

Processos apensos C-538/08 e C-33/09

X Holding BV

contra

Staatssecretaris van Financiën

e

Oracle Nederland BV

contra

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi

(pedidos de decisão prejudicial apresentados pelo Hoge Raad der Nederlanden e pelo Gerechtshof Amsterdam)

«Sexta Directiva IVA – Direito à dedução do imposto pago a montante – Regulamentação nacional que exclui o direito a dedução relativamente a determinadas categorias de bens e serviços – Faculdade dos Estados-Membros de manterem as regras de exclusão do direito a dedução existentes no momento de entrada em vigor da Sexta Directiva IVA – Alteração posterior à entrada em vigor desta directiva»

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 – Exclusões do direito a dedução – Faculdade de os Estados-Membros manterem as regras de exclusão do direito a dedução existentes à data da entrada em vigor da Sexta Directiva*

(Directivas do Conselho 67/228, artigo 11.º, n.º 4, e 77/388, artigo 17.º, n.º 6)

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 – Exclusões do direito a dedução – Faculdade de os Estados-Membros manterem as regras de exclusão do direito a dedução existentes à data da entrada em vigor da Sexta Directiva*

(Directiva 77/388 do Conselho, artigo 17.º, n.º 6)

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 – Exclusões do direito a dedução – Faculdade de os Estados-Membros manterem as regras de exclusão do direito a dedução existentes à data da entrada em vigor da Sexta Directiva*

(Directiva 77/388 do Conselho, artigo 17.º, n.º 6)

1. O artigo 11.º, n.º 4, da Segunda Directiva 67/228, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, e o artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros

respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem à regulamentação fiscal de um Estado-Membro, aplicável à data de entrada em vigor da Sexta Directiva, que exclui a dedução do imposto sobre o valor acrescentado referente a categorias de despesas decorrentes, por um lado, do fornecimento de um «meio de transporte individual», de «refeições», de «bebidas», de «alojamento» e da «oferta de actividades de entretenimento» aos membros do pessoal do sujeito passivo e, por outro lado, de «ofertas comerciais» ou «outras gratificações», desde que essas categorias de despesas excluídas do direito a dedução sejam definidas de maneira suficientemente precisa por essa regulamentação. A faculdade concedida aos Estados-Membros pelo artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva pressupõe, Com efeito, que os Estados-Membros precisem com suficiente rigor a natureza e o objecto dos bens e serviços para os quais fica excluído o direito a dedução, a fim de garantir que essa faculdade não será utilizada para prever exclusões gerais desse regime.

(cf. n.os 44, 45, 57, disp. 1)

2. O artigo 17.º, n.º 6, 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 se opõe a uma regulamentação nacional, aprovada antes da entrada em vigor desta directiva, que prevê que um sujeito passivo apenas pode deduzir o imposto sobre o valor acrescentado pago na aquisição de determinados bens e serviços utilizados em parte para fins privados e em parte para fins profissionais – não integralmente, mas proporcionalmente à sua utilização para fins profissionais.

Com efeito, tendo em conta o âmbito da faculdade que lhes é concedida pela referida disposição, os Estados-Membros estão habilitados a manter, na sua totalidade, exclusões do direito a dedução relativamente a categorias de despesas suficientemente precisas, é-lhes igualmente permitido prever uma limitação da exclusão do direito a dedução no que se refere a essas categorias de despesas, pois essa regulamentação está em conformidade com o objectivo prosseguido pela directiva, que transparece, entre outros, no seu artigo 17.º, n.º 2.

(cf. n.os 59-61, disp. 2)

3. O artigo 17.º, n.º 6, 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 se opõe a que um Estado-Membro, após a entrada em vigor desta directiva, altere a exclusão do direito a dedução no sentido de, em princípio, restringir o seu âmbito, não podendo no entanto excluir-se que, num caso concreto e num exercício fiscal determinado, tal alteração não venha a alargar o âmbito dessa exclusão, devido ao carácter fixo do novo regime. A simples possibilidade de se produzir esse efeito desfavorável não pode conduzir a considerar que essa alteração legislativa é contrária ao artigo 17.º, n.º 6, da mesma directiva, uma vez que essa alteração é, de uma forma geral, favorável aos sujeitos passivos em comparação com o regime anteriormente vigente. Nestas condições, mesmo que se comprovasse a verificação dessa hipótese isolada ou excepcional, isso não afectaria o princípio de que a alteração da regulamentação nacional aprovada após a entrada em vigor da Sexta Directiva reduziu o âmbito das exclusões do direito a dedução anteriormente existente.

(cf. n.os 70, 71, disp. 3)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

15 de Abril de 2010 (*)

«Sexta Directiva IVA – Direito à dedução do imposto pago a montante – Regulamentação nacional que exclui o direito a dedução relativamente a determinadas categorias de bens e serviços – Faculdade dos Estados-Membros de manterem as regras de exclusão do direito a dedução existentes no momento de entrada em vigor da Sexta Directiva IVA – Alteração posterior à entrada em vigor desta directiva»

Nos processos apensos C-538/08 e C-333/09,

que têm por objecto dois pedidos de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentados pelo Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos) (C-538/08) e pelo Gerechtshof Amsterdam (Países Baixos) (C-333/09), por decisões, respectivamente, de 14 de Novembro de 2008 e de 20 de Janeiro de 2009, entrados no Tribunal de Justiça em 4 de Dezembro de 2008 e 26 de Janeiro de 2009, nos processos

X Holding BV

contra

Staatssecretaris van Financiën (C-538/08),

e

Oracle Nederland BV

contra

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi (C-333/09),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: K. Lenaerts, presidente de secção, R. Silva de Lapuerta (relatora), E. Juhász, T. von Danwitz e D. Šváby, juízes,

advogado-geral: P. Mengozzi,

secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 3 de Dezembro de 2009,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Oracle Nederland BV, por H. Hop, advocaat, e P. Schrijver, belastingadviseur,
- em representação do Governo neerlandês, por C. M. Wissels, M. de Mol e Y. de Vries, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo helénico, por O. Patsopoulou, S. Trekli, V. Karra e G. Konstantinos, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por D. Triantafyllou e W. Roels, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 28 de Janeiro de 2010,

profere o presente

Acórdão

1 Os presentes pedidos de decisão prejudicial têm por objecto a interpretação do artigo 11.º, n.º 4, da Segunda Directiva 67/228/CEE do Conselho, 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 de imposto sobre o valor acrescentado (JO 1967, 71, p. 1303; EE 09 F1 p. 16; a seguir «Segunda Directiva»), e dos artigos 6.º, n.º 2, e 17.º, n.os 2 e 6, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Directiva»).

2 Estes pedidos foram apresentados no âmbito de dois litígios que opõem, por um lado, a sociedade X Holding BV (a seguir «X Holding») ao Staatssecretaris van Financiën (Secretário de Estado das Finanças) e, por outro, a sociedade Oracle Nederland BV (a seguir «Oracle») ao Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi (inspector de finanças de Utrecht-Gooi, a seguir «Inspecteur»), a respeito do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») relativo a certas categorias de despesas.

Quadro jurídico comunitário

3 O artigo 11.º, n.º 1, da Segunda Directiva dispunha:

«Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para as necessidades da própria empresa, o sujeito passivo é autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a) o imposto sobre o valor acrescentado que lhe é facturado em relação a bens que lhe são fornecidos e a serviços que lhe são prestados;

[...]»

4 Nos termos do n.º 4 do mesmo artigo:

«Podem excluir-se do regime de deduções certos bens e serviços, designadamente os que sejam

susceptíveis de utilização, exclusiva ou parcial, para as necessidades privadas do sujeito passivo ou do seu pessoal.»

5 O artigo 2.º da Sexta Directiva prevê:

«Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

1. As entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

[...]»

6 O artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva tem a seguinte redacção:

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

a) A utilização de bens afectos à empresa para uso privado do sujeito passivo ou do seu pessoal ou, em geral, para fins estranhos à própria empresa, sempre que, relativamente a esses bens, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado;

b) As prestações de serviços a título gratuito efectuadas pelo sujeito passivo, para seu uso privado ou do seu pessoal ou, em geral, para fins estranhos à própria empresa.

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

7 Nos termos do artigo 17.º, n.os 2 e 6, da Sexta Directiva:

«2. Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a) O 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;

[...]

6. O mais tardar antes de decorrido o prazo de quatro anos a contar da data da entrada em vigor da presente directiva, o Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, determinará quais as despesas que não conferem direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado. Serão excluídas do direito à dedução, em qualquer caso, as despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação.

Até à entrada em vigor das disposições acima referidas, os Estados-Membros podem manter todas as exclusões previstas na legislação nacional respectiva no momento da entrada em vigor da presente directiva.»

Quadro jurídico nacional

8 O artigo 2.º da Lei de 1968 relativa ao imposto sobre o volume de negócios (Wet op de omzetbelasting 1968, a seguir «lei do IVA») estabelece o seguinte:

«O imposto que incidiu sobre as entregas de bens e as prestações de serviços ao empresário, sobre as aquisições intracomunitárias de bens por este efectuadas e sobre as importações de

mercadorias que lhe eram destinadas é deduzido do imposto a pagar sobre as entregas de bens e as prestações de serviços.»

9 O n.º 1 do artigo 15.º da mesma lei tem a seguinte redacção:

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

a) o imposto que lhe foi cobrado por outros empresários, por meio de factura elaborada segundo as regras aplicáveis, durante o período respeitante à declaração relativa aos bens fornecidos e aos serviços prestados;

[...]»

10 O artigo 16.º, n.º 1, da mesma lei dispõe:

«A dedução a que se refere o artigo 15.º, n.º 1, primeiro parágrafo, pode, em certos casos, ser integral ou parcialmente excluída por decreto real, a fim de evitar que bens e serviços afectos a despesas sumptuárias, a fins de pessoas que não são empresários [...] sejam integral ou parcialmente isentos do imposto.»

11 O artigo 1.º do Decreto de 1968 relativo às operações excluídas da dedução de imposto sobre o volume de negócios (Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968, a seguir «decreto do IVA»), na versão em vigor de 1 de Janeiro de 1969 a 31 de Outubro de 1979, estabelecia o seguinte:

«1. A dedução referida no artigo 15.º, n.º 1, da [lei do IVA] não é autorizada nos casos e na medida em que os bens e serviços sejam utilizados com o objectivo de fornecer:

[...]

b) ofertas comerciais ou outras gratificações a pessoas às quais, se tivessem que pagar imposto sobre o valor acrescentado correspondente, estaria vedada a totalidade ou, pelo menos, uma parte substancial da dedução;

c) alimentos, bebidas, alojamento, retribuições em espécie ao pessoal do empresário, ou facultar o exercício de actividades desportivas ou de lazer ou um meio de transporte privado ou ainda destinadas a outros fins privados desse pessoal.

2. Entende-se por ‘ofertas comerciais’ ou ‘outras gratificações’ qualquer prestação fornecida pelo empresário no quadro das suas relações de negócios ou como liberalidade, sem retribuição ou mediante uma retribuição inferior ao custo da aquisição ou da produção ou, no caso dos serviços, ao preço de custo, antes de imposto sobre o valor acrescentado.»

12 O artigo 2.º do dito decreto previa:

«Se o empresário tiver facturado uma contrapartida por uma prestação como a referida no artigo 1.º, alíneas b) ou c), sobre a qual seja devido um montante de imposto sobre o valor acrescentado, a dedução é autorizada proporcionalmente ao montante do imposto relativo a essa prestação.»

13 O artigo 3.º do mesmo decreto dispunha:

«Se o custo total, antes de imposto sobre o valor acrescentado, da aquisição ou da produção, ou o preço de custo, de todas as prestações referidas no artigo 1.º, alíneas b) ou c), fornecidas pelo

empresário a uma mesma pessoa no decurso de um exercício contabilístico não ultrapassar 250 florins [neerlandeses], as prestações em questão ficam excluídas do âmbito de aplicação do presente decreto.»

14 O decreto do IVA foi alterado com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 1980, a fim de estabelecer um regime especial para o fornecimento de alimentos e de bebidas, tendo as outras disposições permanecido inalteradas.

15 Assim, a partir de 1 de Janeiro de 1980, o fornecimento de alimentos e de bebidas foi excluído do artigo 1.º, n.º 1, alínea c), do decreto do IVA. Foi introduzido um novo artigo 3.º, que passou a excluir a dedução do IVA que incide sobre o fornecimento de alimentos e bebidas. O montante mencionado no antigo artigo 3.º (novo artigo 4.º) passou de 250 NLG para 500 NLG.

16 Os artigos 3.º e 4.º do decreto do IVA estavam assim redigidos:

«Artigo 3.º

1. Se o empresário utilizar os bens e os serviços para fornecer alimentos e bebidas ao seu pessoal e facturar por essa prestação um montante inferior ao definido no n.º 2, a dedução é excluída até ao limite de 6% da diferença entre esse montante e o montante facturado.

2. O montante a que se refere o n.º 1 corresponde ao custo de aquisição dos alimentos e bebidas, antes de imposto sobre o valor acrescentado, aumentado de 25%. Se tiver sido o próprio empresário a produzir os alimentos e bebidas, em lugar do custo de aquisição dos alimentos e bebidas, ter-se-á em conta o custo de aquisição das matérias-primas utilizadas.

Artigo 4.º

1. Se o total, sem imposto sobre o valor acrescentado, do custo da aquisição ou da produção ou o preço de custo de todas as prestações a que se refere o artigo 1.º, n.º 1, alíneas b) ou c), fornecidas pelo empresário a uma mesma pessoa no decurso de um exercício contabilístico e a parte da diferença a que se refere o artigo 3.º, n.º 1, relativamente a essa pessoa, não ultrapassar 500 florins [neerlandeses], as prestações em questão e essa parte da referida diferença não são tidas em conta para aplicação do presente decreto.

2. Para o cálculo do total a que se refere o n.º 1, não será tida em conta a diferença referida no artigo 3.º, n.º 1, relativamente ao fornecimento de alimentos e bebidas ao pessoal do empresário se a dedução tiver sido excluída com base no artigo 3.º»

Litígios nos processos principais e questões prejudiciais

Processo C-538/08

17 No período compreendido entre 1 de Janeiro de 1997 e 31 de Dezembro de 1999, a X Holding comprou 34 veículos de turismo a concessionários de automóveis. Conservou os automóveis durante um período limitado, tendo posteriormente procedido à sua revenda.

18 A X Holding deduziu na íntegra o IVA que lhe foi facturado na aquisição dos automóveis. Pagou através da declaração do IVA o imposto correspondente à entrega de cada automóvel.

19 Em 10 de Julho de 2001, foi aberto um inquérito à exactidão das declarações de IVA entregadas pela X Holding nos anos em causa. Num relatório de 13 de Novembro de 2002, a Inspecção de Finanças concluiu que a maior parte dos automóveis não tinha sido afectada aos fins de empresa e que a X Holding tinha, portanto, assumido erradamente um direito à dedução do

IVA pago a montante. Em consequência, foi fixada uma liquidação adicional de IVA, no montante de 887 852 NLG (402 889 euros).

20 A X Holding reclamou desta decisão. No âmbito da reapreciação subsequente, a Inspeção de Finanças considerou que apenas 4 dos 34 automóveis tinham sido adquiridos e utilizados para fins profissionais, no quadro da empresa. Nestas condições, foi admitida a dedução do IVA pago a montante relativamente à aquisição desses quatro automóveis. A liquidação adicional de IVA foi por consequência reduzida e o montante de imposto devido foi fixado em 856 605 NLG (388 710 euros).

21 A X Holding interpôs recurso desta decisão para o Gerechtshof Amsterdam (Tribunal de Recurso de Amesterdão). Este, considerando que os 30 automóveis objecto da liquidação adicional de IVA tinham sido utilizados tanto para fins profissionais como privados, negou provimento ao recurso.

22 Em sede de recurso de cassação interposto da decisão do Gerechtshof Amsterdam, o Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal dos Países Baixos) considerou que o artigo 11.º, n.º 4, da Segunda Directiva permitia aos Estados-Membros excluir do regime de dedução certos bens e serviços, em particular os susceptíveis de serem exclusiva ou parcialmente utilizados para os fins privados do sujeito passivo ou do seu pessoal. Por conseguinte, esta disposição autorizava os Estados-Membros a excluir do mencionado regime certas categorias de veículos automóveis, não lhes permitindo, no entanto, excluí-los todos na medida em que os mesmos são utilizados para os fins privados do sujeito passivo. Com efeito, a faculdade oferecida visava apenas as exclusões para categorias de despesas definidas com referência à natureza do bem ou do serviço e não com referência à afectação que lhes é dada ou às modalidades dessa afectação.

23 O Hoge Raad der Nederlanden observou que a limitação da dedução prevista no artigo 1.º, n.º 1, alínea c), do decreto do IVA diz respeito igualmente a bens e serviços afectos a «outros fins privados [do] pessoal [do empresário]» e ao pagamento de salários em espécie. Esta limitação não era suficientemente precisa em termos globais e, por outro lado, seria demasiado vaga, visto o regime se aplicar a todos os bens afectos ao uso privado. No entanto, a dita disposição definia mais especificamente certas categorias de bens e serviços, em especial os utilizados para facultar um meio de transporte privado ao pessoal do empresário.

24 Neste contexto, o Hoge Raad der Nederlanden decidiu então suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Os artigos 11.º, n.º 4, da Segunda Directiva e 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que um Estado-Membro que quis fazer uso da faculdade, oferecida por esses artigos, de (manutenção da) exclusão da dedução do imposto no que respeita a categorias de despesas descritas como ‘facultar um meio de transporte privado’ satisfaz a condição de indicar uma categoria de bens e serviços de forma suficientemente definida?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, os artigos 6.º, n.º 2, e 17.º, n.os 2 e 6, da Sexta Directiva oferecem margem para uma norma legislativa nacional como a que está em causa no processo, que foi aprovada antes da entrada em vigor [dessa] directiva e por força da qual um sujeito passivo não pode deduzir integralmente o IVA pago sobre a aquisição de determinados bens e serviços que são parcialmente afectos à empresa e parcialmente afectos aos fins privados do pessoal, apenas podendo deduzir o IVA na parte em que este for imputável à afectação à empresa?»

25 Em Maio de 2005, a Oracle forneceu, a título oneroso, refeições e bebidas ao seu pessoal. Além disso, contratou os serviços de um «disc?jockey» para uma festa do seu pessoal e organizou a procura de alojamento para um dos seus empregados. A mesma sociedade fez também uma oferta comercial sob a forma de uma assinatura de golfe a pessoas de fora da empresa. Pôs ainda à disposição de alguns dos seus empregados, parcialmente contra remuneração, automóveis de que a empresa era proprietária ou que detinha em regime de «leasing».

26 Na sua declaração de IVA relativa ao mês de Maio de 2005, a Oracle indicou como não dedutível um montante de IVA de 62 127 euros, sendo o valor total pago nesse mês a título de IVA de 9 768 326 euros.

27 O referido montante de 62 127 euros dizia respeito às rubricas seguintes:

–	«Leasing» de automóveis	
–	sem participação do empregado	8 480 euros
–	com participação do empregado	41 520 euros
–	Veículos próprios	306 euros
–	Telefones móveis	6 358 euros
–	Restauração	3 977 euros
–	Entretenimento	850 euros
–	Alojamento	380 euros
–	Ofertas comerciais	256 euros

28 A Oracle apresentou em seguida uma reclamação, alegando que tinha o direito de deduzir o IVA relativo a estas despesas.

29 O Inspecteur indeferiu a reclamação.

30 A Oracle interpôs recurso da decisão do Inspecteur para o Rechtbank te Haarlem (Tribunal de Haarlem).

31 O Rechtbank te Haarlem considerou que o Inspecteur recusara indevidamente a dedução do IVA pago a montante no que se refere às despesas com os telefones móveis, de intermediação imobiliária e ao pagamento da assinatura de golfe, visto não corresponderem a proibições de dedução suficientemente determinadas. Em contrapartida, o mesmo tribunal considerou que as outras categorias de despesas não dedutíveis estavam suficientemente determinadas e que, por consequência, o Inspecteur recusara correctamente a dedução do IVA pago a montante relativo às rubricas correspondentes.

32 A Oracle e o Inspecteur interpuseram recurso desta decisão para o Gerechtshof Amsterdam.

33 Nesse órgão jurisdicional, a Oracle sustentou nomeadamente que as disposições pertinentes da regulamentação neerlandesa em litígio, ao excluïrem ou limitarem o direito à dedução do IVA que incidiu sobre os bens e os serviços em causa no processo principal, não são conformes com o artigo 11.º, n.º 4, da Segunda Directiva e com o artigo 6.º, n.º 2, da Sexta

Directiva. Por seu turno, o Inspecteur defendeu que a exclusão do direito à dedução do IVA pago a montante assenta numa disposição nacional introduzida nos Países Baixos antes da entrada em vigor da Sexta Directiva, ao abrigo da faculdade concedida aos Estados-Membros pelo artigo 17.º, n.º 6, desta última, e que continua em vigor.

34 Nessas condições, o Gerechtshof Amsterdam suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Os artigos 11.º, n.º 4, da Segunda Directiva e 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que um Estado-Membro, que quis fazer uso da faculdade, oferecida por esses artigos, de (manutenção da) exclusão da dedução do imposto no que respeita a categorias de despesas descritas como:

- ‘fornecimento de alimentos e de bebidas ao pessoal do empresário’;
- ‘realização de ofertas [comerciais] ou de outras [grafiticações] a quem está ou estaria total ou essencialmente vedada a dedução do imposto sobre o volume de negócios que lhes é ou seria facturado’;
- ‘atribuição de alojamento ao pessoal do empresário’;
- ‘facultação do exercício de actividades de lazer ao pessoal do empresário’,

satisfaz a condição de indicar uma categoria de bens e serviços de forma suficientemente definida?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão relativamente a uma das categorias referidas, os artigos 6.º, n.º 2, e 17.º, n.os 2 e 6, da Sexta Directiva oferecem margem para uma norma legislativa nacional como a que está em causa no processo, que foi aprovada antes da entrada em vigor dessa directiva e por força da qual um sujeito passivo não pode deduzir integralmente o [IVA] pago [sobre a] aquisição de determinados bens e serviços, porque relativamente a esses bens e serviços foi facturada uma remuneração e o respectivo imposto sobre o volume de negócios, apenas podendo [deduzir o IVA] em montante equivalente ao do imposto devido sobre esta prestação?

3) Se, relativamente ao ‘fornecimento de alimentos e de bebidas’, estiver satisfeita a condição de indicar uma categoria de bens e serviços de forma suficientemente definida, o artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva opõe-se a uma alteração de uma exclusão vigente da dedução do imposto, da qual resulte, em princípio, a limitação do alcance dessa exclusão, sem que se possa excluir que, num caso individual e num determinado ano, devido nomeadamente ao carácter fixo do regime alterado, seja alargado o âmbito de aplicação da restrição à dedução?»

35 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 17 de Junho de 2009, os processos C-538/08 e C-33/09 foram apensados para efeitos da fase oral e da prolação do acórdão.

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão dos dois processos

36 Com estas questões, os tribunais de reenvio pretendem saber, no essencial, se o artigo 11.º, n.º 4, da Segunda Directiva e o artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva autorizam um Estado-Membro a excluir do direito à dedução do IVA pago a montante um determinado número de bens e serviços enumerados na sua regulamentação nacional já aplicável à data de entrada em vigor da Sexta Directiva.

37 Para responder a estas questões, há que recordar, a título preliminar, que o direito a dedução constitui, enquanto parte integrante do mecanismo do IVA, um princípio fundamental inerente ao sistema comum do IVA e não pode, em princípio, ser limitado (v. acórdãos de 21 de Março de 2000, *Gabalfrisa e o.*, C-110/98 a C-147/98, *Colect.*, p. I-1577, n.º 43; de 8 de Janeiro de 2002, *Metropol e Stadler*, C-409/99, *Colect.*, p. I-81, n.º 42; e de 26 de Maio de 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, *Colect.*, p. I-4357, n.º 33).

38 O princípio do direito a dedução é, no entanto, mitigado pela disposição derogatória constante do artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva, e, em especial, do seu segundo parágrafo. Os Estados-Membros estão assim autorizados a manter a sua legislação existente em matéria de exclusão do direito a dedução na data de entrada em vigor da Sexta Directiva, até que o Conselho aprove as disposições previstas nesse artigo (v. acórdãos de 14 de Junho de 2001, *Comissão/França*, C-345/99, *Colect.*, p. I-4493, n.º 19, e de 11 de Dezembro de 2008, *Danfoss e AstraZeneca*, C-371/07, *Colect.*, p. I-9549, n.º 28).

39 Todavia, não tendo o Conselho aprovado nenhuma das propostas que lhe foram apresentadas pela Comissão, nos termos do artigo 17.º, n.º 6, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, os Estados-Membros podem manter a sua legislação existente em matéria de exclusão do direito à dedução do IVA até que o legislador comunitário aprove um regime comunitário das exclusões e realize assim a harmonização progressiva das legislações nacionais em matéria de IVA. O direito da União não inclui, portanto, actualmente, qualquer disposição que enumere as despesas excluídas do direito à dedução do IVA (v. acórdãos de 8 de Dezembro de 2005, *Jyske Finans*, C-280/04, *Colect.*, p. I-10683, n.º 23, e *Danfoss e AstraZeneca*, já referido, n.º 29).

40 O Tribunal de Justiça considerou no entanto que o artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva pressupõe que as exclusões que os Estados-Membros podem manter por força desta disposição fossem legais face à Segunda Directiva, anterior à Sexta Directiva (v. acórdão de 5 de Outubro de 1999, *Royscot e o.*, C-305/97, *Colect.*, p. I-6671, n.º 21).

41 Neste aspecto, o artigo 11.º da Segunda Directiva, ao mesmo tempo que introduziu, no seu n.º 1, o direito a dedução, previu, no seu n.º 4, que os Estados-Membros podem excluir do regime das deduções certos bens e serviços, designadamente os que sejam susceptíveis de utilização, exclusiva ou parcial, para as necessidades privadas do sujeito passivo ou do seu pessoal.

42 Esta última disposição não concedeu, portanto, aos Estados-Membros um poder discricionário absoluto para excluir todos ou quase todos os bens e serviços do regime do direito a dedução, e esvaziar, assim, do seu conteúdo o regime criado pelo artigo 11.º, n.º 1, da Segunda Directiva (v. acórdão *Royscot e o.*, já referido, n.º 24).

43 Além disso, tendo em conta que todas as disposições derogatórias devem ser objecto de interpretação estrita, não se pode considerar que o artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva autorize um Estado-Membro a manter uma restrição do direito à dedução do IVA susceptível de se aplicar genericamente a qualquer despesa relacionada com a aquisição de bens, independentemente da sua natureza ou do seu objecto (v. acórdão de 23 de Abril de 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, ainda não publicado na Colectânea, n.º 28).

44 Decorre do que precede que a faculdade concedida aos Estados-Membros no artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva pressupõe que os Estados-Membros precisem com suficiente rigor a natureza e o objecto dos bens e serviços para os quais fica excluído o direito a dedução, a fim de garantir que essa faculdade não será utilizada para prever exclusões gerais desse regime (v., neste sentido, acórdão PARAT Automotive Cabrio, já referido, n.º 29).

45 Há, assim, que examinar se as categorias de despesas excluídas do direito a dedução como as que são objecto das disposições nacionais em litígio nos processos principais são definidas de maneira suficientemente precisa.

46 Em primeiro lugar, no que respeita às despesas que são objecto da primeira questão no processo C-538/08, ou seja, as que resultam de uma das operações mencionadas no artigo 1.º, n.º 1, alínea c), do decreto do IVA, no caso concreto, os bens ou serviços utilizados pelo empresário com o objectivo de fornecer ao seu pessoal «um meio de transporte individual», cumpre observar que esta categoria particular de operações se refere a bens e serviços utilizados para proporcionar um meio de transporte individual e também à colocação à disposição de um veículo para as deslocações dos membros do pessoal do sujeito passivo do domicílio para o local de trabalho.

47 As características específicas dessas operações devem ser consideradas como uma designação suficientemente precisa da natureza ou do objecto dos bens e serviços a que se referem na perspectiva da jurisprudência relativa ao regime derogatório previsto no artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva.

48 Em segundo lugar, importa apreciar se despesas como as que são objecto da primeira questão no processo C-33/09 podem igualmente ser consideradas conformes com as ditas exigências.

49 No caso em apreço, trata-se do fornecimento de «refeições» e de «bebidas» ao pessoal do empresário, do fornecimento de «alojamento» a favor de membros do mesmo pessoal, da concessão, em determinadas condições, de «ofertas comerciais» ou «outras gratificações», bem como da possibilidade dada ao referido pessoal de participar em «actividades desportivas e de lazer».

50 Categorias de despesas como as relativas ao fornecimento de refeições, bebidas e alojamento devem ser consideradas suficientemente precisas na perspectiva da jurisprudência acima aludida.

51 Com efeito, como precisa o Gerechtshof Amsterdam, a categoria «refeições e bebidas» refere-se a bens alimentares e a produtos e serviços utilizados na sua confecção e preparação. A outra categoria de despesas, a que consiste no fornecimento de alojamento, engloba, como indica o tribunal de reenvio, o fornecimento de alojamento aos membros do pessoal do empresário e as despesas decorrentes do recurso a serviços de agência ou de intermediação para esse efeito.

52 As categorias «possibilidade de participar em actividades desportivas ou de lazer» e «ofertas

comerciais» ou «outras gratificações» devem igualmente ser consideradas suficientemente precisas na perspectiva das aludidas exigências.

53 Com efeito, a categoria, «ofertas comerciais» é precisada pelo artigo 1.º, n.º 2, do decreto do IVA, nos termos do qual se deve entender por «oferta comercial» ou «outras gratificações» as prestações fornecidas pelo empresário «no quadro das suas relações negociais ou como liberalidade».

54 De igual modo, a categoria «oferta de actividades de entretenimento ao pessoal do empresário» é limitada a determinados bens e serviços. Com efeito, esses serviços podem ser identificados tendo em conta as práticas habituais das empresas no tocante às medidas de motivação do pessoal.

55 Esta interpretação é, de resto, corroborada pela segunda frase do primeiro parágrafo do artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva, segundo a qual, no quadro de uma iniciativa legislativa do Conselho nesta matéria, serão excluídas do direito a dedução, em qualquer caso, as despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação.

56 Por conseguinte, todas as categorias de despesas até agora analisadas devem considerar-se conformes com o regime derogatório previsto no artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva.

57 Tendo em conta as considerações que precedem, há que responder à primeira questão de ambos os processos que o artigo 11.º, n.º 4, da Segunda Directiva e o artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que não se opõem à regulamentação fiscal de um Estado? Membro que exclui a dedução do IVA referente a categorias de despesas decorrentes, por um lado, do fornecimento de um «meio de transporte individual», de «refeições», de «bebidas», de «alojamento» e da «oferta de actividades de entretenimento» aos membros do pessoal do sujeito passivo e, por outro lado, de «ofertas comerciais» ou «outras gratificações».

Quanto à segunda questão de ambos os processos

58 Tendo a primeira questão colocada em ambos os processos sido respondida afirmativamente, cumpre examinar, de forma idêntica nos dois processos, se os artigos 6.º, n.º 2, e 17.º, n.os 2 e 6, da Sexta Directiva se opõem a uma regulamentação nacional, aprovada antes da entrada em vigor da mencionada directiva, que prevê que o sujeito passivo apenas possa deduzir o IVA pago na aquisição de bens ou serviços abrangidos por uma das categorias em causa nos processos principais e que sejam utilizados em parte para fins privados e em parte para fins profissionais – não integralmente, mas proporcionalmente à utilização para fins profissionais.

59 Para responder a esta questão, importa observar que estando os Estados-Membros – tendo em conta o âmbito da faculdade que lhes é concedida pelo artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva – habilitados a manter, na sua totalidade, exclusões do direito a dedução relativamente a categorias de despesas suficientemente precisas, é-lhes igualmente permitido prever uma limitação da exclusão do direito a dedução no que se refere a essas categorias de despesas.

60 Com efeito, essa regulamentação está em conformidade com o objectivo prosseguido pela Sexta Directiva, que transparece, entre outros, no seu artigo 17.º, n.º 2.

61 Assim, há que responder à segunda questão dos dois processos que o artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma regulamentação

nacional, aprovada antes da entrada em vigor desta directiva, que prevê que um sujeito passivo apenas pode deduzir o IVA pago na aquisição de determinados bens e serviços utilizados em parte para fins privados e em parte para fins profissionais – não integralmente, mas proporcionalmente à sua utilização para fins profissionais.

Quanto à terceira questão do processo C-33/09

62 Tendo a primeira questão do processo tido uma resposta afirmativa no que se refere à categoria de bens e serviços relativos ao «fornecimento de refeições e bebidas», há que analisar a terceira questão prejudicial deste processo.

63 Com esta última questão, o *Gerechtshof Amsterdam* interroga-se sobre o ponto de saber se o artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva se opõe a que um Estado-Membro, após a entrada em vigor da mesma directiva, altere a exclusão do direito a dedução no sentido de, em princípio, restringir o âmbito da exclusão, mas não podendo afastar-se a hipótese de que, num caso individual e num exercício fiscal determinado, tal alteração alargue o âmbito da exclusão, devido ao carácter fixo da exclusão do regime modificado.

64 Para responder a esta questão, cumpre salientar, a título liminar, que ela só diz respeito à situação especial de exclusão parcial do direito à dedução da categoria de despesas relativa ao «fornecimento de refeições e bebidas [ao pessoal do empresário]», referida no artigo 1.º, n.º 1, alínea c), do decreto do IVA.

65 Há que recordar a este respeito que o decreto do IVA foi alterado no tocante a esta categoria de despesas após a entrada em vigor da Sexta Directiva.

66 Como indicou o *Gerechtshof Amsterdam*, essa alteração legislativa teve como consequência a redução do âmbito da exclusão do direito a dedução relativamente à categoria de despesas em causa.

67 No que se refere à conformidade dessa alteração do quadro legislativo com o artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva, o Tribunal de Justiça declarou que, na medida em que um Estado-Membro, depois da entrada em vigor da Sexta Directiva, modifique, reduzindo-o, o âmbito das exclusões existentes, aproximando-se desta forma do objectivo dessa directiva, há que considerar que essa legislação está coberta pela derrogação prevista no artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva e não viola o seu artigo 17.º, n.º 2 (v. acórdãos, já referidos, *Comissão/França*, n.º 22; *Metropol e Stadler*, n.º 45; e *Danfoss e AstraZeneca*, n.º 32).

68 Quanto à possibilidade, evocada pelo *Gerechtshof Amsterdam*, mas que é ponto assente que não é pertinente no processo principal, de, num caso excepcional, o regime modificado de uma exclusão parcial do direito a dedução, de tipo fixo, instituído após a entrada em vigor da Sexta Directiva, poder conduzir a um resultado mais desfavorável do que o existente no regime anterior, devido às modalidades especiais de aplicação do novo regime, há que considerar que essa circunstância não põe em causa o princípio interpretativo enunciado na jurisprudência referida.

69 Com efeito, como precisou o *Gerechtshof Amsterdam*, tal situação só poderia ocorrer no presente caso se o sujeito passivo fornecesse alimentos e bebidas ao seu pessoal não intervindo na sua preparação nem permitindo o seu consumo, excedendo um determinado limite por elemento do pessoal em cada exercício contabilístico.

70 Ora, como salientou o advogado-geral no n.º 86 das suas conclusões, a simples possibilidade de se produzir esse efeito desfavorável não pode conduzir a considerar que essa

alteração legislativa, posterior à entrada em vigor da Sexta Directiva, é contrária ao artigo 17.º, n.º 6, da mesma directiva, uma vez que essa alteração é, de uma forma geral, favorável aos sujeitos passivos em comparação com o regime anteriormente vigente. Nestas condições, mesmo que se comprovasse a verificação dessa hipótese isolada ou excepcional, isso não afectaria o princípio de que a alteração da regulamentação nacional aprovada após a entrada em vigor da Sexta Directiva reduziu o âmbito das exclusões do direito a dedução anteriormente existente.

71 Por conseguinte, o artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que um Estado-Membro, após a entrada em vigor desta directiva, altere a exclusão do direito a dedução no sentido de, em princípio, restringir o seu âmbito, não podendo no entanto excluir-se que, num caso concreto e num exercício fiscal determinado, tal alteração não venha a alargar o âmbito dessa exclusão, devido ao carácter fixo do novo regime.

Quanto às despesas

72 Revestindo o processo, quanto às partes nas causas principais, a natureza de incidente suscitado perante os órgãos jurisdicionais nacionais, compete a estes 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 (Terceira Secção) declara:

1) **O artigo 11.º, n.º 4, da Segunda Directiva 67/228/CEE do Conselho, 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 de imposto sobre o valor acrescentado, e o artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem à regulamentação fiscal de um Estado-Membro que exclui a dedução do imposto sobre o valor acrescentado referente a categorias de despesas decorrentes, por um lado, do fornecimento de um «meio de transporte individual», de «refeições», de «bebidas», de «alojamento» e da «oferta de actividades de entretenimento» aos membros do pessoal do sujeito passivo e, por outro lado, de «ofertas comerciais» ou «outras gratificações».**

2) **O artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva 77/388 deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma regulamentação nacional, aprovada antes da entrada em vigor desta directiva, que prevê que um sujeito passivo apenas pode deduzir o imposto sobre o valor acrescentado pago na aquisição de determinados bens e serviços utilizados em parte para fins privados e em parte para fins profissionais – não integralmente, mas proporcionalmente à sua utilização para fins profissionais.**

3) **O artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva 77/388 deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que um Estado-Membro, após a entrada em vigor desta directiva, altere a exclusão do direito a dedução no sentido de, em princípio, restringir o seu âmbito, não podendo no entanto excluir-se que, num caso concreto e num exercício fiscal determinado, tal alteração não venha a alargar o âmbito dessa exclusão, devido ao carácter fixo do novo regime.**

Assinaturas

* Língua do processo: neerlandês.