

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

YVES BOT

apresentadas em 18 de Junho de 2009¹

1. O presente pedido de decisão prejudicial tem, de novo, por objecto o conceito de «operação acessória» constante do artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho².

2. O artigo 19.º da Sexta Directiva determina as modalidades de cálculo do *pro rata* de dedução aplicável sempre que um sujeito passivo utilize bens e serviços tanto para operações tributáveis como para operações isentas do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»).

3. De acordo com o sistema comunitário do IVA, um operador económico tem o direito de deduzir integralmente o IVA suportado no exercício de actividades que estejam, elas próprias, sujeitas a esse imposto. Quando exerça tanto actividades tributáveis como actividades isentas e adquira indistintamente bens e serviços para estes dois tipos de actividades, só pode deduzir o imposto que

onerou esses bens e esses serviços na proporção do montante do volume de negócios das suas actividades tributáveis.

4. Assim, nos termos do artigo 19.º da Sexta Directiva, este direito à dedução é igual ao resultado de uma fracção que inclui, no numerador, o volume de negócios das operações tributáveis e, no denominador, este volume de negócios acrescido do volume de negócios das operações isentas. Este artigo prevê, igualmente, no n.º 2, que o volume de negócios relativo a certas operações, imobiliárias ou financeiras, não é tomado em consideração quando se trate de operações acessórias.

5. Daqui resulta que, quando uma operação esteja isenta de IVA, qualificá-la como «operação acessória» na acepção do artigo 19.º da Sexta Directiva tem como consequência, ao reduzir o montante do denominador da fracção prevista neste artigo, um aumento dos direitos à dedução do sujeito passivo.

6. Este conceito de «operação acessória» foi interpretado por duas vezes, nos acórdãos de

1 — Língua original: francês.

2 — Directiva 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»), revogada, a partir de 1 de Janeiro de 2007, pela 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), mas ainda aplicável à data do litígio no processo principal.

11 de Julho de 1996, Régie dauphinoise³, e de 29 de Abril de 2004, EDM⁴. Mais recentemente, o Tribunal de Justiça forneceu também indicações relevantes para a interpretação do referido conceito no acórdão de 6 de Março de 2008, Nordania Finans e BG Factoring⁵.

7. No presente processo, as partes estão em desacordo quanto à interpretação dos critérios estabelecidos pelo Tribunal de Justiça nesses acórdãos e quanto às consequências que daí se devem retirar, tendo em conta as circunstâncias do litígio no processo principal.

8. O presente processo diz respeito a uma empresa de construção civil cuja principal actividade consiste na realização de obras por conta de terceiros e que, em pequena parte, constrói imóveis por conta própria, tendo em vista a sua venda. De acordo com o direito nacional aplicável, a construção de imóveis por conta própria constitui uma operação tributável enquanto que a subsequente venda desses imóveis constitui uma operação isenta.

9. O órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se a venda, por esta empresa, de imóveis por ela construídos por conta própria pode ser considerada uma «operação acessória» na acepção do artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva. Pergunta, nomeadamente, se esta apreciação depende do facto de esta venda, considerada separadamente, implicar apenas uma utilização muito limitada dos bens e dos serviços pelos quais o IVA é devido. Questiona igualmente o Tribunal de Justiça sobre a incidência do princípio da neutralidade na referida apreciação.

10. Nas presentes conclusões, referirei os motivos pelos quais o critério da utilização muito limitada dos bens e dos serviços de utilização mista não se pode aplicar quando, como acontece no presente processo, a actividade de venda de imóveis, que está isenta, constitui, juntamente com a actividade de construção civil, que é tributável, uma única e mesma operação. Proporei ao Tribunal de Justiça que declare que a venda, por uma empresa de construção civil, de imóveis construídos por conta própria, quando a construção desses imóveis esteja sujeita a IVA e a subsequente venda dos mesmos imóveis esteja isenta, não pode constituir uma «operação acessória» na acepção do artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva, se essa venda constituir o prolongamento directo, permanente e necessário da actividade de construção civil.

3 — C-306/94, Colect., p. I-3695.

4 — C-77/01, Colect., p. I-4295.

5 — C-98/07, Colect., p. I-1281.

I — Quadro jurídico

A — Sexta Directiva

1. Regime de deduções previsto nos artigos 17.º e 19.º da Sexta Directiva

11. O IVA é um imposto sobre o consumo que se destina a ser aplicado, de um modo geral, aos bens e aos serviços e que deve ser suportado apenas pelo consumidor final. Para permitir aos sujeitos passivos, que asseguram a cobrança do imposto, não suportar o seu ónus, a Sexta Directiva prevê um mecanismo de dedução destinado a assegurar a «neutralidade» do imposto. Assim, os sujeitos passivos estão autorizados a deduzir ao imposto cobrado aos seus clientes, e do qual são devedores ao Estado-Membro, o IVA que eles próprios suportaram a montante no âmbito da aquisição dos bens e dos serviços necessários ao exercício da sua actividade profissional.

12. O direito à dedução pressupõe, porém, que o sujeito passivo utiliza esses bens e esses serviços para actividades que estão, elas próprias, sujeitas a IVA. O artigo 17.º da Sexta Directiva, intitulado «Origem e âmbito do direito à dedução», dispõe, assim, que o sujeito passivo está autorizado a deduzir o IVA «desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis».

13. Sempre que um sujeito passivo utilize bens e serviços para efectuar operações tributáveis, que conferem direito à dedução, e operações isentas de IVA, que não conferem tal 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 relativo à primeira categoria de operações. De acordo com esta disposição, este *pro rata* é determinado, nos termos do artigo 19.º da Sexta Directiva, para o conjunto das operações efectuadas pelo sujeito passivo.

14. O artigo 19.º da Sexta Directiva 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 [...]
- no denominador, o montante total do volume de negócios anual, líquido do imposto sobre o valor acrescentado, relativo às operações incluídas no numerador e às operações que não conferem direito à dedução [...]

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

aplicações, que, durante o período em questão, representaram cerca de 14% do total das suas receitas anuais⁶.

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

16. O Tribunal de Justiça analisou, em primeiro lugar, se as aplicações em causa entravam no âmbito de aplicação do IVA. Considerou que as mesmas constituíam uma actividade económica, uma vez que podiam ser analisadas como prestações de serviços fornecidas aos organismos financeiros e que consistiam num empréstimo de dinheiro a determinado prazo, remunerado pelo pagamento de juros.

2. Interpretação do conceito de operação acessória

a) Acórdão Régie dauphinoise

15. A Régie dauphinoise — Cabinet A. Forest SARL (a seguir, «Régie») exercia a actividade de administradora de bens arrendados e era, ao mesmo tempo, a administradora de condomínio. Neste âmbito, recebia adiantamentos de fundos confiados pelos comproprietários cujos imóveis geria. Aplicava estes montantes, por conta própria, junto de organismos financeiros. A Régie tornava-se proprietária dos fundos desde o respectivo depósito na sua conta. Tinha a obrigação de os reembolsar, mas adquiria os proveitos das

17. No que diz respeito à questão de saber se a Régie efectuou as referidas aplicações na qualidade de sujeito passivo, o Tribunal de Justiça afirmou que a «percepção, por um administrador de condomínios, dos juros produzidos pela aplicação dos montantes que recebe dos seus clientes no âmbito da administração dos seus imóveis, constitui o prolongamento directo, permanente e necessário da actividade tributável, pelo que esse administrador age na qualidade de sujeito passivo quando efectua tais aplicações»⁷.

18. Em seguida, o Tribunal de Justiça constatou que essas aplicações constituíam uma operação isenta de IVA por força do artigo 13.º, B, alínea d), da Sexta Directiva.

⁶ — Acórdão Régie dauphinoise, já referido (n.º 6).

⁷ — *Ibidem* (n.º 18).

19. Por último, o Tribunal de Justiça tomou posição sobre a questão de saber se essas aplicações podiam constituir «operações acessórias financeiras» na acepção do artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva. Nos n.ºs 21 e 22, concluiu:

«Quanto a isto, saliente-se 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.

Importa, no entanto, recordar que as aplicações das empresas de administração de imóveis têm a sua origem nos adiantamentos de fundos que lhes são confiados pelos proprietários e locatários cujos imóveis gerem. Com o acordo dos seus clientes, estas empresas estão em condições de aplicar estes montantes, por sua própria conta, em instituições financeiras. Deste modo, como o Tribunal de Justiça afirmou no n.º 18 do presente acórdão, a percepção dos juros produzidos por essas aplicações constitui o prolongamento directo, permanente e necessário da actividade tributável das empresas de administração de imóveis. Tais aplicações não podem, portanto, ser qualificadas como ‘operações acessórias’ na acepção do artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva e a sua

consideração, para o cálculo do *pro rata* de dedução, não é susceptível de afectar a neutralidade do sistema do [IVA].»

b) Acórdão EDM

20. O processo que deu origem ao acórdão EDM, já referido, dizia respeito a uma holding do sector mineiro cujas principais actividades eram a gestão de participações em sociedades mineiras, bem como a investigação científica e tecnológica no sector mineiro, visando o investimento neste sector através da criação de novas sociedades. Esta holding concedia igualmente empréstimos às sociedades em cujo capital participava e efectuava aplicações em depósitos bancários ou em títulos, como obrigações do Tesouro ou certificados de depósito.

21. O Tribunal de Justiça pronunciou-se sobre a questão de saber se essas actividades financeiras, isentas de IVA, podiam ser consideradas operações acessórias mesmo quando geravam rendimentos superiores aos produzidos pela actividade principal.

22. Recordou que o artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva visa evitar que operações que não implicam nenhuma utilização de bens ou de serviços pelos quais o IVA é devido, ou apenas

uma utilização muito limitada, falseiem o cálculo do *pro rata* de dedução e assegurar, assim, o respeito do objectivo de neutralidade que o sistema comum do IVA garante⁸.

23. O Tribunal de Justiça declarou que as actividades financeiras da holding em causa devem ser consideradas «operações acessórias» na acepção do artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva, na medida em que implicam apenas uma utilização muito limitada de bens ou de serviços pelos quais o IVA é devido⁹.

24. Precisou que, embora a amplitude dos rendimentos gerados pelas actividades financeiras abrangidas pelo âmbito de aplicação da Sexta Directiva possa constituir um indício de que estas actividades não devem ser consideradas «acessórias» na acepção da referida disposição, o facto de tais actividades produzirem rendimentos superiores aos obtidos pela actividade indicada como principal pela empresa em causa não pode, por si só, excluir a sua qualificação como operações acessórias¹⁰. O Tribunal de Justiça constatara, previamente, que a actividade principal de prospecção da holding apenas tinha rentabilidade a médio prazo, podendo mesmo revelar-se não rentável¹¹.

8 — Acórdão EDM, já referido (n.º 75).

9 — *Ibidem* (n.º 78).

10 — *Idem*.

11 — Acórdão EDM, já referido (n.º 77).

3. Acórdão Nordania Finans e BG Factoring

25. No processo que deu origem ao acórdão Nordania Finans e BG Factoring, já referido, tratava-se de saber se 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 constituem ou não bens de investimento.

26. Paralelamente a esta actividade de locação financeira, sujeita a IVA, essa empresa prestava igualmente serviços financeiros, isentos de IVA. Tratava-se, assim, de determinar se o montante do volume de negócios correspondente à venda dos veículos no termo da locação financeira devia ser tido em conta no cálculo do *pro rata* de dedução, no numerador e no denominador, como sendo relativo a uma actividade tributável ou se devia ser excluído deste cálculo por corresponder à aquisição de bens de investimento.

27. O Tribunal de Justiça declarou que a expressão «bens de investimento utilizados pelo sujeito passivo na respectiva empresa», que consta do artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva, não inclui os veículos que uma empresa de locação financeira adquire com a intenção de os alugar e, posteriormente, vender no termo dos contratos de locação financeira, dado que a venda dos referidos veículos no termo destes contratos faz parte integrante das actividades económicas habituais dessa empresa.

B — Legislação fiscal nacional

28. O § 6, n.º 1, da Lei do IVA (momsloven) prevê que o IVA deve ser pago por sujeitos passivos que realizam trabalhos de construção civil, construindo imóveis por conta própria e em terreno próprio, tendo em vista a sua venda. O § 6, n.º 2, desta lei dispõe que, no que diz respeito aos imóveis pelos quais o IVA é devido nos termos do n.º 1, os trabalhos realizados e os materiais neles utilizados devem ser equiparados a prestações efectuadas a título oneroso e, portanto, a prestações tributáveis.

29. O órgão jurisdicional de reenvio refere que estas disposições visam garantir a igualdade entre as empresas de construção civil que, tendo em vista a venda, constroem, elas próprias, imóveis e aquelas que, com o mesmo objectivo, celebram contratos de construção com empresas terceiras, porque, nos termos do § 13, n.º 1, ponto 9, da Lei do IVA, a venda de imóveis constitui uma operação isenta de IVA.

30. No que diz respeito ao direito à dedução, o § 37 da Lei do IVA dispõe que as empresas registadas para efeitos de IVA podem, ao calcular o imposto devido a montante, deduzir o imposto pago pelas aquisições de bens e serviços utilizados exclusivamente para as entregas da empresa não isentas de imposto.

31. Quanto às aquisições destinadas a uma utilização mista, o § 38 da Lei do IVA dispõe:

«Relativamente aos bens e serviços que uma sociedade registada utiliza simultaneamente para fins que conferem direito à 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 [...] Além disso, não se toma em consideração o montante do volume de negócios relativo às operações acessórias imobiliárias [...]»

II — Matéria de facto e questões prejudiciais

32. A NCC Construction Danmark A/S (a seguir «NCC») é uma empresa que opera no sector da construção civil, nomeadamente na qualidade de dono de obra. Realiza obras de construção por conta de terceiros, bem como por conta própria. A venda de bens imóveis não é a sua actividade principal, mas sim uma actividade à parte, derivada da sua actividade de construção civil, pela qual está sujeita a IVA.

33. Em conformidade com o § 6 da Lei do IVA, a NCC paga, relativamente a obras que realiza por conta própria, o IVA sobre a construção, à medida que esta vai avançando, como se fosse realizada por conta de outrem. A sujeição ao IVA de actividades de construção realizadas por conta própria abrange os trabalhos efectuados pelos trabalhadores da NCC, a totalidade dos materiais utilizados nas obras, bem como os trabalhos de planeamento e de preparação do terreno. O IVA é igualmente cobrado sobre a margem de lucro habitual em trabalhos de construção civil semelhantes.

34. Em 2002, a NCC realizou, ela própria, a venda dos imóveis construídos por conta própria. Num total de 2 232 trabalhadores, apenas 8 trabalharam nessa venda. Nesse ano, o seu volume de negócios atingiu quase 4 mil milhões de DKK (3 966 milhões de DKK). A venda dos imóveis construídos por conta própria gerou um volume de negócios de 185 milhões de DKK. Relativamente às despesas comuns da NCC, isto é, despesas administrativas, de contabilidade, auditoria, tributos locais, etc., foi imputada à organização de vendas uma percentagem de cerca de 0,6%.

35. Durante vários anos, as autoridades fiscais dinamarquesas concederam às empresas de construção civil um direito ilimitado de dedução das despesas relacionadas tanto com a actividade de construção propriamente dita como com a venda. A partir de 1 de Abril de 2002, determinaram que o imposto que onera as despesas comuns só podia dar lugar a uma dedução parcial, dado

que o volume de negócios obtido com a venda de imóveis devia, a partir de então, ser tomado em consideração como sendo relativo a uma actividade isenta de IVA.

36. Uma vez que, em 2002, o volume de negócios gerado pela venda de imóveis representou 4,7% do volume de negócios total (185 milhões de DKK relativamente a 3 966 milhões de DKK), as autoridades fiscais dinamarquesas exigiram da NCC o pagamento de 562 519 DKK, a título de IVA, relativo ao segundo semestre de 2002.

37. A NCC interpôs recurso desta decisão em 8 de Fevereiro de 2006.

38. O órgão jurisdicional de reenvio refere que, actualmente, as operações de venda de imóveis que a NCC construiu por conta própria estão confiadas a uma sociedade distinta.

39. No órgão jurisdicional de reenvio, as partes apresentaram os argumentos que se seguem.

40. A NCC alegou que as operações de venda de imóveis construídos por conta própria constituem «operações acessórias» na acepção do § 38, n.º 1, quarto período, da Lei do IVA e do artigo 19.º, n.º 2, segundo período, da Sexta Directiva, porque implicam apenas uma utilização muito limitada dos bens e dos serviços sujeitos a IVA. Alegou que a utilização muito limitada dos bens e dos serviços comuns constitui o critério decisivo para determinar se uma operação é acessória, em conformidade com a posição adoptada pelo Tribunal de Justiça no acórdão EDM, já referido, e que esta interpretação se impõe para assegurar que o sistema de deduções garante a total neutralidade do IVA a seu respeito.

41. O Skatteministeriet (Ministério das Finanças dinamarquês) contesta esta análise e alega que, à luz dos acórdãos já referidos, Régie dauphinoise e EDM, uma operação só pode ser considerada «acessória» na acepção do artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva se preencher duas condições cumulativas, a saber, por um lado, não ser parte integrante da actividade económica do sujeito passivo nem estar estreitamente a ela associada como um prolongamento directo, contínuo e necessário da actividade tributável e, por outro lado, implicar uma utilização muito limitada dos bens e dos serviços comuns.

42. Alega que, no acórdão EDM, já referido, a primeira condição estava preenchida, pelo que o Tribunal de Justiça procedeu à análise da segunda condição, mas que esta abordagem não pode significar que o acórdão Régie dauphinoise, já referido, fique desprovido de validade.

43. O Skatteministeriet sustenta que a venda, pela NCC, de imóveis construídos por conta própria constitui o prolongamento directo, contínuo e necessário da sua actividade de construção civil. Refere, além disso, que considerar separadamente o departamento de vendas constituiria uma distinção artificial, visto que o volume de negócios obtido com a venda dos imóveis resulta também de toda a actividade de construção civil.

44. Face a estas posições, o Østre Landsret decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O conceito de ‘operações acessórias imobiliárias’, constante do artigo 19.º, n.º 2, segundo período, da Sexta Directiva [...] deve ser interpretado no sentido de que abrange as actividades de uma empresa de construção civil sujeita a IVA, relacionadas com a venda de imóveis, construídos por essa empresa de construção civil, por conta própria, para serem vendidos, como actividade integralmente sujeita a IVA?

2) Para responder à primeira questão, é relevante saber em que medida a actividade de vendas, considerada separadamente, implica a utilização de bens ou serviços sujeitos a IVA?

3) É compatível com o princípio da neutralidade do IVA que uma empresa de construção que, nos termos do direito vigente do Estado-Membro em causa — que assenta no artigo 5.º, n.º 7, e no artigo 6.º, n.º 3, da Sexta Directiva [...] — deve pagar IVA sobre as suas entregas internas relacionadas com a construção, por conta própria, de edifícios que tenciona depois vender, tenha direito apenas a uma dedução parcial do IVA relativo às despesas comuns da actividade de construção, atendendo a que a subsequente venda dos imóveis, de acordo com a legislação do Estado-Membro em matéria de IVA, está isenta nos termos do artigo 28.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva [...], em conjugação com o n.º 16 do anexo F dessa directiva?»

46. Estas três questões visam determinar se o volume de negócios obtido com a venda de imóveis pela NCC pode ser excluído do denominador da fracção utilizada para o cálculo do *pro rata* de dedução. Consequentemente, proponho ao Tribunal de Justiça que as examine conjuntamente e as interprete da forma que se segue. O órgão jurisdicional de reenvio pergunta, essencialmente, se o artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a venda, por uma empresa de construção civil, de imóveis construídos por conta própria, quando a construção desses imóveis esteja sujeita a IVA e a subsequente venda dos mesmos imóveis esteja isenta, pode constituir uma «operação acessória» na acepção desta disposição e, se for o caso, em que condições.

III — Análise

45. As três questões prejudiciais submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio estão intimamente ligadas. De facto, as duas primeiras dizem respeito à questão de saber se a venda, pela NCC, de imóveis construídos por conta própria pode ser considerada uma «operação acessória» na acepção do artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva e, se for o caso, se o critério relevante para essa apreciação é a parte de utilização, na actividade de vendas, considerada separadamente, dos bens e dos serviços pelos quais o IVA é devido. A terceira questão trata, por seu lado, da relevância do princípio da neutralidade para a resposta a dar à questão anterior.

47. Antes de analisar esta questão, há que referir que a legislação dinamarquesa, na medida em que prevê que a venda de imóveis novos está isenta de IVA e que a construção, por uma empresa de construção civil, de imóveis por conta própria está sujeita a este imposto, respeita a Sexta Directiva.

48. De facto, no que diz respeito, antes de mais, à isenção de IVA na venda de imóveis novos, a mesma fundamenta-se nas disposições do artigo 28.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva, nos termos do qual os Estados-Membros, durante um período transitório de cinco anos a contar de 1 de Janeiro de 1978, podem continuar a isentar as operações enumeradas no Anexo F desta directiva, nas condições em vigor no Estado-Membro.

49. O anexo F da Sexta Directiva, intitulado «Lista das operações referidas no n.º 3, alínea b), do artigo 28.º», refere, no n.º 16, a «entrega de edifícios e de terrenos referidos no n.º 3 do artigo 4.º», ou seja, nos termos desta disposição, a entrega de um edifício ou de parte de um edifício e do terreno da sua implantação, efectuada anteriormente à primeira ocupação¹².

50. Além disso, o Governo dinamarquês afirma que a referida isenção já existia no direito interno antes da entrada em vigor da Sexta Directiva e o órgão jurisdicional de reenvio indica que a legislação nacional, neste aspecto, está em conformidade com as disposições conjugadas do artigo 28.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva e do respectivo anexo F, n.º 16.

51. Em seguida, no que respeita à tributação da construção de imóveis por uma empresa de construção civil por conta própria, a mesma fundamenta-se nas disposições conjugadas dos artigos 5.º, n.º 7, e 6.º, n.º 3, da Sexta Directiva, que equiparam a uma actividade tributável as entregas de bens e as prestações de serviços efectuadas por um sujeito passivo para os fins da sua actividade económica.

52. Assim, o artigo 5.º, n.º 7, alínea a), da Sexta Directiva dispõe que os Estados-Membros podem equiparar a entrega efectuada a título oneroso a afectação, por um sujeito passivo, aos fins da própria empresa de um bem produzido, construído, extraído, transformado, comprado ou importado no âmbito da actividade de empresa, no caso de a aquisição de tal bem a outro sujeito passivo não conferir direito à dedução total do IVA.

53. De igual modo, o artigo 6.º, n.º 3, da Sexta Directiva dispõe que, verificadas certas condições, os Estados-Membros podem equiparar a uma prestação de serviços efectuada a título oneroso a execução, por um sujeito passivo, de um serviço para os fins da própria empresa, sempre que a execução desse serviço, se efectuado por outro sujeito passivo, não confira direito à dedução total do IVA.

54. A análise da questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio deve, por isso, partir da premissa de que a legislação nacional, na medida em que prevê, por um lado, que a venda de imóveis novos está isenta e, por outro lado, que a construção de imóveis por uma empresa de construção civil por conta própria está sujeita a imposto, está em conformidade com o sistema comunitário do IVA.

55. A NCC sustenta que as vendas de imóveis que constrói por conta própria devem ser consideradas operações acessórias pelas razões que se seguem.

12 — Esta faculdade de isenção da venda de imóveis novos foi prorrogada pela Directiva 2006/112/CE no artigo 371.º e no anexo X, parte B, n.º 9.

56. Estas vendas não são parte integrante da sua actividade principal e também não constituem um ramo comercial separado da empresa. Tais vendas resultam directamente das suas actividades de construção civil integralmente sujeitas a IVA e têm um carácter acessório e marginal relativamente ao volume de negócios total da empresa (185 milhões de DKK relativamente a 3 966 milhões de DKK gerados pela actividade principal).

57. Além disso, e acima de tudo, se o volume de negócios obtido com a venda de imóveis fosse tomado em consideração, o cálculo da dedução seria falseado, porque a imputação ao departamento de vendas das despesas comuns da empresa atingiu, em 2002, apenas 0,6%. Tal como observou o Tribunal de Justiça no n.º 21 do acórdão Régie dauphinoise, já referido, e no n.º 76 do acórdão EDM, já referido, se todos os resultados das operações financeiras do sujeito passivo relacionadas com uma actividade tributável devessem ser incluídos no denominador da fracção utilizada para o cálculo do *pro rata* de dedução, mesmo quando a obtenção desses resultados não implica nenhuma utilização de bens ou de serviços pelos quais o IVA é devido ou, pelo menos, só implica uma utilização muito limitada, o cálculo da dedução seria falseado.

58. Por último, a NCC alega que o Tribunal de Justiça recordou, reiteradamente, que o sistema comum do IVA deve assegurar o respeito da perfeita neutralidade, sejam quais forem os objectivos ou os resultados da empresa. Ora, as disposições dinamarquesas em matéria de IVA afastaram-se deste princípio fundamental da Sexta Directiva ao optar por dividir uma única e mesma operação em

duas operações distintas, em primeiro lugar, a construção, sujeita a IVA à medida que a execução dos trabalhos vai avançando e, em segundo lugar, a venda, que está isenta de IVA.

59. A tomada em consideração do volume de negócios obtido com a venda de imóveis a partir de 1 de Abril de 2002 é, por isso, contrária ao princípio da neutralidade, uma vez que conduz, ao dividir uma única e mesma operação em duas operações distintas, a que o sujeito passivo não seja integralmente libertado do IVA suportado no âmbito da actividade de construção de imóveis por conta própria.

60. Sou da opinião de que a tese da NCC não pode ser acolhida, dado que a venda dos imóveis construídos por esta empresa por conta própria e a sua construção resultam de uma única e mesma operação, efectuada pelo sujeito passivo a título habitual.

61. Baseio esta análise no sistema de dedução previsto nos artigos 17.º e 19.º da Sexta Directiva, bem como na jurisprudência relativa ao conceito de «operação acessória», referido no artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva.

62. Este conceito não é definido na Sexta Directiva. Esta também não remete para o direito dos Estados-Membros para determinar o seu sentido e alcance. Por isso, há

que interpretar o referido conceito à luz do contexto jurídico no qual se insere e das finalidades que prossegue¹³.

63. É pacífico que o regime de dedução previsto na Sexta Directiva visa libertar integralmente o sujeito passivo do encargo do IVA que onerou a montante os bens e os serviços por ele utilizados para os fins das suas operações tributáveis¹⁴. Vimos igualmente que, sempre que o sujeito passivo efectue tanto operações tributáveis como operações isentas, 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 às operações tributáveis. Assim, o artigo 19.º, n.º 1, da Sexta Directiva prevê que o *pro rata* de dedução do IVA que onerou a aquisição desses bens e desses serviços resulta de uma fracção que inclui, no numerador, o volume de negócios relativo às operações tributáveis e, no denominador, o volume de negócios total.

64. Através destas disposições, o legislador comunitário estabeleceu, assim, a presunção de que a parte de utilização, pelo sujeito passivo, desses bens e desses serviços para os fins das suas actividades tributáveis, que conferem direito à dedução, e para os fins das suas actividades isentas, que não

conferem direito à dedução, é proporcional ao respectivo volume de negócios.

65. O artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva, ao prever que não deve ser tomado em consideração o montante do volume de negócios relativo às operações acessórias imobiliárias ou financeiras, bem como às vendas de bens de investimento, visa isentar as quantias que não reflectem a utilização dos bens e dos serviços pelos quais o IVA é devido e que, por isso, falseariam o resultado do cálculo do *pro rata* de dedução.

66. Este objectivo foi manifestado, de forma clara, na exposição de motivos que acompanhava a proposta de Sexta Directiva apresentada pela Comissão das Comunidades Europeias ao Conselho da União Europeia em 29 de Junho de 1973¹⁵. Foi reiterado de jurisprudência assente nos acórdãos, já referidos, Régie dauphinoise¹⁶, EDM¹⁷ e Nordania Finans e BG Factoring¹⁸. Assim, segundo o Tribunal de Justiça, se todos os resultados das operações financeiras do sujeito passivo relacionados com uma actividade tributável

13 — Acórdão Nordania Finans e BG Factoring, já referido (n.º 18).

14 — Acórdãos de 22 de Junho de 1993, Sofitam (C-333/91, Colect. p. I-3513, n.º 10) e Nordania Finans e BG Factoring, já referido (n.º 19). V., mais recentemente, acórdão de 23 de Abril de 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, Colect., p. I-3459, n.º 17).

15 — Proposta de Sexta Directiva do Conselho 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 (v. *Boletim das Comunidades Europeias*, suplemento 11/73, p. 20). De acordo com esta proposta, o artigo 19.º, n.º 2, tinha a seguinte justificação:

«Os 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 accidental 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».

16 — N.º 21.

17 — N.ºs 75 e 76.

18 — N.º 23.

devessem ser incluídos no denominador da fracção utilizada no cálculo do *pro rata*, mesmo quando a obtenção desses resultados não implica nenhuma utilização de bens ou de serviços pelos quais o IVA é devido ou, pelo menos, só implica uma utilização muito limitada, o cálculo da dedução seria falseado.

67. Esta análise, produzida no âmbito de processos relacionados com operações financeiras ou com o conceito de bens de investimento, pode, sem dúvida, ser transposta para o presente processo, que respeita à vendas de imóveis.

68. Das considerações que antecedem e dos acórdãos já referidos, Régie dauphinoise, EDM e Nordania Finans e BG Factoring, podem ser retirados vários ensinamentos quanto ao sentido e ao alcance do conceito de «operação acessória», referido no artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva.

69. O primeiro é o de que este conceito se destina a ser aplicado, antes de mais, a operações pontuais, que não se enquadrem na actividade habitual da empresa. Assim, a venda, por uma empresa, de um imóvel de que já não necessita pode gerar um volume de negócios de montante elevado ainda que, para realizar essa operação, tenham sido necessários apenas alguns telefonemas. Neste caso, o carácter não habitual ou excepcional da operação permite presumir que esta se enquadra no conceito de «operação aces-

sória» na acepção do artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva.

70. Pelo contrário, o carácter habitual de uma operação isenta permite presumir que não se trata de uma «operação acessória» na acepção desta disposição¹⁹. Contudo, esta presunção não é inilidível.

71. De facto, o segundo ensinamento que pode ser retirado dos elementos mencionados é o de que o carácter habitual de uma operação não exclui sistematicamente que essa operação possa constituir uma operação acessória. Assim, no acórdão EDM, já referido, o Tribunal de Justiça admitiu que tal podia ser o caso de aplicações em fundos de investimento e de empréstimos efectuados com regularidade por uma holding do sector mineiro. Ainda que estas actividades financeiras tivessem um carácter habitual, o Tribunal de Justiça declarou que podiam constituir «operações acessórias» na acepção do artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva desde que implicassem apenas uma utilização muito limitada dos bens e dos serviços pelos quais o IVA é devido.

72. Esta possibilidade de uma actividade habitual do sujeito passivo constituir uma actividade «acessória» na acepção daquela disposição está, contudo, dependente de uma condição prévia, que não foi claramente recordada pelo Tribunal de Justiça no

19 — V., neste sentido, acórdão Nordania Finans e BG Factoring, já referido.

acórdão EDM, já referido, mas que resulta expressamente do acórdão Régie dauphinoise, já referido, e que se impõe logicamente, à luz do sistema comunitário de dedução.

73. O terceiro ensinamento que resulta da jurisprudência é, com efeito, o de que a actividade isenta, para que possa ser considerada uma operação acessória, não deve constituir o prolongamento directo, permanente e necessário da actividade tributável. Como referem o Governo dinamarquês e a Comissão, uma operação isenta não pode ser analisada como «operação acessória» na acepção do artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva se apresenta um tal nexos com a actividade tributável.

74. Esta condição foi referida no acórdão Régie dauphinoise, já referido, a propósito das aplicações, realizadas por uma empresa administradora de condomínio, de montantes que recebe dos seus clientes no âmbito da administração dos seus imóveis²⁰.

75. Tal condição parece dever impor-se logicamente, à luz do sistema de dedução previsto na Sexta Directiva. Este sistema assenta no princípio de que o direito do sujeito passivo de ser libertado do IVA suportado no âmbito das suas actividades económicas está sujeito à condição de estas

últimas estarem, elas próprias, sujeitas a este imposto. O direito à dedução implica, consequentemente, que os bens e os serviços pelos quais o IVA é devido pelo sujeito passivo tenham sido utilizados por este último para realizar actividades tributáveis.

76. Sempre que o sujeito passivo utilize bens e serviços para realizar tanto actividades tributáveis como actividades isentas, aplica-se a regra do *pro rata* de dedução, em virtude da qual o direito à dedução é proporcional ao volume de negócios das operações tributáveis. Este direito à dedução assenta, por isso, na presunção de que esses bens e esses serviços são utilizados pelo sujeito passivo nas suas actividades tributáveis e nas suas actividades isentas proporcionalmente ao volume de negócios correspondente a cada uma delas.

77. O artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva, por seu lado, permite afastar esta última presunção quando a actividade isenta implique apenas uma utilização muito limitada dos bens e dos serviços de utilização mista.

78. A aplicação desta derrogação pressupõe, consequentemente, que a actividade isenta é passível de ser distinguida da actividade tributável. Implica, por outras palavras, que a parte de utilização dos bens e dos serviços em operações isentas seja identificável. Se a actividade isenta está estreitamente ligada à actividade tributável, ou está unida a esta, a derrogação prevista no artigo 19.º, n.º 2, da

20 — Há que recordar que o Tribunal de Justiça considerou que, na medida em que esta actividade constituía o prolongamento directo, permanente e necessário da actividade tributável das empresas de administração de imóveis, não podia ser qualificada como operação acessória (acórdão Régie dauphinoise, já referido, n.º 22).

Sexta Directiva não se pode aplicar por não ser possível imputar a cada uma dessas actividades uma parte da utilização dos bens e dos serviços de utilização mista.

79. Neste caso, a presunção na qual se baseia o *pro rata* de dedução enunciado nos artigos 17.º, n.º 5, e 19.º, n.º 1, da Sexta Directiva reveste, por isso, um carácter inilidível. Por outras palavras, o volume de negócios relativo à actividade isenta não pode ser excluído do cálculo do *pro rata* de dedução, porque, pela sua natureza, esta actividade não implica uma utilização muito limitada dos bens e dos serviços de utilização mista.

80. Assim, no processo que deu origem ao acórdão Régie dauphinoise, já referido, o Tribunal de Justiça considerou que a actividade de aplicação de fundos realizada pela empresa administradora de condomínio possuía um nexos directo, permanente e necessário com a actividade tributável de administração de imóveis, na medida em que os capitais aplicados habitualmente por aquela administradora de condomínio provinham dessa actividade de administração. Tratava-se, com efeito, de adiantamentos de fundos que lhe eram confiados pelos clientes cujos imóveis geria. Além disso, essas aplicações podiam afigurar-se necessárias por ser perfeitamente possível que fossem indispensáveis ao equilíbrio financeiro da actividade da empresa administradora de condomínio.

81. Pelo contrário, no processo que deu origem ao acórdão EDM, já referido, o

Tribunal de Justiça, sem o afirmar expressamente, pôde considerar que as actividades financeiras da holding em causa não constituíam o prolongamento directo, permanente e necessário da sua actividade tributável, na medida em que os capitais aplicados por esta holding em instituições financeiras ou sob a forma de empréstimos não provinham da sua actividade tributável, mas eram constituídos por fundos próprios²¹.

82. A regra estabelecida pelo Tribunal de Justiça no acórdão Régie dauphinoise, já referido, aplica-se *a fortiori* quando, como no presente processo, a actividade isenta e a actividade tributável resultem da mesma operação. Nessa situação, seria artificial excluir o volume de negócios relativo à actividade isenta, visto que é a mesma operação que reveste, sucessivamente, a natureza de operação tributável, que confere direito à dedução, e de actividade isenta, que não confere direito à dedução.

83. Tal como afirmou a própria NCC, a venda de imóveis, isenta de IVA, e a sua construção, sujeita a esse imposto, resultam da mesma operação económica, uma vez que a NCC constrói esses imóveis para venda. Como sustenta o Governo dinamarquês, seria, por isso, artificial associar o volume de negócios obtido com a venda dos imóveis construídos

21 — No mesmo sentido, o Tribunal de Justiça considerou, no acórdão de 14 de Novembro de 2000, Floridienne e Berginvest (C-142/99, Colect., p. I-9567, n.º 29), que a concessão de empréstimos, por uma holding, às filiais às quais fornece serviços de administração, de contabilidade, de informática e de gestão em geral não pode ser sujeita ao IVA com o argumento de que se trata do prolongamento directo, permanente e necessário desta prestação de serviços, uma vez que tais empréstimos não estão necessária nem directamente ligados aos serviços assim fornecidos.

pela NCC por conta própria apenas à actividade do departamento de vendas, dado que esse volume de negócios resulta, igualmente, em parte, da actividade de construção, sujeita a IVA.

84. É certo que, como realça correctamente a NCC, esta análise tem como consequência reduzir a dedução do IVA que onerou as despesas comuns apesar de a construção de imóveis por esta sociedade por conta própria constituir uma actividade tributável. Contudo, entendendo que esta situação, no estado actual do sistema comunitário do IVA, não é contrária ao princípio da neutralidade.

85. É verdade que este princípio implica que o sujeito passivo possa deduzir integralmente o IVA que onerou os bens e os serviços adquiridos para o exercício das suas actividades tributáveis²². É igualmente pacífico que, de acordo com a jurisprudência, o direito à dedução do IVA constitui, enquanto parte integrante do mecanismo do IVA, um princípio fundamental inerente ao sistema comum do IVA, não podendo, em princípio, ser limitado²³.

86. Contudo, como referiu acertadamente a Comissão, esse princípio não tem valor

supralegislativo. É enunciado, em termos gerais, no artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva e só pode ser objecto de limitações e de derrogações nos casos nela expressamente previstos²⁴. O princípio da neutralidade e o direito à dedução não podem, por isso, levar a que se afaste ou se declare inaplicável uma disposição de direito nacional que transpõe uma tal disposição derogatória da Sexta Directiva.

87. Vimos anteriormente que as disposições da Lei do IVA, na medida em que isentam a venda de um imóvel novo e sujeitam a IVA a construção, por uma sociedade como a NCC, de imóveis por conta própria, estão em conformidade com a Sexta Directiva. Além disso, as consequências desta legislação para a NCC são precisamente as que o legislador nacional pretendeu obter, ou seja, colocar as empresas de construção civil que vendem imóveis que construíram em situação idêntica à de vendedores de imóveis que têm de entregar essa construção a empresas terceiras.

88. Os efeitos da referida legislação denunciados pela NCC resultam, assim, de derrogações ao princípio da neutralidade previstas expressamente na Sexta Directiva e preten-

22 — Acórdão Nordania Finans e BG Factoring, já referido (n.º 19).

23 — Acórdãos de 10 de Julho de 2008, Sosnowska (C-25/07, Colect., p. I-5129, n.ºs 14 e 15 e jurisprudência citada), e PARAT Automotive Cabrio, já referido (n.º 15).

24 — Acórdão PARAT Automotive Cabrio, já referido (n.º 18).

didadas pelo Governo dinamarquês com base nessas disposições.

89. Por essa razão, entendo que, face ao actual conteúdo da Sexta Directiva, o princípio da neutralidade não se opõe a que o volume de negócios gerado pela venda de imóveis pela NCC seja tomado em consideração no denominador da fracção prevista no artigo 19.º da Sexta Directiva, como sendo relativo a uma actividade isenta.

90. Face às considerações expostas, proponho ao Tribunal de Justiça que declare que o artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a venda, por uma empresa de construção civil, de imóveis construídos por conta própria, quando a construção desses imóveis esteja sujeita a IVA e a subsequente venda dos mesmos imóveis esteja isenta, não pode constituir uma «operação acessória» na acepção desta disposição, se essa venda constituir, como no presente processo, o prolongamento directo, permanente e necessário da actividade de construção civil.

IV — Conclusão

91. Face às considerações expostas, proponho ao Tribunal de Justiça que responda às questões prejudiciais submetidas pelo Østre Landsret da seguinte forma:

«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 a venda, por uma empresa de construção civil, de imóveis construídos por conta própria, quando a construção desses imóveis esteja sujeita a IVA e a subsequente venda dos mesmos imóveis esteja isenta, não pode constituir uma ‘operação acessória’ na acepção desta disposição, se essa venda constituir, como no presente processo, o prolongamento directo, permanente e necessário da actividade de construção civil.»