

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

12 de Fevereiro de 2009*

No processo C-515/07,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos), por decisão de 2 de Novembro de 2007, entrado no Tribunal de Justiça em 22 de Novembro de 2007, no processo

Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie

contra

Staatssecretaris van Financiën,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

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

* Língua do processo: neerlandês.

advogado-geral: P. Mengozzi,
secretário: C. Strömholm, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 16 de Outubro de 2008,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Governo neerlandês, por C. Wissels e M. de Grave, na qualidade de agentes,

- em representação do Governo alemão, por M. Lumma e C. Blaschke, na qualidade de agentes,

- em representação do Governo português, por L. Inez Fernandes, na qualidade de agente,

- em representação do Governo do Reino Unido, por T. Harris, na qualidade de agente, assistida por K. Lasok, QC,

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

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 22 de Dezembro de 2008,

profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 6.º, n.º 2, e 17.º, n.ºs 2 e 6, 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 «directiva»).

- 2 Este pedido foi apresentado no quadro de um litígio que opõe a Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (a seguir «VNLTO») ao Staatssecretaris van Financiën, a propósito de uma liquidação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»).

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

3 O artigo 2.º da directiva prevê:

«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;

[...]

4 O artigo 6.º, n.º 2, da directiva dispõe:

«São equiparadas a prestações de serviços efectuadas a título oneroso:

- 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 [IVA];

- 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.

Os Estados-Membros podem derrogar o disposto no presente número, desde que tal derrogação não conduza a distorções de concorrência.»

5 Nos termos do artigo 17.º, n.ºs 2 e 6, da directiva:

«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 [IVA] devido ou pago em relação a bens que 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;

[...]

6. 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 prevista na legislação nacional respectiva no momento da entrada em vigor da presente directiva.»

Legislação nacional

- 6 O artigo 2.º da Lei de 1968 relativa ao imposto sobre o volume de negócios (Wet op de omzetbelasting 1968) dispõe:

«O imposto que tenha incidido sobre as entregas de bens e as prestações de serviços ao empresário, as aquisições intracomunitárias de bens por este efectuadas e as importações de mercadorias que lhe eram destinadas é deduzido do imposto a pagar sobre as entregas de bens e as prestações de serviços.»

7 O artigo 15.º da referida lei dispõe:

«1. Na acepção do artigo 2.º, o imposto que pode ser deduzido pelo empresário é:

- a) o imposto que, no período a que se refere a declaração, tenha sido mencionado nas facturas regularmente emitidas por outros operadores a título dos fornecimentos de bens e prestações de serviços que efectuaram a favor do operador;

[...]

na medida em que os bens e os serviços sejam utilizados pelo operador para os fins da sua empresa [...]

[...]

4. A dedução do imposto é efectuada em conformidade com o destino dos bens e dos serviços no momento em que o imposto é facturado ao empresário ou no momento em que se torna exigível. Se o empresário, quando começar a utilizar os bens ou os serviços, deduzir o imposto numa proporção superior ou inferior à que tem direito de acordo com o uso que é feito dos bens ou serviços, o montante deduzido em excesso é exigível

nesse momento. O imposto que se tornou exigível é pago nos termos do artigo 14.º [da Lei de 1968 relativa ao imposto sobre o volume de negócios].

A parte do imposto que, podendo ser deduzida, não o foi, será restituída a pedido do empresário.

[...]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

- 8 A VNLTO promove os interesses do sector agrícola nas províncias de Groningen, Friesland, Drenthe e Flevoland. Os seus membros, isto é, os empresários do referido sector, pagam-lhe contribuições que, em grande parte, se destinam à defesa dos seus interesses gerais.

- 9 Além da defesa destes interesses, a VNLTO fornece um certo número de prestações de serviços individuais aos seus membros, pelos quais lhes factura uma remuneração. Esses serviços também são propostos a terceiros. Os lucros gerados por essas actividades comerciais são destinados à defesa dos interesses gerais dos referidos membros.

- 10 Ao longo do ano de 2000, a VNLTO adquiriu bens e serviços que utilizou tanto nas suas actividades sujeitas a IVA como noutras actividades sem relação com as primeiras. A VNLTO requereu a dedução integral dos montantes de IVA pagos a montante pelos referidos bens e serviços, entre os quais se incluem os respeitantes às actividades de defesa dos interesses gerais dos seus membros.
- 11 Para o ano fiscal de 2000, os montantes de IVA pagos a montante e relativos às prestações tributadas foram deduzidos pela VNLTO. Além disso, foi deduzida uma parte dos montantes de IVA pagos a montante e relativa às actividades de defesa dos interesses gerais dos membros da VNLTO. Em 14 de Maio de 2001, a VNLTO pediu o reembolso de um montante suplementar de IVA, respeitante às referidas actividades. Assim, foi reclamado o direito a dedução para um montante que representa 79% de todos os bens e serviços adquiridos pela VNLTO. Por decisão de 3 de Agosto de 2001, o inspector dos impostos recusou o referido reembolso.
- 12 Por decisão de 26 de Março de 2002, esse inspector notificou à VNLTO uma liquidação adicional relativa ao exercício fiscal em causa. Nessa liquidação, foi feita uma reintegração dos montantes de IVA pagos a montante relativos às actividades de defesa dos interesses gerais dos membros da VNLTO, proporcionalmente aos rendimentos desta gerados por essas actividades. Daqui resultou uma dedução que representava 49% de todos os bens e serviços adquiridos pela VNLTO.
- 13 Por carta de 26 de Abril de 2002, a VNLTO apresentou uma reclamação contra essa liquidação adicional. Por decisão de 15 de Maio de 2002, o inspector dos impostos confirmou a referida liquidação.

- 14 A VNLTO interpôs então recurso dessa decisão para o Gerechtshof Leeuwarden. Em 17 de Junho de 2005, esse órgão jurisdicional negou provimento ao recurso. Considerou que as actividades relativas à defesa dos interesses gerais não constituíam um prolongamento directo, duradouro e necessário das actividades económicas da VNLTO. Segundo o referido órgão jurisdicional, esta não pode deduzir o imposto que lhe é facturado na medida em que os bens e serviços adquiridos sejam utilizados no âmbito da defesa dos interesses gerais dos seus membros.
- 15 Em 27 de Julho de 2005, a VNLTO interpôs recurso da decisão do Gerechtshof Leeuwarden.
- 16 O Hoge Raad der Nederlanden, onde o recurso está pendente, observou que o litígio no processo principal diz respeito à dedução de montantes de IVA que foram contabilizados na realização de despesas efectuadas para adquirir bens e serviços utilizados tanto em actividades económicas sujeitas ao IVA como noutras operações sem nenhuma ligação com as primeiras.
- 17 O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a questão de saber se a VNLTO tem o direito de afectar ao seu património bens que não são bens de investimento e serviços, de forma a que possa deduzir imediatamente a totalidade do IVA pago sobre a sua aquisição, mesmo quando estes são parcialmente utilizados em actividades sem nenhuma relação com as prestações tributadas com base no artigo 2.º da directiva.
- 18 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 1, 2 e 6, da [...] [d]irectiva [...] 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 os fins da empresa como para fins estranhos a esta e deduzir integral e imediatamente o imposto sobre o valor acrescentado 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 [directiva] relativamente a prestações de serviços e bens que não são investimentos implica que o IVA seja cobrado de uma só vez no decurso do período em que se beneficia da dedução relativa a estes bens e serviços, ou também se deve fazer nos períodos subsequentes? Neste último caso, como deve ser determinada a base tributável dos bens e serviços que não são amortizados pelo sujeito passivo?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

Observações apresentadas no Tribunal de Justiça

- ¹⁹ O Governo neerlandês salienta que um sujeito passivo não pode, no que diz respeito à aquisição de bens de investimento ou de outros bens e serviços, deduzir o IVA facturado na medida em que esses bens e serviços sejam utilizados para os fins de operações que não estão sujeitas a esse imposto. É esse o caso quando as actividades em causa consistem na defesa de interesses gerais.

- 20 Esse governo recorda que, segundo os estatutos da VNLTO, esta tem por objecto social promover os interesses do sector rural em diversas províncias dos Países Baixos, bem como os dos empresários que trabalham nesse sector. Explica que a VNLTO é filiada, para o efeito, no Land- en Tuinbouw Organisatie Nederland e que, por intermédio desta organização, visa assegurar a defesa dos interesses dos agricultores a nível municipal, provincial, nacional e internacional. O referido governo indica que a VNLTO procura estimular a execução de uma política de desenvolvimento agrícola nos domínios da investigação, da sensibilização e do ensino.
- 21 No âmbito dos debates que ocorreram no Tribunal de Justiça, o Governo neerlandês precisou que, no que diz respeito à resposta à primeira questão colocada, não deve ser feita distinção entre uma pessoa singular e uma pessoa colectiva. Contudo, acrescentou que, no processo principal, a VNLTO pretende obter uma dedução do IVA correspondente às suas actividades não económicas, neste caso, as relativas à defesa dos interesses gerais dos seus membros.
- 22 O Governo alemão considera que um sujeito passivo pode afectar, na totalidade, à sua empresa, não apenas os bens de investimento mas igualmente todos os bens utilizados tanto para os fins da empresa como para fins estranhos à mesma. Essa faculdade só se aplica aos serviços na medida em que sejam adquiridos para a utilização de um bem afecto na totalidade à empresa. No quadro da tributação da utilização desses bens ou serviços para fins estranhos à empresa, compete aos Estados-Membros determinar as modalidades de tributação no tempo.
- 23 O Governo português sustenta que uma pessoa colectiva não pode deduzir integralmente o IVA que onera os bens de investimento ou qualquer outro bem ou serviço exclusivamente afecto à prossecução dos seus próprios fins, quando, no momento da sua aquisição, esses bens se destinavam tanto à realização de actividades sujeitas a esse imposto como à prossecução de operações não sujeitas ao mesmo.

24 O Governo do Reino Unido sustenta que um sujeito passivo não pode afectar, na totalidade, à sua empresa, bens e serviços diversos dos bens e dos serviços de investimento utilizados para criar novos bens de investimento e que constituem o objecto de um uso misto, a saber, para os fins da empresa e para fins privados ou estranhos a esta.

25 A Comissão alega que um sujeito passivo só pode afectar à sua empresa os bens de investimento e, a título excepcional, os serviços que apresentam características comparáveis às dos bens de investimento, utilizados tanto para os fins da empresa como para fins estranhos à mesma, e deduzir integral e imediatamente o IVA, pago a montante.

Resposta do Tribunal de Justiça

26 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio procura, no essencial, determinar o alcance do direito a dedução do IVA, previsto nos artigos 6.º, n.º 2, e 17.º, n.º 2, da directiva, numa situação em que o sujeito passivo utilizou bens e serviços, pelos quais pagou a montante o IVA devido, tanto para os fins da sua empresa como, de acordo com o texto da questão colocada, para «fins estranhos a esta», ou seja, no presente caso, para operações diversas das operações tributáveis.

27 Há que recordar, a título preliminar, que o regime das deduções estabelecido na directiva visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas actividades económicas. O sistema comum do IVA tem por objectivo garantir, por conseguinte, a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas

actividades, na condição de as referidas actividades estarem, em princípio, elas próprias, sujeitas ao IVA (v. acórdão de 22 de Fevereiro de 2001, *Abbey National*, C-408/98, *Colect.*, p. I-1361, n.º 24 e jurisprudência referida).

28 Assim, quando os bens ou os serviços adquiridos por um sujeito passivo são utilizados para os fins de operações isentas ou não estão abrangidos pelo âmbito de aplicação do IVA, não pode haver cobrança do imposto a jusante nem dedução deste a montante (v. acórdãos de 30 de Março de 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, *Colect.*, p. I-3039, n.º 24, e de 14 de Setembro de 2006, *Wollny*, C-72/05, *Colect.*, p. I-8297, n.º 20).

29 A fim de responder utilmente à primeira questão suscitada, há que reinseri-la no quadro factual descrito pelo órgão jurisdicional nacional na sua decisão de reenvio.

30 Resulta da enunciação dos factos feita pelo Hoge Raad der Nederlanden que a VNLTO exerce não só actividades tributadas mas igualmente actividades que não o são, a saber, a defesa dos interesses gerais dos seus membros. Esse órgão jurisdicional observou igualmente que a aquisição de bens e serviços pela VNLTO foi contabilizada como despesas gerais da mesma, sem que essas operações sejam exclusivamente imputadas às actividades tributadas exercidas a jusante pela referida associação.

31 Atendendo a estas circunstâncias factuais e à luz do pedido formulado pela VNLTO com vista a poder beneficiar da dedução de montantes de IVA pagos por ocasião da aquisição de bens e serviços tanto para actividades tributadas como para outras actividades sem nenhuma ligação com estas, a saber, as actividades que consistem na defesa dos interesses gerais dos seus membros, o órgão jurisdicional de reenvio interrogou-se sobre a questão de saber se estas actividades podiam ser consideradas

como realizadas «para fins estranhos», na acepção do artigo 6.º, n.º 2, alínea a), da directiva, às exercidas pela associação no domínio económico.

32 No âmbito das suas reflexões, o órgão jurisdicional de reenvio evocou, designadamente, o acórdão de 14 de Julho de 2005, Charles e Charles-Tijmens (C-434/03, Colect., p. I-7037), em especial os n.ºs 23 a 25 desse acórdão, onde o Tribunal de Justiça recordou a jurisprudência relativa ao regime do IVA aplicável aos bens de investimento de uso misto, ou seja, utilizados para fins tanto profissionais como privados. Daqui resulta que o sujeito passivo, para efeitos do IVA, pode optar por afectar um bem, na totalidade, ao património da sua empresa ou conservá-lo totalmente no seu património particular, excluindo-o assim por completo do sistema do IVA, ou ainda integrá-lo na sua empresa, apenas na parte correspondente à utilização profissional efectiva. Se o sujeito passivo optar por tratar como bens de empresa os bens de investimento utilizados ao mesmo tempo para fins profissionais e para fins privados, o IVA devido a montante sobre a aquisição desses bens é, em princípio, integral e imediatamente dedutível. Nestas condições, quando um bem afecto à empresa confere direito a uma dedução total ou parcial do IVA pago a montante, a sua utilização para os fins privados do sujeito passivo ou do seu pessoal, ou para fins estranhos à sua empresa, é equiparada a uma prestação de serviços efectuada a título oneroso, nos termos do artigo 6.º, n.º 2, alínea a), da directiva.

33 O Hoge Raad der Nederlanden considerou que esses princípios podem igualmente ser aplicados a «uma pessoa colectiva que, enquanto sujeito passivo, também realiza operações não abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA», de modo que o artigo 6.º, n.º 2, alínea a), da directiva poderia ser-lhe aplicado.

34 É pacífico que actividades como as de uma associação, que consistem em defender os interesses gerais dos seus membros, não constituem actividades «sujeitas ao [IVA]», nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da directiva, uma vez que não consistem em fornecimentos de bens ou prestações de serviços efectuados a título oneroso (v., neste sentido, 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).

35 Quanto à questão de saber se essas actividades podem ser consideradas como sendo exercidas para «fins estranhos», na acepção do artigo 6.º, n.º 2, alínea a), da directiva, há que observar que, no processo que deu origem ao acórdão de 13 de Março de 2008, *Securenta* (C-437/06, Colect., p. I-1597), que foi proferido após a introdução do presente reenvio prejudicial, tinha sido submetida ao Tribunal de Justiça a questão de saber de que forma deve ser determinado o direito a dedução do IVA pago a montante, no caso de um sujeito passivo que exerce simultaneamente actividades económicas e não económicas.

36 A este respeito, o Tribunal de Justiça salientou, no n.º 26 desse acórdão, que as actividades não económicas não entram no âmbito de aplicação da directiva, precisando, no n.º 28 do referido acórdão, que o regime de deduções estabelecido na directiva respeita à totalidade das actividades económicas de um sujeito passivo, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição de as referidas actividades estarem, em princípio, elas próprias, sujeitas ao IVA.

37 Assim, o Tribunal de Justiça considerou, nos n.ºs 30 e 31 desse mesmo acórdão, que o IVA que tenha incidido 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 directiva e que, quando um sujeito passivo exerce simultaneamente actividades económicas, tributadas ou isentas, e actividades não económicas que não entram no âmbito de aplicação da directiva, a dedução do IVA que tenha incidido sobre as despesas a montante só é permitida na medida em que estas despesas possam ser imputadas a jusante às actividades económicas do sujeito passivo.

38 Resulta destas considerações que, como o advogado-geral observou no n.º 38 das suas conclusões, o artigo 6.º, n.º 2, alínea a), da directiva não se destina a estabelecer uma regra segundo a qual se pode considerar que as operações que se situam fora do âmbito de aplicação do regime do IVA são realizadas com «fins estranhos» à empresa, na

acepção dessa disposição. Com efeito, essa interpretação teria por consequência esvaziar o artigo 2.º, n.º 1, da directiva do seu sentido.

39 Há ainda que salientar que, diversamente do processo que deu origem ao acórdão Charles e Charles-Tijmens, já referido, que se referia a um bem imobiliário afecto ao património da empresa antes de ser afecto, em parte, a uma utilização privada, por definição totalmente estranha à empresa do sujeito passivo, o presente processo principal diz respeito a operações diferentes das operações tributáveis da VNLTO, que consistem em assumir a defesa dos interesses gerais dos membros desta e que não podem ser consideradas, no presente caso, estranhas à empresa, visto que constituem o objecto social principal dessa associação.

40 Por conseguinte, há que responder à primeira questão que os artigos 6.º, n.º 2, alínea a), e o artigo 17.º, n.º 2, da directiva devem ser interpretados no sentido de que não são aplicáveis à utilização de bens e de serviços afectos à empresa para os fins de operações diversas das operações tributáveis do sujeito passivo, pelo que o IVA devido pela aquisição desses bens e desses serviços, relacionado com essas operações, não é dedutível.

Quanto à segunda questão

41 Tendo em conta a resposta dada à primeira questão prejudicial, não é necessário responder à segunda questão.

Quanto às despesas

42 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:

Os artigos 6.º, n.º 2, alínea a), e o artigo 17.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, devem ser interpretados no sentido de que não são aplicáveis à utilização de bens e de serviços afectos à empresa para os fins de operações diversas das operações tributáveis do sujeito passivo, pelo que o imposto sobre o valor acrescentado devido pela aquisição desses bens e desses serviços, relacionado com essas operações, não é dedutível.

Assinaturas