 9).

48. Por último, a disposição ligada à segunda questão prejudicial faz parte do sistema de deduções previsto na Sexta

35 — V. acórdão de 4 de Outubro de 1995, Armbrecht (C-291/91, Colect., p. I-2775, n.º 27).

36 — V. acórdão Régue Dauphinois, já referido, n.º 21.

Directiva. Para que possa ser aplicada, tem que se ter constituído o direito a deduzir e, conforme ao disposto nos n.ºs 1 e 2 do artigo 17.º, tal acontecimento só se produz quando o imposto exigido tem origem em aquisições de bens e serviços utilizados para os fins das operações tributadas<sup>37</sup>. Se, pelo contrário, tiverem ligação com operações não sujeitas ao imposto ou se, a ele estando sujeitas, estiverem isentas, este não é devido e o direito à dedução não se constitui<sup>38</sup>. A dedução só surge se existir uma obrigação tributária à qual seja aplicada<sup>39</sup>. A prova de que é assim é dada pelo próprio artigo 17.º, n.º 3, alíneas b) e c), no qual, como excepção, se permite o desconto do imposto devido pela aquisição de bens e de serviços utilizados para as necessidades de determinadas operações isentas, entre outras, a do artigo 13.º, B, alínea d), n.º 5, quando estejam directamente relacionadas com bens que vão ser exportados para um país extracomunitário ou quando o desti-

natário esteja estabelecido fora da Comunidade.

49. No acórdão BLP Group<sup>40</sup>, o Tribunal de Justiça afirmou que, salvo nos casos previstos expressamente pelas Primeira e Sexta Directivas, o sujeito passivo que, para efectuar uma operação isenta, utiliza um serviço pelo qual pagou IVA não tem direito a deduzir o imposto pago, mesmo quando o objectivo final seja a realização de uma operação sujeita a imposto.

37 — Na realidade, o nascimento do direito à dedução é determinado por dois pressupostos: a proveniência das impositões dedutíveis e a utilização dos bens ou dos serviços para as necessidades das operações tributadas do sujeito passivo (v. Alguacil Marí, P. e Orón Moratal, G., «A deducción en el IVA español y su adecuación a la Sexta Directiva», em *Noticia/C.E.E.*, n.ºs 67 e 68, Agosto/Setembro de 1990, p. 96).

38 — Como já indiquei na nota 3, o § 15, n.º 2, da UStG exclui do direito à dedução o imposto devido pela aquisição de bens e serviços utilizados para realizar as operações isentas. Neste sentido é muito clara a lei espanhola do imposto sobre valor acrescentado (Lei 37/1992, de 28 de Dezembro; *Boletín Oficial del Estado* de 29 de Dezembro de 1992, p. 44247), cujo artigo 94, n.º 1, primeiro parágrafo, alínea a), dispõe que o sujeito passivo pode deduzir o IVA devido pela aquisição e importação de bens e serviços que utilize para as operações *sujeitas e não isentas* de imposto (o sublinhado é meu).

39 — V. Alguacil Marí, P. e Orón Moratal, G., já referido, p. 101. Colmenar Valdés, S., «El derecho a la deducción en el IVA» em *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 157, 1982, p. 327, afirma que, «estando funcionalmente ligada a dedução do pagamento na fase anterior ao que deve pagar-se na seguinte, nos casos em que não existe obrigação tributária, parece que também não deve existir dedução do suportado anteriormente, ao ter desaparecido a razão última que justificava o direito à dedução».

50. As razões expostas permitem-me afirmar que a entrada de um sócio numa sociedade de pessoas em troca de uma prestação em dinheiro está, em qualquer caso, excluída do âmbito do IVA, pelo que na causa principal não há lugar a qualquer dedução do imposto pago pelas prestações de serviços efectuadas relativas a essa admissão na sociedade. Por conseguinte, a regra do *pro rata* e a norma contida no segundo período do n.º 2 do artigo 19.º da Sexta Directiva não são aplicáveis ao litígio, pelo que a segunda das questões submetidas pelo Bundesfinanzhof não tem objecto.

40 — Acórdão de 6 de Abril de 1995 (C-4/94, Colect., p. I-983).

## V — Conclusão

51. Tendo em conta as considerações precedentes, proponho ao Tribunal de Justiça que:

«1) Responda à primeira das questões declarando que:

Quando uma sociedade de pessoas admite um sócio mediante a contrapartida de uma entrada de capital em dinheiro não realiza uma prestação a título oneroso na acepção do artigo 2.º, n.º 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, e, portanto não efectua uma operação sujeita a imposto.

2) Não responda à segunda questão prejudicial por não ter objecto.»