

Processo C-228/05

Stradasfalti Srl

contra

Agenzia delle Entrate ? Ufficio di Trento

(pedido de decisão prejudicial apresentado pela Commissione tributaria di primo grado di Trento)

«Sexta Directiva IVA – Artigos 17.º, n.º 7, e 29.º – Direito à dedução do IVA a montante»

Conclusões da advogada-geral E. Sharpston apresentadas em 22 de Junho de 2006

Acórdão do Tribunal de Justiça (Terceira Secção) de 14 de Setembro de 2006

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*

(Directiva 77/388 do Conselho, artigo 17.º, n.º 7, primeiro período)

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, artigo 17.º, n.º 7, primeiro período)

3. *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, artigo 17.º, n.os 1, 2 e 7)

1. O artigo 17.º, n.º 7, primeiro período, da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, impõe aos Estados-Membros que, para respeitarem a obrigação processual de consulta prevista no artigo 29.º da mesma directiva, informem o comité consultivo do imposto sobre o valor acrescentado instituído por este artigo de que pretendem adoptar uma medida nacional que derroga o regime geral das deduções do imposto sobre o valor acrescentado e que prestem a este comité informação suficiente a fim de lhe permitir examinar a medida com pleno conhecimento de causa.

Efectivamente, a obrigação de consulta do Comité consultivo ficaria desprovida de qualquer sentido se os Estados-Membros se limitassem a notificar-lhe a medida nacional derogatória que pretendem adoptar sem juntarem a esta notificação qualquer explicação sobre a natureza ou o alcance da medida. O Comité consultivo deve estar em condições de deliberar validamente sobre a medida que lhe é submetida.

(cf. n.os 30, 32, disp. 1)

2. O artigo 17.º, n.º 7, primeiro período, 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 não autoriza um Estado-Membro a excluir bens do regime das deduções do imposto sobre o valor acrescentado sem consulta prévia do comité consultivo do imposto sobre o valor acrescentado instituído pelo artigo 29.º da referida directiva. A referida disposição também não autoriza um Estado-Membro a adoptar medidas relativas à exclusão de bens do regime das deduções deste imposto que não contenham a indicação da sua limitação no tempo e/ou que façam parte de um conjunto de medidas de adaptações estruturais tendo por objectivo reduzir o défice orçamental e permitir o reembolso da dívida do Estado. Efectivamente, a mesma autoriza um Estado-Membro a adoptar medidas de carácter temporário destinadas a fazer face às consequências de uma situação conjuntural na qual se encontra a economia num dado momento.

(cf. n.os 53-55, disp. 2)

3. Na medida em que uma exclusão do regime das deduções não foi instituída em conformidade com o artigo 17.º, n.º 7, da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, as autoridades fiscais nacionais não podem opor a um sujeito passivo uma disposição derogatória do princípio do direito à dedução do IVA enunciado no artigo 17.º, n.º 1, desta directiva. Tendo o sujeito passivo sido submetido a esta disposição derogatória deve poder recalcular a sua dívida de imposto sobre o valor acrescentado em conformidade com o disposto no artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva, na medida em que os bens e serviços foram utilizados para as necessidades das operações tributáveis.

(cf. n.os 69, disp. 3)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

14 de Setembro de 2006 (*)

«Sexta Directiva IVA – Artigos 17.º, n.º 7, e 29.º – Direito à dedução do IVA a montante»

No processo C-228/05,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pela Commissione tributaria di primo grado di Trento (Itália), por decisão de 21 de Março de 2005, entrado no Tribunal de Justiça em 24 de Maio de 2005, no processo

Stradasfalti Srl

contra

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Trento,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Rosas, presidente de secção, J. Malenovský, J.-P. Puissochet (relator), A. Borg Barthet e U. Lõhmus, juízes,

advogada-geral: E. Sharpston,

secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 6 de Abril de 2006,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Stradasfalti Srl, por B. Santacroce, avvocato,
- em representação do Governo italiano, por I. M. Braguglia, na qualidade de agente, assistido por G. De Bellis, avvocato dello Stato,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por A. Aresu e M. Afonso, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 22 de Junho de 2006,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 17.º, n.º 7, 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»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a sociedade italiana Stradasfalti Srl (a seguir «Stradasfalti») à Agenzia delle Entrate – Ufficio di Trento, a propósito do reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») que a Stradasfalti afirma ter indevidamente pago nos anos de 2000 pela aquisição, utilização e manutenção de veículos de turismo não utilizados na actividade específica dessa mesma sociedade.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

3 O artigo 17.º da Sexta Directiva, que tem por epígrafe «Origem e âmbito do direito à dedução», dispõe no n.º 2, alínea a), que «[d]esde 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 imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo».

4 O artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva prevê:

«O mais tardar antes de decorrido o prazo de quatro anos a contar da data de entrada em vigor da presente directiva, o Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, determinará quais as despesas que não conferem direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado. Serão excluídas do direito à dedução, em qualquer caso, as despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação. Até à entrada em vigor das disposições acima referidas, os Estados-Membros podem manter todas as exclusões previstas na legislação nacional respectiva no momento da entrada em vigor da presente directiva.»

5 Nos termos do artigo 17.º, n.º 7, da Sexta Directiva:

«Sem prejuízo da consulta prevista no artigo 29.º, os Estados-Membros podem, por razões conjunturais, excluir parcial ou totalmente do regime das deduções alguns ou todos os bens de investimento ou outros bens. A fim de manterem condições de concorrência idênticas, os Estados-Membros podem, em vez de recusar a dedução, tributar os bens produzidos pelo próprio sujeito passivo ou que este tenha adquirido no território do país ou que tenha importado, de modo que tal tributação não exceda o montante do imposto sobre o valor acrescentado que incidiria sobre a aquisição de bens similares.»

6 O artigo 29.º, n.os 1 e 2, da Sexta Directiva dispõe:

«1. É instituído um Comité Consultivo do Imposto sobre o Valor Acrescentado, a seguir denominado 'Comité'.

2. O Comité será composto por representantes dos Estados-Membros e da Comissão.

O Comité será presidido por um representante da Comissão.

O Secretariado do Comité será assegurado pelos serviços da Comissão».

Regulamentação nacional

7 A regulamentação nacional pertinente figura no artigo 19.ºbis, n.º 1, que tem por epígrafe («Exclusão ou redução da dedução para determinados bens e serviços»), do Decreto n.º 633 do Presidente da República, de 26 de Outubro de 1972 (suplemento ordinário à GURI n.º 292, de 11 de Novembro de 1972), na redacção resultante do artigo 3.º do Decreto Legislativo n.º 313, de 2 de Setembro de 1997, (suplemento ordinário à GURI n.º 219, de 27 de Dezembro de 1997).

8 O referido artigo 19.ºbis, n.º 1, dispõe:

«Por derrogação às disposições previstas no artigo 19.º:

[...]

c) o imposto relativo à aquisição ou à importação de ciclomotores, de motociclos e de viaturas particulares e de veículos automóveis previstos no artigo 54.º, alíneas a) e c), do Decreto Legislativo n.º 285, de 30 de Abril de 1992, não incluídos no quadro B anexo e não destinados a uso público, não ligados à actividade específica da empresa, e dos respectivos componentes e peças sobresselentes, bem como às prestações de serviços previstas no artigo 16.º, n.º 3, e à utilização, guarda, manutenção e reparação dos referidos bens, não confere direito a dedução, excepto no caso de agentes ou representantes comerciais;

d) o imposto relativo à aquisição ou à importação de carburantes e de lubrificantes destinados

a viaturas particulares e veículos automóveis, aeronaves, navios e barcos de recreio confere direito a dedução se o imposto sobre a compra, a importação ou a aquisição mediante contratos de locação financeira (leasing), afretamento e equivalentes de viaturas particulares, veículos, aeronaves e navios em causa conferir direito a dedução.»

9 O efeito desta disposição foi limitado até 31 de Dezembro de 2000 pelo artigo 7.º, n.º 3, da Lei n.º 488, de 23 de Dezembro de 1999 (suplemento ordinário à GURI n.º 302, de 27 de Dezembro de 1999).

10 A medida foi posteriormente prorrogada e o seu âmbito de aplicação alterado pelo artigo 30.º, n.º 4, da Lei n.º 388 de 23 de Dezembro de 2000 (suplemento ordinário à GURI n.º 302, de 29 de Dezembro de 2000), nos termos do qual:

«A não dedutibilidade do imposto sobre o valor acrescentado relativo às operações que tenham por objecto ciclomotores, motociclos, viaturas particulares e veículos automóveis previstos no artigo 19.º ?bis ?I, n.º 1, alínea c), do Decreto n.º 633 do Presidente da República, de 26 de Outubro de 1972, prorrogada em último lugar até 31 de Dezembro de 2000 pelo artigo 7.º, n.º 3, da Lei n.º 488 de 23 de Dezembro de 1999, foi novamente prorrogada até 31 de Dezembro de 2001; no entanto, quanto à compra, importação e aquisição mediante contratos de locação financeira (leasing), afretamento e equiparáveis dos referidos veículos, a não dedutibilidade é reduzida a 90% do montante em questão e a 50% no caso de veículos equipados com propulsores que não são de combustão interna.»

11 Este diploma continuou em vigor na sequência de novas medidas de prorrogação anuais. O prazo foi, assim, alterado pelo artigo 9.º, n.º 4, da Lei n.º 448, de 28 de Dezembro de 2001, depois pelo artigo 2.º, n.º 13, da Lei n.º 289, de 27 de Dezembro de 2002, pelo artigo 2.º, n.º 17, da Lei n.º 350, de 24 de Dezembro de 2003 e, por último, pelo artigo 1.º, n.º 503, da Lei n.º 311, de 30 de Dezembro de 2004, que prorrogou os seus efeitos até 31 de Dezembro de 2005.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

12 A Stradasfalti é uma *società a responsabilità limitata* de direito italiano cuja sede social se situa na província de Trento e que opera no sector da construção de estradas.

13 Dispõe de veículos de empresa que não são objecto da sua actividade própria, e cuja compra, utilização, manutenção e abastecimento em carburante não puderam beneficiar da dedutibilidade do IVA relativa a esses veículos, como prevê a legislação italiana.

14 Considerando esta legislação incompatível com as disposições da Sexta Directiva relativas à dedutibilidade do IVA, a Stradasfalti pediu à Agenzia delle Entrate – Ufficio di Trento, em 7 de Julho de 2004, a restituição de aproximadamente 31 340 euros, a título de reembolso do IVA indevidamente pago de 2000 a 2004 pela compra, utilização, manutenção e abastecimento em carburante dos seus veículos de empresa.

15 Este pedido foi indeferido por várias decisões adoptadas em 15 de Julho de 2004 pela Agenzia delle Entrate – Ufficio di Trento.

16 Em 22 de Novembro de 2004, a Stradasfalti recorreu para a Commissione tributaria di primo grado di Trento a fim de obter a anulação dessas decisões e o reembolso do IVA relativamente aos períodos considerados.

17 Foi neste contexto que a Commissione tributaria di primo grado di Trento suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 17.º, n.º 7, primeiro período, da Sexta Directiva [...], conjugado com o n.º 2 do mesmo artigo deve ser interpretado no sentido de que:

a) Se opõe a que se considere que a simples notificação por parte de um Estado-Membro da adopção de uma disposição legislativa nacional, como a prevista no actual artigo 19 bis, n.º 1, D.P.R., n.º 633/72, alíneas c) e d), e nas sucessivas prorrogações, que limita o direito de dedução do IVA relativo ao uso e manutenção dos bens a que se refere o n.º 2 do artigo 17.º, constitui uma 'consulta ao Comité do IVA' na acepção do artigo 29.º da directiva referida, com base no facto de o Comité do IVA se ter limitado a tomar conhecimento da notificação?

b) Se opõe igualmente a que se considere como medida que cai no seu âmbito de aplicação qualquer limitação do direito a beneficiar da dedução do IVA relacionado com a aquisição, uso e manutenção dos bens mencionados na alínea a), adoptada antes de ser consultado o Comité do IVA e mantida em vigor mediante numerosas prorrogações legislativas, repetidas em cadeia e sem solução de continuidade durante mais de 25 anos?

c) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, alínea b), solicita-se ao Tribunal de Justiça que forneça orientações para se determinar a eventual duração máxima dessas prorrogações por razões conjunturais referidas no artigo 17.º, n.º 7, da Sexta Directiva ou que precise se a inobservância do carácter temporário das derrogações (reiteradas no tempo) confere ao contribuinte o direito a beneficiar da dedução.

2) No caso de entender que não foram observados os requisitos e condições do procedimento estabelecido no artigo 17.º, n.º 7, solicita-se ao Tribunal de Justiça que declare se o artigo 17.º, n.º 2, da directiva já referida se deve interpretar no sentido de que se opõe a uma disposição legislativa nacional ou a uma prática administrativa adoptada por um Estado-Membro depois da entrada em vigor da Sexta Directiva (1 de Janeiro de 1979) que, objectivamente e sem limitação de tempo, limita a dedução do IVA relativo à aquisição, uso e manutenção de determinados veículos.»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão, alínea a)

18 Com a sua primeira questão, alínea a), o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se o artigo 17.º, n.º 7, primeiro período, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que se considere «consulta do Comité do IVA», prevista no artigo 29.º da referida directiva, a notificação por um Estado-Membro da adopção de uma disposição legislativa nacional que limita o direito à dedução do IVA relativo à utilização e à manutenção dos bens previstos no n.º 2 do artigo 17.º, limitando-se o Comité do IVA a tomar conhecimento dessa notificação.

Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

19 A Comissão sustenta que a consulta do Comité do IVA prevista no artigo 29.º da Sexta Directiva, é um requisito processual essencial de aplicação das derrogações conjunturais do IVA. O recurso a este comité deve permitir aos representantes dos Estados-Membros e à Comissão examinar conjuntamente as medidas nacionais derogatórias da regra da dedutibilidade do IVA. A simples notificação, ao Comité do IVA, da legislação nacional, adoptada ou prestes a sê-lo, não pode ser considerada consulta suficiente, como também não pode ser o facto de este comité

tomar conhecimento da legislação nacional que lhe foi notificada.

20 Esta interpretação do artigo 29.º da Sexta Directiva é confirmada pelas diferentes versões linguísticas da fórmula utilizada no artigo 17.º, n.º 7, desta directiva. Além disso, o Tribunal de Justiça já decidiu, no acórdão de 8 de Janeiro de 2002, *Metropol e Stadler* (C-409/99, Colect., p. I-81), que a consulta do Comité do IVA é uma condição prévia à adopção de qualquer medida baseada no referido artigo 17.º, n.º 7.

21 Quanto à medida em causa no processo principal, o Governo italiano recorreu ao Comité do IVA em 1980 e precisou, por intermédio do seu representante, o conteúdo e o alcance da medida durante a reunião desta instituição nesse ano. Seguiu o mesmo processo aquando das prorrogações sucessivas da medida, consultando este comité em 1990, 1995, 1996, 1999 e 2000.

22 A Comissão reconhece que o Comité do IVA foi consultado posteriormente à entrada em vigor da medida derogatória e que pode colocar-se questão de saber se o artigo 17.º, n.º 7, da Sexta Directiva impõe essa consulta antes dessa entrada em vigor. Contudo, o procedimento seguido no caso vertente pelas autoridades italianas parece respeitar as prerrogativas do Comité do IVA e dar cumprimento à prática adoptada pelos outros Estados-Membros. A Comissão confia, por conseguinte, a decisão desta questão ao prudente juízo do Tribunal.

23 O Governo italiano sustenta, por seu turno, que o procedimento seguido no caso vertente não violou a obrigação de consulta do Comité do IVA. Com efeito, foi-lhe apresentado um pedido expresso do referido Governo, pedido com base no qual os serviços da Comissão puderam elaborar um documento de trabalho antes de o processo ser submetido a este comité. O que o juiz *a quo* qualifica de «simples tomada de conhecimento» é, na realidade, a decisão do Comité do IVA que põe termo ao processo de consulta previsto no artigo 17.º, n.º 7, da Sexta Directiva.

24 De qualquer modo, e ainda que se admita que o processo não foi seguido à letra, o Governo italiano sustenta que não foi violado o artigo 17.º, n.º 7, da Sexta Directiva.

25 A *Stradasfalti* refere, antes de mais, que o artigo 19.º bis, n.º 1, alíneas c) e d), do Decreto n.º 633 do Presidente da República, de 26 de Outubro de 1972, alterado, é incompatível com as disposições da Sexta Directiva porquanto a derrogação ao direito que instaura não cabe em nenhuma das categorias de derrogações lícitas previstas nesta directiva. A medida em causa é contrária ao disposto no artigo 17.º, n.º 7, da mesma directiva, uma vez que o Comité do IVA não foi previamente consultado pelo Governo italiano, que as únicas razões que poderiam justificar a derrogação ao direito à dedução do IVA, ou seja, razões conjunturais, nunca existiram, e que a medida em causa, longe de ser temporária, se aplica de modo estrutural há mais de 25 anos.

26 Quanto à primeira questão, alínea a), a *Stradasfalti* sustenta que a regulamentação comunitária exige uma concertação efectiva no Comité do IVA, única diligência que pode permitir o controlo da utilização pelos Estados-Membros da possibilidade de derrogação permitida pelo artigo 17.º, n.º 7, da Sexta Directiva. Esta disposição opõe-se, por conseguinte, a que uma derrogação do direito à dedução do IVA seja introduzida por simples notificação prévia de uma disposição legislativa nacional do Estado-Membro, ou por simples notificação prévia da intenção do Estado-Membro de adoptar essa disposição, limitando-se o Comité do IVA a tomar conhecimento desta intenção.

Apreciação do Tribunal de Justiça

27 O artigo 17.º, n.º 7, da Sexta Directiva prevê um dos procedimentos de autorização de medidas derogatórias que a dita directiva comporta, ao reconhecer aos Estados-Membros a faculdade de excluir bens do regime das deduções «sem prejuízo da consulta prevista no artigo

29.º».

28 Esta consulta permite à Comissão e aos outros Estados-Membros controlar a utilização por um Estado-Membro da possibilidade de derrogar o regime geral das deduções do IVA, verificando, nomeadamente, se a medida nacional em questão preenche a condição de uma adopção por razões conjunturais.

29 O artigo 17.º, n.º 7, da Sexta Directiva prevê, assim, uma obrigação processual que os Estados-Membros devem cumprir para poderem invocar a regra derogatória nele contida. A consulta do Comité do IVA constitui uma condição prévia à adopção de qualquer medida baseada nessa disposição (v. acórdão *Metropol e Stadler*, já referido, n.os 61 a 63).

30 A obrigação de consulta do Comité do IVA ficaria desprovida de qualquer sentido se os Estados-Membros se limitassem a notificar-lhe a medida nacional derogatória que pretendem adoptar sem juntarem a esta notificação qualquer explicação sobre a natureza ou o alcance da medida. O Comité do IVA deve estar em condições de deliberar validamente sobre a medida que lhe é submetida. A obrigação processual prevista no artigo 17.º, n.º 7, da Sexta Directiva pressupõe, portanto, que os Estados-Membros informem este comité de que pretendem adoptar uma medida derogatória e que lhe forneçam informação suficiente a fim de lhe permitir avaliar esta medida com pleno conhecimento de causa.

31 Ao invés, o artigo 17.º, n.º 7, da Sexta Directiva não prevê qualquer obrigação quanto ao resultado da consulta do Comité do IVA e não impõe, designadamente, que este comité se pronuncie favorável ou desfavoravelmente sobre a medida nacional derogatória. Nada proíbe, por conseguinte, o Comité do IVA de se limitar a tomar conhecimento da medida nacional derogatória que lhe é comunicada.

32 Por conseguinte, há que responder à primeira questão, alínea a), que o artigo 17.º, n.º 7, primeiro período, da Sexta Directiva impõe aos Estados-Membros que, para respeitarem a obrigação processual de consulta prevista no artigo 29.º da mesma directiva, informem o Comité do IVA de que pretendem adoptar uma medida nacional que derroga o regime geral das deduções de IVA e que prestem a este comité informação suficiente a fim de lhe permitir examinar a medida com pleno conhecimento de causa.

Quanto à primeira questão, alíneas b) e c), primeira parte

33 Com a sua primeira questão, alíneas b) e c), primeira parte, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 17.º, n.º 7, primeiro período, da Sexta Directiva deve ser interpretada no sentido de que autoriza um Estado-Membro a excluir bens previstos no artigo 17.º, n.º 2, da mesma directiva, do regime de deduções do IVA:

- sem consulta prévia do Comité do IVA; e
- sem limite temporal.

Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

34 A Comissão lembra que as disposições que prevêm derrogações ao princípio do direito a dedução são de interpretação estrita (v. acórdão *Metropol e Stadler*, já referido, n.º 59). O Tribunal de Justiça declarou que a aplicação das medidas previstas no artigo 17.º, n.º 7, da Sexta Directiva, que permite introduzir «por razões conjunturais» excepções à regra da dedutibilidade, deve ser limitada no tempo e que essas medidas não podem, por definição, apresentar um carácter estrutural (v. acórdão *Metropol e Stadler*, já referido, n.º 69).

35 A este propósito, a medida em causa no processo principal surgiu na legislação italiana em 1979 como uma disposição permanente. Foi só a partir de 1980 que foi fixado um limite temporal à sua aplicação, limite que, contudo, foi objecto de prorrogações sucessivas desde então. A medida parece, na realidade, ter sido adoptada a fim de prevenir a fraude e a evasão fiscal, objectivos que estão sujeitos ao procedimento e às condições particulares previstos no artigo 27.º da Sexta Directiva.

36 Aliás, o Comité do IVA sempre assinalou ao Governo italiano, desde 1980, que a derrogação em causa não se podia justificar com base no artigo 17.º, n.º 7, da Sexta Directiva. A atitude mais conciliadora adoptada por este comité nas suas reuniões de 1999 e de 2000 explica-se pelo compromisso – não respeitado – de as autoridades italianas reexaminarem a medida antes de 1 de Janeiro de 2001 e pelas perspectivas então abertas pela proposta da Comissão de alterar a Sexta Directiva no que se refere ao direito de dedução do IVA.

37 Nestas condições, a Comissão entende que a derrogação em causa no processo principal é incompatível com as disposições do artigo 17.º, n.º 7, da Sexta Directiva.

38 O Governo italiano defende que a primeira questão, alínea b), não é pertinente e por isso, é inadmissível.

39 Com efeito, o litígio em causa no processo principal refere-se apenas ao IVA pago no decurso dos anos 2000 à 2004. Ora, os pedidos de consulta do comité precederam, em 1999 e em 2000, a adopção da medida nacional de prorrogação. Nestas condições, a questão submetida ao Tribunal de Justiça vai para além da regulamentação aplicável ao litígio no processo principal e é, por conseguinte, inadmissível (v., por último, acórdão de 30 de Junho de 2005, *Längst*, C-165/03, Colect., p. I-5637). De qualquer modo, o Tribunal de Justiça já declarou que o artigo 27.º da Sexta Directiva não obsta a que a decisão do Conselho de autorizar um Estado-Membro a introduzir medidas especiais derogatórias da referida directiva seja tomada *a posteriori* (v. acórdão de 29 de Abril de 2004, *Sudholz*, C-17/01, Colect., p. I-4243, n.º 23). Do mesmo modo deveria ser no caso da consulta do Comité do IVA prevista no artigo 17.º, n.º 7, da mesma directiva.

40 O Governo italiano considera ainda que a primeira questão, alínea c), primeira parte, é meramente hipotética e, por conseguinte, igualmente inadmissível.

41 A *Stradasfalti* entende que à primeira questão, alínea b), deve responder-se que o artigo 17.º, n.º 7, da Sexta Directiva se opõe a que seja introduzida uma derrogação ao direito à dedutibilidade do IVA antes da consulta do Comité do IVA, uma vez que a regulamentação comunitária exige expressamente a consulta prévia deste comité.

42 Do mesmo modo, o artigo 17.º, n.º 7, desta directiva impõe que a derrogação conserve um carácter temporário devendo esta, tal como o Tribunal de Justiça já decidiu, responder a razões conjunturais. Este artigo opõe-se, por conseguinte, à manutenção da derrogação em causa, há mais de 25 anos, mediante prorrogações sucessivas.

43 Quanto à primeira questão, alínea c), a Stradasfalti sustenta que o Tribunal de Justiça já decidiu, no acórdão Metropol e Stadler, que é apenas para uma «duração determinada» que o artigo 17.º, n.º 7, autoriza um Estado-Membro a afastar-se do regime comunitário da dedução do IVA. O advogado-geral L. A. Geelhoed nas suas conclusões neste processo, definiu, por outro lado, a política conjuntural como a que procura influenciar «a curto prazo», e «num período de um a dois anos», os dados macroeconómicos do país. Uma derrogação mantida mais de 25 anos viola manifestamente o artigo 17.º, n.º 7, da Sexta Directiva.

Apreciação do Tribunal de Justiça

– Quanto à admissibilidade das questões

44 O processo instituído pelo artigo 234.º CE é um instrumento de cooperação entre o Tribunal de Justiça e os órgãos jurisdicionais nacionais, graças ao qual o primeiro fornece aos segundos os elementos de interpretação do direito comunitário que lhes são necessários para a resolução do litígio que lhes foi submetido (v., designadamente, acórdão de 5 de Fevereiro de 2004, Schneider, C-380/01, Colect., p. I-1389, n.º 20).

45 No quadro desta cooperação, compete exclusivamente ao juiz nacional, a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão jurisdicional a tomar, apreciar, tendo em conta as especificidades de cada processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão, como a pertinência das questões que coloca ao Tribunal de Justiça. Consequentemente, desde que as questões colocadas pelo juiz nacional sejam relativas à interpretação do direito comunitário, o Tribunal de Justiça é, em princípio, obrigado a decidir (acórdão Schneider, já referido, n.º 21).

46 Todavia, o Tribunal de Justiça já decidiu igualmente que, em circunstâncias excepcionais, lhe cabe examinar, com vista a verificar a sua própria competência, as condições em que o juiz nacional a ele se dirige. O Tribunal de Justiça só pode recusar pronunciar-se sobre uma questão prejudicial submetida por um órgão jurisdicional nacional quando for manifesto que a interpretação do direito comunitário solicitada não tem qualquer relação com a realidade ou com o objecto do litígio no processo principal, quando o problema for de natureza hipotética ou ainda quando o Tribunal não dispuser dos elementos de facto e de direito necessários para responder utilmente às questões que lhe são submetidas (acórdão Schneider, já referido, n.º 22).

47 Com efeito, o espírito de colaboração que deve presidir ao funcionamento do reenvio prejudicial implica que, por seu lado, o juiz nacional tenha em atenção a função confiada ao Tribunal de Justiça, que é a de contribuir para a administração da justiça nos Estados-Membros, e não a de formular opiniões consultivas sobre questões gerais ou hipotéticas (acórdão Schneider, já referido, n.º 23).

48 No caso vertente, resulta das observações apresentadas ao Tribunal de Justiça que, embora o litígio no processo principal diga respeito apenas ao IVA pago no decurso dos anos 2000 a 2004, anos relativamente aos quais os pedidos de consulta do Comité do IVA, de acordo com o Governo italiano, precederam a adopção da medida nacional de prorrogação, na realidade esta entrou em vigor anteriormente a este período e tem sido reconduzida sistematicamente desde há muitos anos. Não se afigura, por isso, que a interpretação do direito comunitário solicitado não tenha manifestamente qualquer relação com o objecto do litígio ou suscite uma questão de natureza hipotética.

49 Em consequência, há que concluir que a primeira questão, alíneas b) e c), primeira parte, é admissível.

– Quanto ao mérito

50 No que se refere à primeira questão, alínea b), que tem por objecto saber se o artigo 17.º, n.º 7, da Sexta Directiva autoriza um Estado-Membro a excluir bens do regime de dedução do IVA sem consulta prévia do Comité do IVA, o Tribunal de Justiça já decidiu, como referido no n.º 29 *supra*, que a consulta deste Comité é uma condição prévia à adopção de qualquer medida baseada nessa disposição (v. acórdão Metropol e Stadler, já referido, n.os 61 a 63).

51 Contrariamente ao que sustenta o Governo italiano, a resposta a esta questão não pode ser deduzida da solução dada pelo Tribunal de Justiça no acórdão Sudholz, já referido. Neste acórdão, o Tribunal de Justiça decidiu, nomeadamente, que o artigo 27.º da Sexta Directiva não impunha que o Conselho desse a sua autorização a medidas particulares derogatórias adoptadas pelos Estados-Membros previamente à aprovação destas. Todavia, o processo de consulta previsto no artigo 17.º, n.º 7, da Sexta Directiva, que está em causa no presente processo, não tem o mesmo objecto que o processo de autorização previsto no artigo 27.º da mesma directiva. O Governo italiano não tem, portanto, base para sustentar que resulta do acórdão Sudholz, já referido, que a solução já dada pelo Tribunal de Justiça no acórdão Metropol e Stadler, já referido, deve ser afastada no caso vertente.

52 Quanto à primeira questão, alínea c), primeira parte, que tem por objecto a questão de saber se o artigo 17.º, n.º 7, da Sexta Directiva autoriza um Estado-Membro a excluir bens do regime de dedução do IVA sem limitação de tempo, importa recordar que este artigo autoriza os Estados-Membros a excluir bens do regime de deduções «por razões conjunturais».

53 Esta disposição autoriza, portanto, um Estado-Membro a adoptar medidas de carácter temporário destinadas a fazer face às consequências de uma situação conjuntural na qual se encontra a economia num dado momento. Assim, a aplicação das medidas visadas nesta disposição deve ser limitada no tempo e, por definição, estas não podem ter carácter estrutural.

54 Conclui-se que o artigo 17.º, n.º 7, primeira frase, da Sexta Directiva não autoriza um Estado-Membro a adoptar medidas relativas à exclusão de bens do regime das deduções do IVA que não contenham a indicação da sua limitação no tempo e/ou que façam parte de um conjunto de medidas de adaptações estruturais tendo por objectivo reduzir o défice orçamental e permitir o reembolso da dívida do Estado (v. acórdão Metropol e Stadler, já referido, n.º 68).

55 Assim, há que responder à primeira questão, alíneas b) e c), primeira parte, que o artigo 17.º, n.º 7, primeiro período, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que não autoriza um Estado-Membro a excluir bens do regime das deduções do IVA sem consulta prévia do Comité do IVA. A referida disposição também não autoriza um Estado-Membro a adoptar medidas relativas à exclusão de bens do regime das deduções deste imposto que não contenham a indicação da sua limitação no tempo e/ou que façam parte de um conjunto de medidas de adaptações estruturais tendo por objectivo reduzir o défice orçamental e permitir o reembolso da dívida do Estado.

Quanto à primeira questão, alínea c), segunda parte, e quanto à segunda questão

56 Com estas questões, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se as autoridades fiscais nacionais podem opor a um sujeito passivo uma disposição derogatória do princípio do direito à dedução do IVA que não foi instituída em conformidade com o artigo 17.º, n.º

7, da Sexta Directiva.

Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

57 A Comissão sustenta que, de acordo com jurisprudência assente do Tribunal de Justiça (v., em especial, acórdão de 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Colect., p. I-1883, n.os 16 a 18), o direito a dedução faz parte integrante do mecanismo do IVA e confere, em princípio, ao contribuinte um direito que só pode estar sujeito às limitações estabelecidas na própria directiva.

58 Quando uma derrogação nacional ao princípio da dedutibilidade do IVA tiver sido instituída por um Estado-Membro em violação das disposições da Sexta Directiva, o contribuinte tem o direito de obter a dedução do IVA pago sobre os bens aos quais a medida nacional diz respeito. Assim, o Tribunal de Justiça já declarou no n.º 64 do acórdão Metropol e Stadler, já referido, que, quando uma exclusão do regime das deduções não tenha sido estabelecida em conformidade com o artigo 17.º, n.º 7, que impõe um dever de consulta aos Estados-Membros, as autoridades fiscais nacionais não podem opor a um sujeito passivo uma disposição derogatória do princípio do direito à dedução do IVA enunciado no artigo 17.º, n.º 1, desta directiva.

59 O Governo italiano sustenta que, para o período 2000-2004, o respeito do procedimento previsto no artigo 17.º, n.º 7, da Sexta Directiva, o parecer favorável emitido pela Comissão sobre os pedidos de derrogações e a situação conjuntural na qual se encontrava a economia italiana obstam a que a legislação nacional deixe de se aplicar e, portanto, que seja reconhecido ao contribuinte um direito a dedução.

60 Para este Governo, a segunda questão é duplamente inadmissível. Por um lado, faz referência a períodos anteriores ao ano 2000, que não estão em causa no processo principal.

61 Por outro lado, esta questão não tem qualquer relação com a situação em Itália entre 2000 e 2004, na medida em que menciona uma limitação da dedução «objectiva e sem limite temporal». Uma primeira derrogação foi, com efeito, decidida até 31 de Dezembro de 2000 após consulta do Comité do IVA e parecer favorável da Comissão. A segunda derrogação para este período foi pedida com efeitos a 1 de Janeiro de 2001 e precedida de parecer favorável da Comissão, que considerou que a medida se justificava até à adopção da nova directiva.

62 De qualquer modo, o Governo italiano sustenta que o facto de o Comité do IVA ter tomado conhecimento de uma medida nacional derogatória posteriormente à adopção desta medida não permite que a mesma seja considerada ilegal, como o Tribunal de Justiça decidiu no que se refere ao artigo 27.º da Sexta Directiva, no n.º 23 do acórdão Sudholz (29 de Abril de 2004, C-17/01, Colect., p. I-4243).

63 A Stradasfalti sustenta que o artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva se opõe, na hipótese de uma violação do artigo 17.º, n.º 7, da mesma directiva, a uma disposição nacional que obste ao exercício integral e imediato pelos sujeitos passivos do seu direito a dedução do imposto pago pela compra, utilização e manutenção de veículos automóveis ditos de turismo.

Apreciação do Tribunal de Justiça

— Quanto à admissibilidade da questão

64 Como referido no n.º 46 do presente acórdão, o Tribunal de Justiça só pode recusar pronunciar-se sobre uma questão prejudicial colocada por um órgão jurisdicional nacional quando for manifesto que a interpretação do direito comunitário solicitada não tem qualquer relação com a realidade ou com o objecto do litígio no processo principal, quando o problema for de natureza

hipotética ou ainda quando o Tribunal não dispuser dos elementos de facto e de direito necessários para responder utilmente às questões que lhe são submetidas (acórdão, Schneider, já referido, n.º 22).

65 No caso vertente, resulta das observações apresentadas ao Tribunal de Justiça que, embora o litígio no processo principal apenas diga respeito ao IVA pago nos anos 2000 a 2004, anos relativamente aos quais os pedidos de consulta do Comité do IVA, de acordo com o Governo italiano, precederam a adopção da medida nacional de prorrogação, esta, na realidade, entrou em vigor anteriormente a esse período e tem sido reconduzida sistematicamente desde há muitos anos. Assim, não se afigura que a interpretação do direito comunitário solicitada não tenha manifestamente qualquer relação com o objecto do litígio.

— Quanto ao mérito

66 Em virtude do dever geral consagrado no artigo 189.º, terceiro parágrafo, do Tratado CE (actual artigo 249.º, terceiro parágrafo, CE), os Estados-Membros têm a obrigação de dar cumprimento a todas as disposições da Sexta Directiva (v. acórdão de 11 de Julho de 1991, Lennartz, C-97/90, Colect., p. I-3795, n.º 33). Quando uma exclusão do regime das deduções não tiver sido estabelecida em conformidade com o artigo 17.º, n.º 7, da Sexta Directiva, as autoridades fiscais nacionais não podem opor a um sujeito passivo uma disposição derogatória do princípio do direito à dedução do IVA enunciado no artigo 17.º, n.º 1, da mesma directiva (v. acórdão Metropol e Stadler, já referido, n.º 64).

67 No processo principal, e embora o Governo italiano sustente que os pedidos de consulta do Comité do IVA, em 1999 e 2000, precederam a adopção da medida nacional de prorrogação da disposição derogatória do princípio da dedução do IVA, é pacífico que esta disposição, salvo algumas alterações de menor importância, foi sistematicamente reconduzida desde 1980 pelo Governo italiano. Não pode apresentar, nestas condições, carácter temporário, e também não se pode considerar motivada por razões conjunturais. Esta medida deve, por conseguinte, ser vista como parte de um conjunto de medidas de adaptações estruturais, as quais não entram no âmbito da aplicação do artigo 17.º, n.º 7, da Sexta Directiva. Por conseguinte, o Governo italiano não pode invocar tais medidas em detrimento de sujeitos passivos (v., neste sentido, acórdão Metropol e Stadler, já referido, n.º 65).

68 Tendo o sujeito passivo sido submetido a esta medida deve poder recalcular a sua dívida de IVA em conformidade com as disposições do artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva, na medida em que os bens e serviços foram utilizados para as necessidades das operações tributáveis.

69 Assim, há que responder à primeira questão, alínea c), segunda parte, e à segunda questão, que, na medida em que uma exclusão do regime das deduções não foi instituída em conformidade com o artigo 17.º, n.º 7, da Sexta Directiva, as autoridades fiscais nacionais não podem opor a um sujeito passivo uma disposição derogatória do princípio do direito à dedução do IVA enunciado no artigo 17.º, n.º 1, desta directiva. Tendo o sujeito passivo sido submetido a esta disposição derogatória deve poder recalcular a sua dívida de IVA em conformidade com o disposto no artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva, na medida em que os bens e serviços foram utilizados para as necessidades das operações tributáveis.

Quanto ao pedido de limitação no tempo dos efeitos do acórdão

70 O Governo italiano evocou a possibilidade de o Tribunal de Justiça, na hipótese de entender que as derrogações do direito a dedução para os anos 2000 a 2004 não foram introduzidas em conformidade com o artigo 17.º, n.º 7, da Sexta Directiva, limitar no tempo os efeitos do presente acórdão.

71 Para sustentar este pedido, o Governo italiano invoca o grave prejuízo para o Tesouro susceptível de ser causado pelo acórdão do Tribunal de Justiça e a protecção da confiança legítima que este podia alimentar relativamente à conformidade com o direito comunitário da medida em causa. Observa, a este propósito, que a Comissão, em 1999 e em 2000, emitiu parecer favorável relativamente às medidas a serem tomadas aguardando a adopção da directiva que devia regulamentar a matéria de modo homogéneo, e que a Comissão nunca fez à República Italiana uma acusação no que se refere à manutenção da derrogação.

72 Importa sublinhar que só a título excepcional o Tribunal pode, em aplicação de um princípio geral de segurança jurídica inerente à ordem jurídica comunitária, ser levado a limitar a possibilidade de qualquer interessado invocar uma disposição que o Tribunal interpretou com vista a pôr em causa relações jurídicas estabelecidas de boa fé. Para decidir se há ou não que limitar o alcance de um acórdão no tempo, deve tomar-se em consideração o facto de que, embora as consequências práticas de qualquer decisão judicial devam ser cuidadosamente ponderadas, não se pode contudo ir ao ponto de inflectir a objectividade do direito e comprometer a sua aplicação futura devido às repercussões que uma decisão judicial pode gerar para o passado (acórdãos de 2 de Fevereiro de 1988, Blaizot, 24/86, Colect., p. 379, n.os 28 e 30, bem como de 16 de Julho de 1992, Legros e o., C-163/90, Colect., p. I-4625, n.º 30).

73 No caso concreto, embora seja verdade que a Comissão avalizou o pedido das autoridades italianas para os anos em causa no litígio no processo principal, não deixa de resultar das observações apresentadas ao Tribunal de Justiça que o Comité do IVA sempre assinalou ao Governo italiano, desde 1980, que a derrogação em causa não se podia justificar com base no artigo 17.º, n.º 7, da Sexta Directiva, e que a atitude mais conciliadora adoptada pelo referido comité nas suas reuniões de 1999 e de 2000 explica-se pelo compromisso das autoridades italianas de reexaminarem a medida antes de 1 de Janeiro de 2001 e pelas perspectivas então abertas pela proposta da Comissão de modificar a Sexta Directiva no que se refere ao direito à dedução do IVA.

74 Nestas circunstâncias, as autoridades italianas não podiam ignorar que a recondução sistemática, desde 1979, de uma medida derogatória supostamente temporária e que só podia ser justificada, por força da própria redacção do artigo 17.º, n.º 7, da Sexta Directiva, por «razões conjunturais», não era compatível com esse artigo.

75 As autoridades italianas não podem, por conseguinte, invocar a existência de relações jurídicas estabelecidas de boa-fé a fim de pedirem ao Tribunal de Justiça que limite os efeitos do seu acórdão no tempo.

76 Além disso, o Governo italiano não conseguiu demonstrar a fiabilidade do cálculo que o levou a sustentar perante o Tribunal de Justiça que o presente acórdão poderia, se os seus efeitos não fossem limitados no tempo, acarretar consequências financeiras importantes.

77 Por conseguinte, não há que limitar os efeitos jurídicos do presente acórdão no tempo.

Quanto às despesas

78 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 com a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Terceira Secção) declara:

- 1) **O artigo 17.º, n.º 7, primeiro 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, impõe aos Estados-Membros que, para respeitarem a obrigação processual de consulta prevista no artigo 29.º da mesma directiva, informem o comité consultivo do imposto sobre o valor acrescentado instituído por este artigo de que pretendem adoptar uma medida nacional que derroga o regime geral das deduções do imposto sobre o valor acrescentado e que prestem a este comité informação suficiente a fim de lhe permitir examinar a medida com pleno conhecimento de causa.**
- 2) **O artigo 17.º, n.º 7, primeiro período, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que não autoriza um Estado-Membro a excluir bens do regime das deduções do imposto sobre o valor acrescentado sem consulta prévia do comité consultivo do imposto sobre o valor acrescentado instituído pelo artigo 29.º da referida directiva. A referida disposição também não autoriza um Estado-Membro a adoptar medidas relativas à exclusão de bens do regime das deduções deste imposto que não contenham a indicação da sua limitação no tempo e/ou que façam parte de um conjunto de medidas de adaptações estruturais tendo por objectivo reduzir o défice orçamental e permitir o reembolso da dívida do Estado.**
- 3) **Na medida em que uma exclusão do regime de deduções não foi instituída em conformidade com o artigo 17.º, n.º 7, da Sexta Directiva 77/388, as autoridades fiscais nacionais não podem opor a um sujeito passivo uma disposição derogatória do princípio do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado enunciado no artigo 17.º, n.º 1, desta directiva. Tendo o sujeito passivo sido submetido a esta disposição derogatória deve poder recalcular a sua dívida de imposto sobre o valor acrescentado em conformidade com o disposto no artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva 77/388, na medida em que os bens e os serviços foram utilizados para as necessidades das operações tributáveis.**

Assinaturas

* Língua do processo: italiano.