

Processo C-174/08

NCC Construction Danmark A/S

contra

Skatteministeriet

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Østre Landsret)

«Sexta Directiva IVA – Artigo 19.º, n.º 2 – Dedução do imposto pago a montante – Sujeito passivo misto – Bens e serviços utilizados tanto em actividades tributáveis como em actividades isentas – Cálculo do pro rata de dedução – Conceito de ‘operações acessórias imobiliárias’ – Entregas a si próprio – Princípio da neutralidade fiscal»

Sumário do acórdão

1. *Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Dedução do imposto pago a montante – Bens e serviços utilizados tanto nas operações que conferem o direito à dedução como nas operações sem direito a dedução*

(Directiva 77/388 do Conselho, artigo 19.º, n.º 2)

2. *Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Dedução do imposto pago a montante*

(Directiva 77/388 do Conselho)

1. O artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, deve ser interpretado no sentido de que, no caso de uma empresa de construção, a venda que esta efectua de imóveis construídos por conta própria não pode ser qualificada de «operação acessória imobiliária», na acepção desta disposição, uma vez que esta actividade constitui o prolongamento directo, permanente e necessário da sua actividade tributável. Nestas condições, não há que apreciar, *in concreto*, em que medida essa actividade de venda, considerada isoladamente, implica a utilização de bens e de serviços pelos quais é devido imposto sobre o valor acrescentado.

(cf. n.os 34-35, disp. 1)

2. O princípio da neutralidade fiscal não se opõe a que uma empresa de construção, que paga o imposto sobre o valor acrescentado sobre as actividades de construção que realiza por conta própria (entregas a si próprio), não possa deduzir integralmente o imposto sobre o valor acrescentado relativo aos encargos gerais suportados com a realização dessas actividades, visto que o volume de negócios que resulta da venda dos imóveis construídos está isento de imposto sobre o valor acrescentado.

Com efeito, o referido princípio da neutralidade fiscal constitui a tradução, pelo legislador comunitário, em matéria de imposto sobre o valor acrescentado, do princípio geral da igualdade de tratamento, contudo enquanto este último princípio tem, à semelhança dos outros princípios

gerais de direito comunitário, dignidade constitucional, o princípio da neutralidade fiscal necessita de uma elaboração legislativa que só pode ser feita através de um acto de direito comunitário derivado. O princípio da neutralidade fiscal pode, nesse acto legislativo, ser objecto de precisões, como as que decorrem da aplicação conjugada dos artigos 19.º, n.º 1, e 28.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, bem como do ponto 16 do anexo F desta directiva, por força da qual o sujeito passivo que exerce simultaneamente actividades sujeitas a imposto e actividades isentas de venda de imóveis não pode deduzir integralmente o imposto sobre o valor acrescentado que onera os seus encargos gerais.

Por outro lado, o princípio da neutralidade fiscal não pode ser utilmente invocado para se opor à aplicação das disposições da Sexta Directiva transpostas pela legislação nacional, uma vez que com as disposições criticadas relativas à transposição da Sexta Directiva, o legislador nacional, tendo devidamente em conta o princípio geral da igualdade de tratamento, pretendeu colocar as empresas de construção que exercem, à margem da sua actividade de construção, uma actividade isenta de venda de imóveis, na mesma situação que os promotores imobiliários, que, pelo facto de esta actividade estar isenta de imposto, não podem deduzir o imposto sobre o valor acrescentado que onera as actividades de construção realizadas pelas empresas terceiras a que recorrem, isto para evitar distorções de concorrência no mercado interno.

(cf. n.os 41-43, 46-47, disp. 2)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

29 de Outubro de 2009 (*)

«Sexta Directiva IVA – Artigo 19.º, n.º 2 – Dedução do imposto pago a montante – Sujeito passivo misto – Bens e serviços utilizados tanto em actividades tributáveis como em actividades isentas – Cálculo do pro rata de dedução – Conceito de ‘operações acessórias imobiliárias’ – Entregas a si próprio – Princípio da neutralidade fiscal»

No processo C-174/08,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Østre Landsret (Dinamarca), por decisão de 17 de Abril de 2008, entrado no Tribunal de Justiça em 28 de Abril de 2008, no processo

NCC Construction Danmark A/S

contra

Skatteministeriet,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: K. Lenaerts, presidente da Terceira Secção, exercendo funções de presidente da Quarta Secção, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, G. Arestis e J. Malenovský (relator), juízes, advogado-geral: Y. Bot,

secretário: C. Strömholm, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 23 de Abril de 2009,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da NCC Construction Danmark A/S, por B. Møll Pederson, advokat,
- em representação do Governo dinamarquês, por B. Weis Fogh, na qualidade de agente, assistida por D. Auken, advokat,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por D. Triantafyllou e S. Schönberg, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 18 de Junho de 2009,

profere o presente

Acórdão

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

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a sociedade NCC Construction Danmark A/S (a seguir «NCC») ao Skatteministeriet (Ministério das Contribuições e Impostos), relativamente ao direito a dedução parcial do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») que a NCC podia exigir sobre os seus encargos gerais.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

3 O artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva dispõe que estão sujeitas ao IVA 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 5.º, n.º 7, alínea a), da Sexta Directiva tem a seguinte redacção:

«Os Estados-Membros podem equiparar a entrega efectuada a título oneroso:

a) 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].»

5 O artigo 6.º, n.º 3, da Sexta Directiva enuncia:

«A fim de evitar distorções de concorrência, e sem prejuízo da consulta prevista no artigo 29.º, 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].»

6 O artigo 17.º, n.º 2, alínea), da Sexta Directiva prevê que, 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 o IVA devido ou pago no território do país 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.

7 Resulta do artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Directiva que, no que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo, não só nas operações com direito a dedução, previstas nos n.os 2 e 3 deste artigo, como nas operações sem direito a dedução, a dedução só é concedida relativamente à parte do IVA que é proporcional ao montante respeitante às primeiras operações. Este *pro rata* é determinado para o conjunto das operações efectuadas pelo sujeito passivo, nos termos do artigo 19.º

8 O artigo 19.º, n.os 1 e 2, da Sexta Directiva tem a seguinte redacção:

«Cálculo do *pro rata* de dedução

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

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

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

2. Em derrogação do disposto no n.º 1, no cálculo de *pro rata* de dedução, não se toma em consideração o montante do volume de negócios relativo às entregas de bens de investimento utilizados pelo sujeito passivo na respectiva empresa. Não é igualmente tomado em consideração o montante do volume de negócios relativo às operações acessórias imobiliárias e financeiras ou às operações referidas em B, d), do artigo 13.º, quando se trate de operações acessórias. [...]

9 De acordo com a disposição transitória prevista no artigo 28.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva, os Estados-Membros podem, durante o período transitório a que se refere o n.º 4 deste artigo, continuar a isentar as operações enumeradas no anexo F da referida directiva. Esse anexo F contém, no seu ponto 16, a expressão «[e]ntrega de edifícios e de terrenos referidos no n.º 3 do artigo 4.º».

Legislação nacional

10 A lei do IVA (momsloven) transpõe a Sexta Directiva.

11 No que se refere às prestações internas da empresa, o § 6, n.º 1, desta lei prevê que o IVA deve ser pago pelos sujeitos passivos que constroem imóveis, por conta própria e no seu próprio terreno, para venda, quando executam obras de construção, ao passo que o n.º 2 deste mesmo artigo prevê que, no que diz respeito a imóveis pelos quais é devido o IVA nos termos do n.º 1, os trabalhos realizados e os materiais utilizados para o efeito devem ser equiparados a prestações efectuadas a título oneroso e, portanto, a prestações tributáveis.

12 O § 13, n.º 1, ponto 9), da lei do IVA isenta deste imposto a entrega de imóveis.

13 No que respeita ao direito a 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 suas aquisições de bens e serviços utilizados exclusivamente para as entregas da empresa não isentas de imposto nos termos do § 13».

14 Quanto às aquisições destinadas a uma utilização mista, o § 38 da lei do IVA dispõe que «relativamente aos bens e serviços que uma sociedade registada utiliza simultaneamente para fins que conferem direito a dedução nos termos do § 37 e para outros fins, pode ser feita a dedução da parte do imposto proporcionalmente correspondente ao volume de negócios da parte da actividade da empresa sujeita a registo. Na determinação do volume de negócios, não é tido em conta o montante relativo à entrega de bens de investimento utilizados na empresa [...] Além disso, não se toma em consideração o montante do volume de negócios relativo às operações acessórias imobiliárias [...]».

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

15 A NCC é uma empresa que opera no sector da construção civil, nomeadamente, como dono de obra. Realiza trabalhos de construção que abrangem, nomeadamente, actividades de engenharia, de planificação, de consultadoria e de mão-de-obra, no sector da engenharia civil, tanto por conta de terceiros como por conta própria.

16 A venda dos imóveis que constrói por conta própria não constitui a actividade principal da recorrente, mas sim uma actividade à parte, derivada da sua actividade de construção, pela qual está sujeita a IVA.

17 Dado que a lei dinamarquesa do IVA isenta deste imposto a venda de imóveis construídos por conta própria, a NCC estava obrigada, na qualidade de sujeito passivo misto, a calcular o *pro rata* para determinar o montante sobre o qual incidia a dedução do IVA a que tinha direito sobre as despesas comuns às suas duas actividades (encargos gerais).

18 No âmbito desse cálculo, a NCC não tomou em consideração o volume de negócios resultante da venda de imóveis construídos por conta própria. Considerou, com efeito, que essa actividade de venda de imóveis devia ser entendida como uma «operação acessória imobiliária», na acepção do artigo 19.º, n.º 2, segundo período, da Sexta Directiva.

19 Tendo as autoridades fiscais dinamarquesas alterado a sua prática a partir de 1 de Abril de 2002, consideraram que a actividade de venda de imóveis efectuada por uma empresa de construção não podia ser equiparada a uma «operação acessória imobiliária». Daqui resultou para a sociedade que, desde então, o IVA que onerava a montante as suas despesas comuns só era parcialmente dedutível.

20 A NCC, que entendia que beneficiava da dedução total do IVA relativo às suas despesas comuns, contestou a posição do Skatteministeriet.

21 Nestas condições, 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 IVA 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 IVA –, deve pagar IVA sobre as entregas [a si própria] 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 IVA, em conjugação com o [ponto] 16 do anexo F dessa directiva?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira e segunda questões

22 Com as suas duas primeiras questões, que devem ser examinadas em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, por um lado, se o artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que, no caso de uma empresa de construção, a venda que esta faz de imóveis construídos por conta própria pode ser qualificada de «operação acessória imobiliária», na acepção dessa disposição, e, por outro, se, no âmbito dessa qualificação, se deve apreciar *in concreto* em que medida a referida actividade, considerada isoladamente, implica a utilização de bens e de serviços pelos quais é devido IVA.

23 A título preliminar, deve recordar-se que, para determinar o alcance de uma disposição de direito comunitário, há que ter simultaneamente em conta os seus termos, o seu contexto e os seus objectivos (acórdãos de 15 de Outubro de 1992, *Tenuta il Bosco*, C-162/91, Colect., p. I-5279, n.º 11; de 16 de Janeiro de 2003, *Maierhofer*, C-315/00, Colect., p. I-563, n.º 27; e de 8 de Dezembro de 2005, *Jyske Finans*, C-280/04, Colect., p. I-10683, n.º 34).

24 Além disso, decorre das exigências tanto de aplicação uniforme do direito comunitário como do princípio da igualdade que os termos de uma disposição de direito comunitário que não contenha nenhuma remissão expressa para o direito dos Estados-Membros para determinar o seu sentido e alcance devem normalmente ser interpretados de modo autónomo e uniforme em toda a Comunidade (v., neste sentido, nomeadamente, acórdãos de 15 de Julho de 2004, *Harbs*, C-321/02, Colect., p. I-7101, n.º 28, e de 18 de Outubro de 2007, *Österreichischer Rundfunk*, C-195/06, Colect., p. I-8817, n.º 24).

25 A este respeito, deve ter-se em atenção que o artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva não faz nenhuma remissão expressa para o direito dos Estados-Membros, para determinar o seu sentido

e alcance, e que os seus termos não permitem, por si sós, considerar com segurança que se refere a uma actividade como a que está em causa no processo principal.

26 Nestas condições, importa ter em conta o contexto e os objectivos dessa disposição.

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

28 Quando o sujeito passivo efectua em simultâneo operações tributáveis que dão direito a dedução e operações isentas que não conferem esse direito, o artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Directiva prevê que a dedução só é admitida relativamente à parte do IVA que é proporcional ao montante das operações tributáveis. Este *pro rata* é calculado nos termos do artigo 19.º desta directiva.

29 Embora o n.º 1 do referido artigo 19.º preveja que o *pro rata* de dedução resulta de uma fracção que inclui, no numerador, o volume de negócios relativo às operações tributáveis e, no denominador, o volume total de negócios, o n.º 2 do mesmo artigo dispõe que, em derrogação, não se toma em consideração, nomeadamente, o montante do volume de negócios relativo às «operações acessórias imobiliárias». Contudo, a Sexta Directiva não contém em parte alguma a definição deste conceito de «operação acessória imobiliária».

30 Seguidamente, no que se refere ao objectivo do referido n.º 2, este resulta, nomeadamente, da exposição de motivos que acompanhava a proposta de Sexta Directiva, apresentada pela Comissão das Comunidades Europeias ao Conselho das Comunidades Europeias em 29 de Junho de 1973 (v. *Boletim das Comunidades Europeias*, suplemento 11/73, p. 20). De acordo com essa exposição, «[o]s elementos referidos neste número devem ser excluídos do cálculo do *pro rata* a fim de evitar que possam falsear o seu significado real, na medida em que tais elementos não reflectem a actividade profissional do sujeito passivo. É o caso das vendas de bens de investimento e das operações imobiliárias e financeiras que só são efectuadas a título acessório, isto é, que têm uma importância apenas secundária ou acidental em relação ao volume de negócios global da empresa. Estas operações só são, aliás, excluídas se não fizerem parte da actividade profissional habitual do sujeito passivo».

31 A este propósito, como resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa ao referido objectivo, uma actividade económica não pode ser qualificada de «acessória», na acepção do artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva, se constituir o prolongamento directo, permanente e necessário da actividade tributável da empresa (acórdão de 11 de Julho de 1996, Régie dauphinoise, C-306/94, Colect., p. I-3695, n.º 22) ou se implicar uma utilização significativa de bens ou de serviços pelos quais é devido IVA (acórdão de 29 de Abril de 2004, EDM, C-77/01, Colect., p. I-4295, n.º 76).

32 É, portanto, à luz desta jurisprudência que o Tribunal de Justiça deve responder à questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio.

33 Quanto ao cumprimento do primeiro requisito, a actividade de venda de imóveis que uma

empresa de construção construiu por conta própria não pode ser considerada como uma actividade acessória da sua actividade profissional tributável, que consiste na construção de imóveis por conta de terceiros ou por conta própria. Com efeito, derivando da mesma actividade de construção, essa actividade constitui o seu prolongamento directo. A organização geral das suas actividades implica que a NCC programe, à partida e com regularidade, a título permanente, a construção por conta própria de um determinado número de imóveis, por mais pequena que seja, cuja posterior comercialização ela própria pretende assegurar. A actividade de venda de imóveis que daí decorre não se afigura, portanto, accidental, mas resulta necessariamente de uma vontade deliberada de a empresa desenvolver, no âmbito da sua actividade profissional, a actividade de comercialização dos imóveis que ela construiu por conta própria. Essa actividade faz parte do objectivo da empresa do sujeito passivo e é efectuada com um fim comercial (v., por analogia, acórdão EDM, já referido, n.º 67).

34 Nestas condições, deve considerar-se que uma actividade de venda de imóveis, como a que está em causa no processo principal, constitui o prolongamento directo, permanente e necessário de uma actividade profissional tributável da sociedade, sem que se tenha de apreciar *in concreto* em que medida essa actividade de venda, considerada isoladamente, implica a utilização de bens e de serviços pelos quais é devido IVA.

35 Face às considerações precedentes, cumpre responder às duas primeiras questões que o artigo 19.º, n.º 2, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que, no caso de uma empresa de construção, a venda que esta efectua de imóveis construídos por conta própria não pode ser qualificada de «operação acessória imobiliária», na acepção desta disposição, uma vez que esta actividade constitui o prolongamento directo, permanente e necessário da sua actividade tributável. Nestas condições, não há que apreciar, *in concreto*, em que medida essa actividade de venda, considerada isoladamente, implica a utilização de bens e de serviços pelos quais é devido IVA.

Quanto à terceira questão

36 Com a sua terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta ao Tribunal de Justiça, no essencial, se é compatível com o princípio da neutralidade fiscal que uma empresa de construção, que paga IVA sobre as actividades de construção que efectua por conta própria (entregas a si próprio), não possa deduzir integralmente o IVA relativo aos encargos gerais suportados com a realização dessas prestações, visto que o volume de negócios que resulta da venda dos imóveis construídos está isento de IVA.

37 A NCC alega que, embora o volume de negócios resultante da sua actividade de venda de imóveis esteja isento de IVA, a actividade de construção de imóveis por conta própria foi tributada (a título de entregas a si próprio e apesar da inexistência, por hipótese, de volume de negócios correspondente) com base no preço de revenda da referida actividade, acrescido da margem de lucro habitual nesse sector de actividade. Nestas condições, a NCC defende que, embora esteja sujeita a IVA, ficou privada da possibilidade de obter o reembolso do IVA relativo aos bens e aos serviços (encargos gerais) utilizados para os fins de uma operação tributável (a construção de imóveis por conta própria). Sustenta que essa situação não é compatível com as exigências do princípio da neutralidade fiscal.

38 Além disso, a NCC alega que a forma particular escolhida pelo Reino da Dinamarca para transpor as disposições relativas às isenções previstas na Sexta Directiva implica que ela seja tratada de modo menos favorável do que aquele a que as empresas de construção têm direito por força da directiva, a saber, o direito à dedução integral da totalidade dos encargos gerais.

39 A título preliminar, há que recordar que o princípio da neutralidade fiscal, decorrente das

disposições do artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva, implica que o sujeito passivo possa deduzir integralmente o IVA que onerou os bens e os serviços adquiridos para o exercício das suas actividades tributáveis (v., neste sentido, acórdão de 6 de Março de 2008, Nordania Finans e BG Factoring, C-98/07, Colect., p. I-1281, n.º 19).

40 A este propósito, deve recordar-se que, segundo jurisprudência assente, o princípio da neutralidade fiscal, e, em especial, o direito a dedução, constitui, enquanto parte integrante do mecanismo do IVA, um princípio fundamental inerente ao sistema comum do IVA instituído pela legislação comunitária (v. acórdãos de 10 de Julho de 2008, Sosnowska, C-25/07, Colect., p. I-5129, n.os 14 e 15 e jurisprudência aí referida, e de 23 de Abril de 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, ainda não publicado na Colectânea, n.º 15).

41 O referido princípio da neutralidade fiscal constitui a tradução, pelo legislador comunitário, em matéria de IVA, do princípio geral da igualdade de tratamento (v., neste sentido, acórdão de 10 de Abril de 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Colect., p. I-2283, n.º 49 e jurisprudência aí referida).

42 Contudo, enquanto este último princípio tem, à semelhança dos outros princípios gerais de direito comunitário, dignidade constitucional, o princípio da neutralidade fiscal necessita de uma elaboração legislativa que só pode ser feita através de um acto de direito comunitário derivado (v., por analogia, em matéria de protecção dos accionistas minoritários, acórdão de 15 de Outubro de 2009, Audiolux e o., C-101/08, ainda não publicado na Colectânea, n.º 63).

43 Consequentemente, o princípio da neutralidade fiscal pode, nesse acto legislativo, ser objecto de precisões, como as que, transpostas para o direito dinamarquês, decorrem da aplicação conjugada dos artigos 19.º, n.º 1, e 28.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva, bem como do ponto 16 do anexo F desta directiva, por força da qual o sujeito passivo que exerce simultaneamente actividades sujeitas a imposto e actividades isentas de venda de imóveis não pode deduzir integralmente o IVA que onera os seus encargos gerais.

44 Importa ainda salientar que o princípio geral da igualdade de tratamento, de que o princípio da neutralidade fiscal é uma expressão específica a nível do direito comunitário derivado e no sector particular da fiscalidade, exige que as situações comparáveis não sejam tratadas de maneira diferente, a menos que uma diferenciação se justifique objectivamente (acórdão Marks & Spencer, já referido, n.º 51 e jurisprudência aí referida). Esse princípio pressupõe, nomeadamente, que as diferentes categorias de operadores económicos que se encontrem numa situação comparável sejam tratados de maneira idêntica para evitar qualquer distorção da concorrência no mercado interno, em conformidade com o disposto no artigo 3.º, n.º 1, alínea g), CE.

45 Ao transporem as disposições da Sexta Directiva, os Estados-Membros tinham a obrigação de ter em conta o princípio da igualdade de tratamento, da mesma forma que outros princípios gerais de direito comunitário, os quais, dotados de valor constitucional, os vinculam quando intervêm no âmbito do direito comunitário (v., neste sentido, acórdãos de 18 de Maio de 2000, Rombi e Arkopharma, C-107/97, Colect., p. I-3367, n.º 65, e de 8 de Junho de 2000, Schloßstrasse, C-396/98, Colect., p. I-4279, n.º 44).

46 Ora, como resulta dos articulados do Governo dinamarquês, com as disposições criticadas relativas à transposição da Sexta Directiva, o legislador dinamarquês, tendo devidamente em conta o princípio geral da igualdade de tratamento, pretendeu colocar as empresas de construção que, como a NCC, exercem, à margem da sua actividade de construção, uma actividade isenta de venda de imóveis, na mesma situação que os promotores imobiliários, que, pelo facto de esta actividade estar isenta de imposto, não podem deduzir o IVA que onera as actividades de

construção realizadas pelas empresas terceiras a que recorrem, isto para evitar distorções de concorrência no mercado interno. Nestas condições, o princípio da neutralidade fiscal não pode ser utilmente invocado para se opor à aplicação das disposições assim transpostas.

47 Face às considerações precedentes, cumpre responder à terceira questão que o princípio da neutralidade fiscal não se opõe a que uma empresa de construção, que paga IVA sobre as actividades de construção que realiza por conta própria (entregas a si próprio), não possa deduzir integralmente o IVA relativo aos encargos gerais suportados com a realização dessas actividades, visto que o volume de negócios que resulta da venda dos imóveis construídos está isento de IVA.

Quanto às despesas

48 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:

1) **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, no caso de uma empresa de construção, a venda que esta efectua de imóveis construídos por conta própria não pode ser qualificada de «operação acessória imobiliária», na acepção desta disposição, uma vez que esta actividade constitui o prolongamento directo, permanente e necessário da sua actividade tributável. Nestas condições, não há que apreciar, *in concreto*, em que medida essa actividade de venda, considerada isoladamente, implica a utilização de bens e de serviços pelos quais é devido imposto sobre o valor acrescentado.**

2) **O princípio da neutralidade fiscal não se opõe a que uma empresa de construção, que paga imposto sobre o valor acrescentado sobre as actividades de construção que realiza por conta própria (entregas a si próprio), não possa deduzir integralmente o imposto sobre o valor acrescentado relativo aos encargos gerais suportados com a realização dessas actividades, visto que o volume de negócios que resulta da venda dos imóveis construídos está isento de imposto sobre o valor acrescentado.**

Assinaturas

* Língua do processo: dinamarquês.