

CONCLUSÕES DO ADVOGADO?GERAL

YVES BOT

apresentadas em 13 de Dezembro de 2007 1(1)

Processo C?98/07

Nordania Finans A/S,

BG Factoring A/S

contra

Skatteministeriet

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Højesteret (Dinamarca)]

«IVA – Pro rata de dedução – Venda de veículos de uma sociedade de locação financeira no termo dos contratos de locação – Conceito de ‘bens de investimento utilizados pelo sujeito passivo na respectiva empresa’»

1. O presente processo prejudicial tem por objecto determinar os direitos à dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) de uma sociedade de locação financeira que exerce uma dupla actividade, por um lado, a locação?venda de veículos automóveis e, por outro, a prestação de serviços financeiros.
2. Na medida em que apenas a primeira dessas actividades está sujeita a IVA, a sociedade em causa só pode deduzir o imposto que pagou no momento da aquisição de bens e serviços necessários ao exercício das suas actividades profissionais na proporção do montante do volume de negócios das suas actividades tributadas em relação ao seu volume de negócios total.
3. Trata-se de saber, no processo principal, se o montante do volume de negócios correspondente à venda dos veículos no termo da locação financeira deve ser tido em conta no cálculo do *pro rata* de dedução.
4. Esta questão tem a sua origem no facto de o artigo 19.º da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho (2), que estabelece as modalidades de cálculo desse *pro rata*, prever no seu n.º 2 que o volume de negócios relativo às entregas de bens de investimento utilizados pelo sujeito passivo na respectiva empresa não é tido em conta nesse cálculo.
5. O órgão jurisdicional de reenvio interroga assim o Tribunal de Justiça sobre se o conceito de «bens de investimento» referido no artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que abrange os bens que uma empresa de locação financeira compra com vista ao seu aluguer e posterior revenda no termo dos contratos de locação financeira.

6. Nas presentes conclusões, explicaremos que, em nossa opinião, este conceito deve ser interpretado no sentido de que não abrange os bens que uma empresa adquire com vista ao seu aluguer e posterior revenda, desde que a venda desses bens no termo do contrato de locação faça parte integrante da actividade económica habitual dessa empresa.

I – Quadro jurídico

A – Sexta Directiva

7. O IVA é um imposto sobre o consumo que se destina a ser aplicado de um modo geral aos bens e aos serviços. O sistema comunitário do IVA consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto exactamente proporcional ao seu preço, exigível em cada transacção ocorrida no âmbito do circuito de produção ou distribuição e que só deve onerar o consumidor final.

8. Para permitir aos sujeitos passivos, que asseguram a respectiva cobrança, não suportar o seu peso, a Sexta Directiva prevê um mecanismo de dedução destinado a assegurar a «neutralidade» do imposto que lhes diz respeito. Os sujeitos passivos estão assim autorizados a deduzir ao imposto que cobraram aos seus clientes, e de que são devedores ao Estado?Membro, o IVA que tiveram de suportar a montante no momento da aquisição dos bens e dos serviços necessários ao exercício da sua actividade profissional.

9. Todavia, o direito à dedução do imposto pressupõe que o sujeito passivo utilize esses bens e serviços em actividades que também estejam sujeitas a IVA. A Sexta Directiva inclui diversas disposições que se destinam a garantir a aplicação desse sistema quando um sujeito passivo utiliza o mesmo bem ou o mesmo serviço simultaneamente para as suas actividades tributadas e para as suas actividades isentas. Essas disposições dão corpo ao objectivo enunciado no décimo segundo considerando da Sexta Directiva, nos termos do qual o regime das deduções deve ser harmonizado, na medida em que influencia os montantes efectivamente cobrados, e o cálculo do valor *pro rata* de dedução deve ser efectuado de modo análogo em todos Estados?Membros.

10. O artigo 17.º, n.º 5 da Sexta Directiva prevê assim que, quando um sujeito passivo utiliza bens e serviços não só para operações tributadas, que lhe conferem direito à dedução, mas também para operações isentas de IVA, que não lhe conferem esse direito, a dedução só é admitida relativamente à parte do IVA que é proporcional ao montante respeitante às primeiras operações. De acordo com o mesmo artigo, este *pro rata* é determinado para o conjunto das operações efectuadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 19.º da Sexta Directiva.

11. O artigo 19.º, n.º 1, da Sexta Directiva dispõe:

«*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;
- 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.»

12. O artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva, que se encontra no centro do presente processo prejudicial, estabelece o seguinte:

«Em derrogação do disposto no n.º 1, no cálculo *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.»

13. O artigo 20.º da Sexta Directiva fixa as regras relativas ao ajustamento das deduções. Dispõe:

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

2. No que diz respeito aos bens de investimento, o ajustamento deve repartir-se por um período de cinco anos, incluindo o ano em que os bens tenham sido adquiridos ou produzidos. Anualmente, esse ajustamento é efectuado apenas sobre a quinta parte do imposto que incidiu sobre os bens em questão. Tal ajustamento é realizado em função das alterações do direito à dedução verificadas durante os anos seguintes, em relação ao direito à dedução do ano em que os bens em questão foram adquiridos ou produzidos.

[...]

No que se refere aos bens de investimento imobiliários, o período que serve de base ao cálculo dos ajustamentos pode ser aumentado até vinte anos.

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

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

– fixar a noção de bens de investimento

[...]

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

[...]»

B – *Direito nacional*

14. Os artigos 17.º, n.º 5, e 19.º, n.os 1 e 2, da Sexta Directiva foram transpostos para o direito dinamarquês pelo § 38, n.º 1, da lei de 18 de Maio de 1994. Esse artigo tem a seguinte redacção:

«No que diz respeito aos bens e serviços utilizados por uma sociedade registada tanto com a finalidade da dedutibilidade nos termos do § 37, como com outra finalidade da empresa, pode ser concedido o direito a deduzir a parte do imposto proporcional ao volume de negócios da parte da actividade da empresa sujeita a registo. Na determinação do volume de negócios, não é tido em conta o montante relativo à entrega de bens de investimento utilizados na empresa. Consideram-se bens de investimento as máquinas, o mobiliário e outros factores de produção cujo preço de venda, excluindo o imposto, excede, nos termos da presente lei, 50 000 DKK (a partir de 1996: 75 000 DKK) [...]»

II – Factos na origem do litígio no processo principal

15. A sociedade BG Erhvervsfinans A/S (3), à qual sucederam as sociedades Nordania Finans A/S e BG Factoring A/S, exerceu nos anos de 1995 a 1998 uma importante actividade de locação financeira essencialmente sob a forma de locação? venda de veículos automóveis. Prestou também serviços financeiros.

16. A actividade de locação financeira consistia na locação de veículos durante um período geralmente de 36 meses e na venda desses veículos no termo da locação. O volume de negócios previsto com essa venda era tido em conta na fixação da renda e a compra e venda dos referidos veículos estava organizada de forma profissional e sistemática. Assim, em 1998, a Erhvervsfinans deu em locação 4 500 veículos e vendeu mais de 600.

17. A locação de veículos e a sua venda constituem actividades sujeitas a IVA. Em contrapartida, nos termos do artigo 13.º, B, alínea d), da Sexta Directiva, os serviços financeiros estão isentos deste imposto.

18. Durante os anos de 1995 a 1998, a Erhvervsfinans suportou os custos gerais relativos às suas instalações profissionais, mobiliário de escritório, equipamento informático, telefone, verificação das contas, etc. sobre os quais pagou IVA. Por conseguinte, teve que calcular o *pro rata* do seu direito à dedução desse imposto, nos termos do disposto nos artigos 17.º, n.º 5, e 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva.

19. No âmbito desse cálculo, a Erhvervsfinans incluiu o volume de negócios relativo à venda dos veículos no seu volume de negócios anual, considerando que essa cessão devia ser considerada uma venda de mercadorias normal.

20. Por decisão de 17 de Novembro de 1999, as autoridades fiscais dinamarquesas declararam que os veículos cedidos no termo do contrato de locação deviam ser considerados «bens de investimento utilizados pelo sujeito passivo na respectiva empresa», de forma que o volume de negócios relativo à sua venda devia ser excluído do cálculo do *pro rata* de dedução. Esta decisão provocou uma redução desse *pro rata*.

21. A Erhvervsfinans interpôs recurso dessa decisão para o Landsskatteret (Tribunal Fiscal de Recurso) que lhe deu razão. Este órgão jurisdicional considerou que os veículos dados em locação são adquiridos com vista à sua locação e depois vendidos, no termo do período da locação? venda, a terceiros ou, eventualmente, ao locatário. O referido órgão jurisdicional inferiu daqui que a venda dos veículos dados em locação faz naturalmente parte da actividade da Erhvervsfinans, de maneira que esses veículos não podem ser considerados «bens de investimento» na acepção do artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva.

22. O Skatteministeriet (Ministério das Finanças dinamarquês) recorreu desta decisão para o Østre Landsret que deu provimento ao recurso, declarando que os veículos dados em locação

constituíam bens de investimento na acepção do artigo supra?referido.

23. A Nordania Finans A/S e a BG Factoring A/S, que sucederam à Erhvervsfinans, interpuseram então recurso da decisão do Østre Landsret para o Højesteret (Supremo Tribunal Administrativo).

24. Foi neste contexto que o Højesteret decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

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

III – Análise

25. Com a sua questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se o volume de negócios resultante da venda habitual de bens, como os veículos dados em locação pela Erhvervsfinans, deve ou não ser incluído no cálculo do *pro rata* de dedução.

26. A importância da resposta a esta questão é muito clara. Se o Tribunal de Justiça decidir que esse volume de negócios deve ser incluído nesse cálculo, deve ser acrescentado ao numerador e ao denominador da fracção que serve de base à determinação desse *pro rata*, o que conduz a aumentar o resultado deste e, conseqüentemente, os direitos à dedução do sujeito passivo.

27. O Governo dinamarquês, que não partilha desta solução, considera que os bens que uma empresa de locação financeira adquire com vista à sua locação e posterior revenda devem ser considerados «bens de investimento utilizados pelo sujeito passivo na respectiva empresa» na acepção do artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva, pelas seguintes razões.

28. Segundo este Governo, esta disposição deve ser lida em conjugação com o artigo 20.º, n.º 4, da Sexta Directiva, segundo o qual os Estados?Membros podem definir a noção de «bens de investimento». Este conceito deve assim ter o mesmo conteúdo em toda a directiva, como o confirma a remissão que o artigo 19.º, n.º 2, última frase, faz para o artigo 20.º, n.º 5, desta mesma directiva. Os Estados?Membros podem assim definir a noção de «bens de investimento» tanto no âmbito do artigo 19.º como no do artigo 20.º da referida directiva.

29. Esta análise seria corroborada pelo acórdão de 1 de Fevereiro de 1977, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen* (4), em que o Tribunal de Justiça interpretou o conceito de «bens de investimento» que figura no artigo 17.º da Segunda Directiva 67/228/CEE do Conselho (5). O Tribunal de Justiça declarou que os critérios determinantes deste conceito residiam na durabilidade da utilização dos bens em causa bem como nas práticas de amortização do seu custo de aquisição e que os Estados?Membros dispunham de uma certa margem de apreciação na definição do conteúdo de cada um desses critérios.

30. O Governo dinamarquês alega que, no caso vertente, os veículos dados em locação em causa no processo principal respeitam os referidos critérios. Refere também que não há que fazer outra distinção, como reclamam a Nordania Finans A/S e a BG Factoring A/S, entre esses bens de investimento e mercadorias.

31. Por último, o Governo dinamarquês defende que a sua posição está de acordo com a finalidade do artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva, bem como com os trabalhos preparatórios que

conduziram à adopção dessa disposição.

32. Consequentemente, o artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva visa garantir que a venda de activos de elevado valor e de carácter duradouro não falseie o *pro rata* de dedução. Mesmo que já esteja decidido, no momento da aquisição desses activos, que estes serão cedidos depois de terem sido utilizados, a inclusão do preço de venda no cálculo do *pro rata* de dedução é susceptível de falsear esse *pro rata*.

33. As vendas desses activos constituem transacções pontuais que oneram de forma limitada os recursos da empresa relativamente à exploração corrente. Se um montante elevado fosse incluído, como preço de venda, no cálculo do *pro rata* de dedução depois de o elemento do activo em causa ter sido utilizado na empresa durante vários anos, isso falsearia o *pro rata* de dedução, uma vez que o montante da venda não reflecte a imputação real dessa operação nos recursos da empresa.

34. No que diz respeito aos trabalhos preparatórios do artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva, estes demonstram que a intenção da Comissão das Comunidades Europeias era precisamente ignorar todos os montantes de volumes de negócios relativos aos bens de investimento, independentemente de saber se as vendas de bens de investimento se inserem numa actividade profissional exercida habitualmente pelo sujeito passivo.

35. Não partilhamos desta análise. Tal como as recorrentes no processo principal e a Comissão, consideramos que o conceito de «bens de investimento utilizados pelo sujeito passivo na respectiva empresa», referido no artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva, não abrange bens adquiridos por uma empresa com vista à sua locação e posterior venda, quando a venda no termo dos contratos de locação faz parte integrante da actividade económica habitual do sujeito passivo.

36. Baseamos a nossa posição na economia do sistema de dedução de que esta disposição faz parte, bem como na sua finalidade.

37. A título preliminar, importa observar que a leitura da expressão «bens de investimento utilizados pelo sujeito passivo na respectiva empresa», constante do artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva, não permite responder à questão do órgão jurisdicional de reenvio.

38. É também pacífico que o conceito de bens de investimento não está definido neste artigo nem em qualquer outra disposição da Sexta Directiva.

39. É certo que o artigo 20.º, n.º 4, dessa directiva dispõe que os Estados-Membros podem fixar a noção de bens de investimento para efeitos do disposto nos n.os 2 e 3 desse mesmo artigo. No entanto, contrariamente ao Governo dinamarquês, consideramos que a referência, feita no artigo 19.º, n.º 2, terceira frase, da Sexta Directiva, às disposições do artigo 20.º, n.º 5, do mesmo diploma, não permite interpretar o artigo 20.º, n.º 4, desta mesma directiva num sentido contrário ao da sua redacção.

40. Na verdade, é apenas para efeitos da aplicação dos n.os 2 e 3 do artigo 20.º da Sexta Directiva, relativo ao ajustamento das deduções, que o n.º 4 desse artigo atribui a cada Estado-Membro o cuidado de definir o conceito de bens de investimento. Esta possibilidade não pode, portanto, ser alargada ao âmbito de aplicação do artigo 19.º da Sexta Directiva, que diz respeito ao cálculo do *pro rata* de dedução, sem desrespeitar o texto claro e preciso do artigo 20.º, n.º 4, dessa directiva.

41. Uma tal extensão do alcance desta última disposição seria também contrária ao objectivo prosseguido pelo artigo 19.º da Sexta Directiva, tal como exposto no seu décimo segundo

considerando, nos termos do qual o cálculo do *pro rata* de dedução deve ser efectuado de modo análogo em todos os Estados?Membros.

42. Além disso, o direito dos Estados?Membros de definirem a noção de bens de investimento no sistema de ajustamento das deduções previsto no artigo 20.º da Sexta Directiva não perde o seu efeito útil nem sequer é posto em causa pelo facto do conceito de «bens de investimento» referido no artigo 19.º da mesma directiva dever ter um conteúdo autónomo e uniforme em toda a Comunidade Europeia.

43. Com efeito, o artigo 20.º da Sexta Directiva tem por objecto permitir corrigir as inexactidões no cálculo das deduções de que beneficiou o sujeito passivo. Este artigo é aplicável, designadamente, quando ocorrem modificações dos elementos inicialmente tomados em consideração para a determinação do montante das deduções depois da declaração feita pelo sujeito passivo (6). Pode ser esse o caso, por exemplo, quando o sujeito passivo, que adquiriu um bem para o exercício de uma actividade tributada e que procedeu à dedução da totalidade do IVA que onerou a sua aquisição, o utiliza depois, total ou parcialmente, numa actividade isenta.

44. A probabilidade dessa alteração de afectação de um bem é mais importante relativamente aos bens de investimento, uma vez que se destinam a ser utilizados pelo sujeito passivo durante vários anos. É por essa razão que o artigo 20.º da Sexta Directiva institui relativamente a eles um sistema de ajustamento especial.

45. Prevê assim, no seu n.º 2, que a dedução efectuada inicialmente pode ser ajustada ao longo de um período de cinco anos para os bens mobiliários e até vinte anos para os bens imobiliários. Define igualmente as modalidades de cálculo desse ajustamento. No seu n.º 3, regula também o caso em que o bem de investimento em causa sai do património do sujeito passivo antes do período aplicável, substituindo o ajustamento anual por um ajustamento único, baseado na utilização presumida desse bem durante o restante período.

46. Tendo em atenção a argumentação do Governo dinamarquês, é possível supor que, nas disposições do direito nacional relativas ao ajustamento das deduções, adoptadas com vista à transposição do artigo 20.º da Sexta Directiva, bens como os veículos adquiridos pelo sujeito passivo são considerados bens de investimento. Esta qualificação, que se aplica para efectuar um ajustamento das deduções, não é posta em causa pela tomada em consideração, no cálculo do *pro rata* de dedução previsto no artigo 19.º dessa directiva, do volume de negócios relativo à venda habitual de veículos no termo da sua locação.

47. Com efeito, o facto de veículos que são adquiridos para serem dados em locação e depois vendidos no âmbito da actividade habitual do sujeito passivo estarem excluídos do conceito de «bens de investimento» referido no artigo 19.º da Sexta Directiva não impede as autoridades fiscais dinamarquesas de procederem ao ajustamento da dedução do IVA que onerou veículos adquiridos pelo sujeito passivo se se verificasse que esses veículos, durante a sua permanência na empresa e contrariamente ao previsto no momento da sua aquisição, já não estavam afectos na totalidade à actividade de locação financeira, sujeita ao imposto, mas sim a uma actividade isenta.

48. Por outras palavras, o facto de veículos que são adquiridos para serem dados em locação e depois vendidos no âmbito da actividade habitual do sujeito passivo estarem excluídos do conceito de «bens de investimento» referido no artigo 19.º da Sexta Directiva não influencia a qualificação de «bens de investimento» na acepção do artigo 20.º desta directiva relativamente a veículos que foram objecto de uma alteração de afectação.

49. Por último, a questão da aplicação do ajustamento das deduções aos veículos adquiridos

pelo sujeito passivo para serem dados em locação e depois vendidos no termo da locação não se coloca, *a priori*, na medida em que esses veículos só foram utilizados pelo sujeito passivo no exercício de uma actividade tributada.

50. Por conseguinte, o sistema de ajustamento das deduções previsto no artigo 20.º da Sexta Directiva e o direito dos Estados-Membros de definirem o conceito de bens de investimento no âmbito desse sistema não são postos em causa pelo facto de o conceito de «bens de investimento» previsto no artigo 19.º da Sexta Directiva dever ter uma interpretação autónoma e uniforme na Comunidade.

51. Do mesmo modo, a faculdade conferida aos Estados-Membros pelo artigo 19.º, n.º 2, última frase, da Sexta Directiva de incluírem o produto da cessão dos bens de investimento no cálculo do *pro rata* de dedução quando recorrem à possibilidade prevista no artigo 20.º, n.º 5, desta directiva, também não parece contrariar a nossa análise.

52. Com efeito, essa disposição prevê uma possibilidade de derrogar a regra segundo a qual o volume de negócios relativo à venda de bens de investimento não é tido em conta no cálculo do *pro rata* de dedução. Não pode permitir que se alargue o campo de aplicação do artigo 19.º, n.º 2, primeira e segunda frases, da Sexta Directiva, que se refere às operações cujo resultado deve ser excluído do cálculo do *pro rata* de dedução.

53. Por último, diferentemente do Governo dinamarquês, consideramos que a interpretação do conceito de «bens de investimento» constante do artigo 17.º da Segunda Directiva, formulada pelo Tribunal de Justiça no acórdão *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, já referido, não é pertinente para a resposta a dar à questão em análise.

54. É verdade que esta interpretação pode ser transposta para o âmbito do artigo 19.º da Sexta Directiva, tendo em conta os pontos comuns que ligam esta disposição ao artigo 17.º da Segunda Directiva. Com efeito, este artigo 17.º dispunha que os Estados-Membros tinham a faculdade de «excluir [...] os bens de investimento» do regime de deduções a que se refere o artigo 11.º da Segunda Directiva, segundo o qual todos os sujeitos passivos têm o direito de deduzir o imposto pago a montante relativo aos bens e aos serviços que adquiram para as necessidades da sua empresa.

55. O artigo 17.º da Segunda Directiva, tal como o artigo 19.º da Sexta Directiva, previa assim as condições em que os bens de investimento deviam ser tidos em consideração no regime de dedução destinado a assegurar a neutralidade do sistema do IVA para o sujeito passivo (7). No entanto, os factores subjacentes ao pedido de interpretação do conceito de bens de investimento submetido ao Tribunal de Justiça no processo que deu lugar ao acórdão *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, já referido, eram muito diferentes dos que estão em causa no caso em apreço.

56. Com efeito, nesse processo, o órgão jurisdicional de reenvio estava confrontado com a regulamentação neerlandesa adoptada com base no artigo 17.º da Segunda Directiva, segundo a qual o Reino dos Países Baixos tinha previsto que só 67% do IVA devido pela aquisição de «meios de produção» podia ser deduzido. De acordo com o preâmbulo dessa legislação, o Governo neerlandês pretendia desse modo excluir do direito à dedução todos os bens utilizados no funcionamento da empresa, incluindo o pequeno equipamento, englobando-os no conceito de «meios de produção da empresa».

57. A *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, considerando que esse conceito de «meios de produção da empresa» era mais amplo do que o de «bens de investimento» constante do artigo 17.º da Segunda Directiva, tinha deduzido o IVA pago no momento da aquisição de um furador e

de cartões?resposta para as reuniões dos sócios.

58. O órgão jurisdicional de reenvio viu?se então confrontado com a questão de saber se esses bens deviam ou não ser considerados bens de investimento de modo a serem excluídos do direito à dedução. Para esse efeito, solicitara ao Tribunal de Justiça que declarasse se esse conceito devia ser interpretado no sentido de que abrangia os bens cujo custo de aquisição não é contabilizado como despesa corrente mas é repartido por vários exercícios.

59. Foi nesse contexto que o Tribunal de Justiça respondeu que o conceito de bens de investimento «refere?se aos bens que, sendo utilizados no âmbito de uma actividade económica, se distinguem pela sua natureza duradoura e pelo seu valor, pelo que os seus custos de aquisição não são habitualmente contabilizados como despesas correntes, mas amortizados no decurso de vários exercícios» (8). Foi também neste âmbito que o Tribunal de Justiça acrescentou que os Estados?Membros gozam de uma certa margem de apreciação no que diz respeito aos requisitos a satisfazer relativamente à durabilidade e ao valor dos bens, bem como às regras de amortização a aplicar (9).

60. Tratava?se, portanto, no acórdão *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, já referido, de permitir ao órgão jurisdicional de reenvio determinar se material de escritório de baixo valor podia ser considerado bens de investimento susceptíveis de serem excluídos do direito à dedução do IVA previsto na Segunda Directiva. Nesse acórdão, o Tribunal de Justiça não foi confrontado com bens que, como no processo principal, são adquiridos para serem dados em locação durante um determinado período e em seguida, de uma forma habitual, serem vendidos no termo dessa locação.

61. Por outras palavras, se, por força dos critérios formulados pelo Tribunal de Justiça no acórdão *Verbon van Nederlanse Ondernemingen*, já referido, os veículos adquiridos por uma empresa para o exercício das suas actividades económicas são susceptíveis de constituir bens de investimento na acepção do artigo 19.º da Sexta Directiva, não se pode inferir desses critérios que esses veículos deviam ser qualificados como tal quando a sua cessão, no termo dos contratos de locação, faz parte integrante da actividade habitual do sujeito passivo.

62. É por esta razão que consideramos que a interpretação do conceito de bens de investimento adoptada pelo Tribunal de Justiça no acórdão *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, já referido, não permite responder à questão colocada pelo *Højesteret*.

63. Na ausência de indicação determinante no conteúdo da Sexta Directiva, bem como na jurisprudência, é à luz da economia do sistema de dedução de que o conceito de bens de investimento faz parte e do seu objectivo que, nos termos de uma jurisprudência constante, importa determinar o sentido e o alcance desse conceito para a solução do litígio no processo principal (10).

64. Segundo jurisprudência constante, o regime de dedução instituído pela Sexta Directiva visa garantir a neutralidade do sistema comum do IVA. Assim, este regime visa aliviar inteiramente o sujeito passivo do peso do IVA pago no âmbito de todas as suas actividades, elas próprias sujeitas a esse imposto (11).

65. Quando um sujeito passivo adquire bens e serviços para o exercício simultâneo de actividades tributadas e de actividades isentas, os artigos 17.º, n.º 5, e 19.º, da Sexta Directiva visam permitir?lhe deduzir inteiramente a parte do IVA que onerou a aquisição desses bens e desses serviços que se presume corresponder à proporção em que são utilizados nas actividades tributadas.

66. Ao instituir o sistema do *pro rata* de dedução nos artigos 17.º, n.º 5, e 19.º da Sexta Directiva, o legislador comunitário presumiu que a parte em que esses bens e serviços afectos a um uso misto são utilizados, respectivamente, em actividades tributadas e em actividades isentas é proporcional ao volume de negócios de cada uma dessas categorias de actividades.

67. É por isso que 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 serviços resulta de uma fracção que inclui, no numerador, o volume de negócios relativo às operações tributadas e, no denominador, o volume de negócios total.

68. A exclusão, no âmbito desse cálculo, do volume de negócios relativo à venda de «bens de investimento utilizados pelo sujeito passivo na respectiva empresa», previsto no artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva, faz assim todo o sentido. O produto da venda desses bens deve ser excluído do referido cálculo porque, em princípio, essa venda tem um carácter excepcional ou, no mínimo, pouco habitual. Por conseguinte, não necessita de uma utilização dos bens e dos serviços de uso misto de uma forma que seja proporcional ao volume de negócios que gera. A inclusão desse volume de negócios no cálculo do *pro rata* de dedução falseia, portanto, o seu resultado, na medida em que deixava de reflectir a parte respectiva da utilização dos bens e dos serviços afectos a um uso misto em actividades tributadas e em actividades isentas.

69. Esta análise é corroborada pelo acórdão de 11 de Julho de 1996, Régie Dauphinoise (12), em que o Tribunal de Justiça explicitou as razões pelas quais o artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva prevê também que, para o cálculo do *pro rata* de dedução, não deve ser incluído o montante do volume de negócios relativo às operações acessórias imobiliárias ou financeiras. Segundo o Tribunal de Justiça, se todos os resultados das operações financeiras do sujeito passivo relacionados com uma actividade tributável devessem ser incluídos no denominador da fracção utilizada para o cálculo do *pro rata*, 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.

70. A exclusão do volume de negócios relativo à venda de bens de investimento, do mesmo modo que a do volume de negócios gerado por operações acessórias, justificam-se assim pelo facto de essas operações não corresponderem à actividade habitual do sujeito passivo.

71. De resto, como observam as recorrentes no processo principal, essa justificação estava claramente presente na fundamentação da proposta da Sexta Directiva do Conselho, apresentada pela Comissão em 29 de Junho de 1973 (13).

72. O conceito de «bens de investimento», que consta do artigo 19.º da Sexta Directiva, não deve portanto abranger bens cuja aquisição e posterior venda fazem parte integrante da actividade habitual do sujeito passivo sujeita a IVA. Com efeito, quando essa aquisição e essa cessão fazem parte dessa actividade habitual, implicam a utilização de bens e serviços adquiridos pelo sujeito passivo para o exercício das suas actividades tributadas. O volume de negócios referente à cessão de tais bens deve assim ser tido em conta no cálculo do *pro rata* de dedução de forma a que este possa reflectir as actividades regulares do sujeito passivo e, conseqüentemente, a parte de utilização em actividades tributadas dos bens e dos serviços afectos a um uso misto. A não ser assim, essa parte de utilização não permitiria ao sujeito passivo obter o reembolso do IVA a que tem direito e o objectivo de neutralidade do sistema comunitário do IVA não seria alcançado.

73. No processo principal, decorre das informações fornecidas pelo órgão jurisdicional de reenvio que a compra e a venda dos veículos dados em locação eram organizadas de forma

profissional e sistemática e que o produto esperado da venda era tido em conta na fixação do montante da renda. Daqui resulta que a venda desses veículos não tinha a natureza de actividade acessória, mas constituía efectivamente uma actividade habitual e regular. O número de veículos vendidos pela Erhvervsfinans em 1998, tal como a Comissão sublinha, confirma esta análise.

74. Nestas condições, parece inegável que os custos gerais suportados por essa empresa com as suas instalações profissionais, mobiliário de escritório, equipamento informático, telefone, verificação das contas, etc., contribuíram também para a realização dessas vendas. Parece pois justificado que o volume de negócios relativo a estas seja tomado em consideração no cálculo do *pro rata* de dedução de modo a que o sujeito passivo seja efectivamente libertado da parte do IVA que onera os custos gerais que permitiram o exercício dessa actividade tributada.

75. Por conseguinte, propomos que se responda à questão analisada 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, deve ser interpretada no sentido de que não abrange os bens que uma empresa de locação financeira adquire com vista, por um lado, à sua locação e, por outro, à sua revenda no termo dos contratos de locação, desde que a venda desses bens no termo dos referidos contratos faça parte integrante das actividades económicas habituais dessa empresa.

IV – Conclusão

76. À luz das considerações precedentes, propomos ao Tribunal de Justiça que responda da seguinte forma à questão submetida pelo Højesteret:

«A expressão ‘bens de investimento utilizados pelo sujeito passivo na respectiva empresa’, que consta do artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretada no sentido de que não abrange os bens que uma empresa de locação financeira adquire com vista, por um lado, à sua locação e, por outro, à sua revenda no termo dos contratos de locação, desde que a venda desses bens no termo dos referidos contratos faça parte integrante das actividades económicas habituais dessa empresa.»

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 01 F1 p. 54, a seguir «Sexta Directiva»).

3 – A seguir «Erhvervsfinans».

4 – Acórdão 51/76, Recueil, p. 113, Colect., p. 55.

5 – Directiva de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 1967, 71, p. 1303; EE 09 F1 p. 6, a seguir «Segunda Directiva»). Nos termos do artigo 17.º desta directiva, os Estados-Membros podiam excluir, durante um determinado período transitório, total ou parcialmente, os bens de investimento do regime de deduções.

6 – Acórdão de 30 de Março de 2006, Uudenkaupungin Kaupunki (C-184/04, Colect., p. I-3039, n.º 25).

7 – V. também, neste sentido, acórdão de 15 de Dezembro de 2005, Centralan Property (C-63/04, Colect., p. I-11087, n.º 55).

8 – N.º 12.

9 – N.º 17.

10 – V., designadamente, acórdão de 15 de Julho de 2004, Harbs (C-321/02, Colect., p. I-7101, n.º 28 e jurisprudência aí indicada). V., num exemplo recente, acórdão de 25 de Outubro de 2007, CO.GE.P (C-174/06, Colect., p. I-0000, n.º 30).

11 – Acórdão de 22 de Junho de 1993, Sofitam (C-333/91, Colect., p. I-3513, n.º 10).

12 – Acórdão C-306/94, Colect., p. I-3695, n.º 21.

13 – 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 (*Boletim das Comunidades Europeias*, suplemento, 11/73). 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 *dpro rata* a fim de evitar que possam falsear o seu significado real, na medida em que tais elementos não reflectem a actividade profissional do sujeito passivo. É o caso das vendas de bens de investimento e das operações imobiliárias e financeiras que só são efectuadas a título acessório, isto é, que têm uma importância apenas secundária ou acidental em relação ao volume de negócios global da empresa. Estas operações só são, aliás, excluídas se não fizerem parte da actividade habitual do sujeito passivo» (p. 20).