

Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(.././.././../css/generic.css); EUR-Lex - 61986J0165 - PT

Avis juridique important

|

61986J0165

ACORDAO DO TRIBUNAL DE JUSTICA (SEXTA SECCAO) DE 8 DE MARCO DE 1988. - LEESPORTEFEUILLE INTIEM CV CONTRA SECRETARIO DE ESTADO DAS FINANÇAS. - PEDIDO DE DECISAO PREJUDICIAL APRESENTADO PELA TERCEIRA SECCAO DO HOGE RAAD DOS PAISES BAIXOS. - SEGUNDA E SEXTA DIRECTIVAS AO IVA - TRIBUTACAO DE PRESTACOES FORNECIDAS AOS EMPREGADOS DO SUJEITO PASSIVO. - PROCESSO 165/86.

Colectânea da Jurisprudência 1988 página 01471

Sumário

Partes

Fundamentação jurídica do acórdão

Decisão sobre as despesas

Parte decisória

Palavras-chave

++++

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 utilizados no âmbito das actividades profissionais - Condição - Entrega dos bens ao sujeito passivo - Noção - Entrega directa aos empregados da empresa em causa - Inclusão

(Directivas do Conselho 67/228, alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º, e 77/388, alínea a) do n.º 2 do artigo 17.º)

Sumário

Quando uma entidade patronal, sujeito passivo para efeitos da regulamentação relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, na sequência de um acordo celebrado com um dos seus empregados e um outro sujeito passivo, fornecedor, faz entregar, por sua própria conta, determinados bens a este empregado, que os utiliza exclusivamente para as necessidades da empresa da entidade patronal, e quando esta recebe do fornecedor, por tais entregas, facturas que lhe imputam o IVA relativo aos bens entregues, as disposições da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º da segunda directiva e da alínea a) do n.º 2 do artigo 17.º da sexta directiva, ambas relativas à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, devem ser interpretadas no sentido de que essa entidade patronal pode deduzir do imposto sobre o valor acrescentado a que está sujeita o imposto que assim lhe foi imputado.

Com efeito, ainda que as citadas disposições limitem o direito à dedução por parte do sujeito passivo ao imposto devido ou pago "em relação a bens que lhe tenham sido... fornecidos", não podem ter por finalidade excluir do direito à dedução o imposto pago em relação a bens que, embora vendidos ao sujeito passivo para utilização exclusiva no âmbito das suas actividades profissionais, tenham sido fisicamente entregues aos seus empregados.

Partes

No processo 165/86,

que tem por objecto um pedido apresentado ao Tribunal, nos termos do artigo 177.º do Tratado CEE, pela Terceira Secção do Hoge Raad der Nederlanden (tribunal supremo dos Países Baixos) e visando obter, no litígio pendente perante este órgão jurisdicional entre

Sociedade Leesportefeuille "Intiem" CV

e

Secretário de Estado das Finanças,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º da segunda Directiva 67/228 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 do imposto sobre o valor acrescentado (JO 71 de 14.4.1967 p. 1303; EE 09 F1 p. 6), e sobre a interpretação da alínea a) do n.º 2 do artigo 17.º da sexta Directiva 77/388 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 de 13.6.1967, p. 1; EE 09 F1 p. 54),

O TRIBUNAL (Sexta Secção),

constituído pelos Srs. O. Due, presidente de secção, G. C. Rodríguez Iglesias, T. Koopmans, K. Bahlmann e C. Kakouris, juízes,

advogado-geral: J. L. da Cruz Vilaça

secretário: H. A. Ruehl, administrador principal

vistas as observações apresentadas:

- em representação da sociedade *Leesportefeuille "Intiem" CV*, recorrente no processo principal, por *K. J. M. Hoyer*, na qualidade de agente, no decurso da audiência,

- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por *J. F. Buhl*, consultor jurídico, e *H. van Lier*, membro do seu Serviço Jurídico, na qualidade de agentes, no decurso da fase escrita e na audiência,

- em representação do Governo neerlandês, pelo secretário-geral do Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente, no decurso da fase escrita,

- em representação do Governo da República Federal da Alemanha, por *M. Seidel* e *A. Dittrich*, na qualidade de agentes, no decurso da fase escrita,

visto o relatório para audiência e após a realização desta em 30 de Junho de 1987,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 8 de Outubro de 1987,

profere o presente

Acórdão

Fundamentação jurídica do acórdão

1 Por decisão de 2 de Julho de 1986, que deu entrada no Tribunal em 9 de Julho seguinte, o *Hoge Raad dos Países Baixos* apresentou, nos termos do artigo 177.º do Tratado CEE, uma questão prejudicial relativa à interpretação da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º da segunda Directiva 67/228 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 do imposto sobre o valor acrescentado (JO 71 p. 1303), e da alínea a) do n.º 2 do artigo 17.º da sexta Directiva 77/388 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).

2 Esta questão foi suscitada no âmbito de um litígio entre a sociedade *Leesportefeuille "Intiem" CV* (adiante designada "*Intiem*") e a administração fiscal neerlandesa, relativo à dedução integral do imposto sobre o valor acrescentado (adiante designado "*IVA*") que incide sobre a gasolina fornecida aos empregados da *Intiem* mas facturada à sociedade.

3 Consta da decisão de reenvio que a *Intiem* explora um "catálogo de leitura" (serviço de empréstimo de revistas) através de um sistema de distribuição ao domicílio dos clientes. Na sua qualidade de entidade patronal, paga aos seus distribuidores assalariados um subsídio para despesas de deslocação, pela utilização no exercício das suas actividades dos respectivos veículos pessoais, subsídio esse que não abrange as despesas de gasolina. Com efeito, no final de cada dia de trabalho, os distribuidores, que encheram o depósito por conta própria antes de iniciarem a actividade, voltam a encher o depósito de gasolina numa bomba situada em frente das instalações da *Intiem*, que assume os respectivos encargos.

4 A *Intiem* procede à dedução integral do IVA relativo à gasolina que lhe é facturada pela empresa que explora a bomba de gasolina.

5 A administração fiscal neerlandesa não aceitou a dedução da totalidade do IVA operada pela *Intiem*; apenas admite a dedução até um montante igual à percentagem fixa estabelecida por

decreto ministerial, com base na legislação nacional, para as despesas de deslocação pagas aos empregados das empresas, por considerar que as despesas de combustível se integram nas "despesas de deslocação".

6 Na sequência de recurso interposto pela Intiem, a tese da administração fiscal foi acolhida pelo Gerechtshof de Amsterdão. Aquela sociedade interpôs recurso de revista dessa decisão. O Hoge Raad, antes de mais, considerou improcedente o argumento da interessada de que o Gerechtshof teria errado ao declarar que o fornecimento de gasolina era efectuado directamente aos empregados. Colocou, de seguida, a questão de saber se a circunstância de a gasolina ser, de acordo com o declarado pelo tribunal a quo, directamente fornecida aos empregados impedia a entidade patronal de proceder à dedução do IVA sobre esse combustível.

7 Entendendo que a resposta a essa questão depende da interpretação das disposições da segunda e sexta directivas, o Hoge Raad suspendeu a instância e colocou ao Tribunal a seguinte questão prejudicial:

"Quando um sujeito passivo (adiante designado "entidade patronal"), na sequência de um acordo celebrado com um dos seus empregados e um outro sujeito passivo (adiante designado por fornecedor), manda entregar, por sua conta, determinados bens ao referido empregado, que os utiliza no interesse da empresa da entidade patronal, e quando esta recebe do fornecedor facturas referentes àquelas entregas, que lhe imputam o imposto sobre o valor acrescentado relativo aos bens fornecidos, as disposições contidas, respectivamente, no início e na alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º da segunda directiva e no início e na alínea a) do n.º 2 do artigo 17.º da sexta directiva têm por consequência poder a entidade patronal proceder à dedução, relativamente ao imposto que lhe incumbe pagar, do imposto sobre o valor acrescentado que lhe é assim imputado, ou, pelo contrário, a tal obsta o facto de os fornecimentos não terem sido feitos directamente à entidade patronal, mas antes ao empregado em causa?"

8 Para mais ampla exposição dos factos e do enquadramento jurídico do processo principal, bem como do desenrolar do processo e das observações apresentadas ao Tribunal, remete-se para o relatório para audiência. Estes elementos apenas serão adiante retomados na medida do necessário para a fundamentação do Tribunal.

9 Anote-se que, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º da citada segunda directiva do Conselho:

"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..."

10 A alínea a) do n.º 2 do artigo 17.º da citada sexta directiva do Conselho dispõe, de forma idêntica, 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:

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..."

11 Decorre destas disposições que a dedução operada por um sujeito passivo do IVA pago a montante apenas pode incidir sobre o imposto devido ou pago relativamente a bens que lhe tenham sido fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados no âmbito das suas

actividades profissionais.

12 Atendendo aos factos do processo principal, tal como foram especificados pelo órgão jurisdicional nacional, o presente litígio suscita a questão de saber se esta regra obsta a que se proceda à dedução do IVA no caso de os bens terem sido comprados pelo sujeito passivo e utilizados, depois de entregues aos seus empregados, para satisfação das necessidades da empresa.

13 Deve dizer-se, a este respeito, que resulta do mecanismo da dedução, tal como se encontra regulado nos artigos 17.º a 20.º da sexta directiva, que o direito à dedução do IVA pago a montante diz respeito aos bens e serviços relacionados com o exercício das actividades profissionais do sujeito passivo, com exclusão, como refere o n.º 6 do artigo 17.º, de despesas que não tenham "carácter estritamente profissional", tais como, designadamente, as despesas sumptuárias, recreativas ou de representação.

14 É forçoso concluir-se que este mecanismo da dedução deve ser aplicado de tal forma que o seu âmbito de aplicação corresponda, na medida do possível, ao âmbito das actividades profissionais do sujeito passivo. Quando, num tal contexto, o n.º 2 do artigo 17.º da sexta directiva limita o direito à dedução por parte do sujeito passivo, no que se refere ao IVA sobre os bens fornecidos, ao imposto devido ou pago "em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos", esta disposição não pode ter por finalidade excluir do direito à dedução o IVA pago relativamente a bens que, embora vendidos ao sujeito passivo para utilização exclusiva no âmbito das suas actividades profissionais, tenham sido fisicamente entregues aos seus empregados.

15 Esta interpretação é reforçada pelo próprio objectivo do mecanismo da dedução. Com efeito, nos termos do segundo parágrafo do artigo 2.º da primeira Directiva 67/227 do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO 71 de 14.4.1967 p. 1301; EE 09 F1 p. 3), em cada transacção, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível com prévia dedução do montante do IVA "que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço".

16 Deve, portanto, responder-se à questão colocada pelo Hoge Raad dos Países Baixos que, quando uma entidade patronal, sujeito passivo para efeitos da regulamentação relativa ao IVA, na sequência de um acordo celebrado com um dos seus empregados e um outro sujeito passivo, fornecedor, faz entregar, por sua própria conta, determinados bens a este empregado, que os utiliza exclusivamente para as necessidades da empresa da entidade patronal, e quando esta recebe do fornecedor, por tais entregas, facturas que lhe imputam o IVA relativo aos bens entregues, as disposições da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º da segunda directiva e da alínea a) do n.º 2 do artigo 17.º da sexta directiva, ambas relativas ao IVA, devem ser interpretadas no sentido de que essa entidade patronal pode deduzir do IVA a que está sujeita o IVA que assim lhe foi imputado.

Decisão sobre as despesas

Quanto às despesas

17 As despesas efectuadas pelo Governo neerlandês, pelo Governo alemão e pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente sustentado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Parte decisória

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL (Sexta Secção),

pronunciando-se sobre a questão que lhe foi submetida por decisão de 2 de Julho de 1986 do Hoge Raad dos Países Baixos, declara:

Quando uma entidade patronal, sujeito passivo para efeitos da regulamentação relativa ao IVA, na sequência de um acordo celebrado com um dos seus empregados e um outro sujeito passivo, fornecedor, faz entregar, por sua própria conta, determinados bens a este empregado, que os utiliza exclusivamente para as necessidades da empresa da entidade patronal, e quando esta recebe do fornecedor, por tais entregas, facturas que lhe imputam o IVA relativo aos bens entregues, as disposições da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º da segunda directiva e da alínea a) do n.º 2 do artigo 17.º da sexta directiva, ambas relativas ao IVA, devem ser interpretadas no sentido de que essa entidade patronal pode deduzir do IVA a que está sujeita o IVA que assim lhe foi imputado.