

61998J0338

Acórdão do Tribunal (Quinta Secção) de 8 de Novembro de 2001. - Comissão das Comunidades Europeias contra Reino dos Países Baixos. - Incumprimento de Estado - Artigos 17.º, n.º 2, alínea a), e 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva IVA - Regulamentação nacional que permite à entidade patronal deduzir, a título do imposto pago a montante, uma determinada percentagem da compensação paga a um trabalhador pela utilização de um veículo particular para fins profissionais. - Processo C-338/98.

Colectânea da Jurisprudência 2001 página I-08265

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 - Regulamentação nacional que permite à entidade patronal deduzir, a título do imposto pago a montante, uma determinada percentagem da compensação paga a um trabalhador pela utilização de um veículo particular para fins profissionais - Inadmissibilidade

[Directiva 77/388 do Conselho, artigos 17.º, n.º 2, alínea a), e 18.º, n.º 1, alínea a)]

Sumário

\$\$Não cumpre as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 17.º, n.º 2, alínea a), e 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, um Estado-Membro que prevê a dedução pela entidade patronal, sujeito passivo de imposto sobre o valor acrescentado, de parte da compensação paga a um trabalhador pelo uso de um veículo particular para fins profissionais.

Resulta do teor do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva que o direito à dedução conferido por esta disposição ao sujeito passivo se reporta ao imposto sobre o valor acrescentado pago por bens entregues e serviços prestados a este sujeito passivo por outro sujeito passivo. Ora, por um lado, o facto de um trabalhador utilizar o seu próprio veículo no quadro da actividade da sua entidade patronal não pode ter como efeito transformá-lo em «sujeito passivo» na acepção

da Sexta Directiva, nem, portanto, na do seu artigo 17.º, n.º 2, alínea a), e isto mesmo quando as despesas ligadas a essa utilização dão lugar a um reembolso pela entidade patronal. Por outro lado, o facto de um trabalhador utilizar o seu próprio veículo no quadro da actividade da sua entidade patronal não pode constituir uma entrega de um bem a este, na acepção da Sexta Directiva. Por conseguinte, nem o veículo pertencente ao trabalhador nem o combustível que aquele consome podem ser considerados «entregues» à entidade patronal sujeito passivo, na acepção do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), já referido, pelo simples facto de a amortização do veículo e as despesas de combustível ligadas a essa utilização darem lugar a um reembolso parcial pela entidade patronal.

Na ausência de qualquer entrega de bens ou prestação de serviços entre dois sujeitos passivos e, portanto, na ausência de qualquer possibilidade de emissão de uma factura ou de um documento substitutivo entre tais sujeitos, a dedução do imposto sobre o volume de negócios autorizada ao abrigo da regulamentação nacional em causa só pode, em qualquer caso, verificar-se em desrespeito das exigências impostas pelo artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva para o exercício de um direito à dedução.

(cf. n.os 44, 46-48, 75-77, disp.)

Partes

No processo C-338/98,

Comissão das Comunidades Europeias, representada inicialmente por E. Mennens e E. Traversa, seguidamente por E. Traversa e H. M. H. Speyart, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandante,

contra

Reino dos Países Baixos, representado por M. A. Fierstra, C. Wissels e J. van Bakel, na qualidade de agentes,

demandado,

apoiado por

Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte, representado por M. Ewing, na qualidade de agente, assistida por N. Fleming, QC, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

interveniente,

que tem por objecto obter a declaração de que, ao prever, em violação dos artigos 17.º, n.º 2, alínea a), e 18.º, n.º 1, alínea a), 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), na versão que resulta da Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995, que altera a Directiva 77/388 e introduz novas medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado - âmbito de aplicação de certas isenções e regras práticas para a sua aplicação (JO L 102, p. 18), a dedução pela entidade patronal, sujeito passivo de imposto sobre o valor acrescentado, de parte da compensação paga a um trabalhador pelo uso de um veículo particular para fins profissionais, o Reino dos Países Baixos não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado CE,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: S. von Bahr, presidente da Quarta Secção, exercendo funções de presidente da Quinta Secção, D. A. O. Edward, A. La Pergola (relator), M. Wathelet e C. W. A. Timmermans, juízes,

advogada-geral: C. Stix-Hackl,

secretário: H. A. Rühl, administrador principal,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações das partes na audiência de 5 de Abril de 2001, na qual a Comissão foi representada por H. M. H. Speyart, o Reino dos Países Baixos por J. van Bakel e o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte por G. Amodeo, na qualidade de agente, assistida por N. Fleming,

ouvidas as conclusões da advogada-geral apresentadas na audiência de 31 de Maio de 2001, profere o presente

Acórdão

Fundamentação jurídica do acórdão

1 Por petição entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 14 de Setembro de 1998, a Comissão das Comunidades Europeias instaurou, nos termos do artigo 169.º do Tratado CE (actual artigo 226.º CE), uma acção destinada a obter a declaração de que, ao prever, em violação dos artigos 17.º, n.º 2, alínea a), e 18.º, n.º 1, alínea a), 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), na versão que resulta da Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995, que altera a Directiva 77/388 e introduz novas medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado - âmbito de aplicação de certas isenções e regras práticas para a sua aplicação (JO L 102, p. 18, a seguir «Sexta Directiva»), a dedução pela entidade patronal, sujeito passivo de imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), de parte da compensação paga a um trabalhador pelo uso de um veículo particular para fins profissionais, o Reino dos Países Baixos não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado CE.

2 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 21 de Abril de 1999, o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte foi autorizado a intervir em apoio dos pedidos do Reino dos Países Baixos.

A regulamentação comunitária

3 Nos termos do artigo 4.º da Sexta Directiva:

«1. Por sujeito passivo entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das actividades económicas referidas no n.º 2, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade.

[...].

4. A expressão de modo independente, utilizada no n.º 1, exclui da tributação os assalariados e outras pessoas, na medida em que se encontrem vinculados à entidade patronal por um contrato de trabalho ou por qualquer outra relação jurídica que estabeleça vínculos de subordinação no que diz respeito às condições de trabalho e de remuneração e à responsabilidade da entidade patronal.

[...]»

4 Nos termos do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva, «[p]or entrega de um bem entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário».

5 Intitulado «Origem e âmbito do direito à dedução», o artigo 17.º da Sexta Directiva dispõe no seu n.º 2, alínea a):

«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 Intitulado «Disposições relativas ao exercício do direito à dedução», o artigo 18.º da Sexta Directiva prevê:

«1. Para poder exercer o direito à dedução, o sujeito passivo deve:

a) relativamente à dedução prevista no n.º 2, alínea a), do artigo 17.º, possuir uma factura emitida nos termos do n.º 3 do artigo 22.º ;

[...]

3. Os Estados-Membros fixarão as condições e as regras [segundo] as quais o sujeito passivo pode ser autorizado a proceder a uma dedução a que não tenha procedido em conformidade com o disposto nos n.os 1 e 2.

[...]»

7 O artigo 22.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva dispõe:

«Os sujeitos passivos devem emitir uma factura, ou um documento que a substitua, em relação à entrega de bens e às prestações de serviços que efectuem a outro sujeito passivo, ou uma pessoa colectiva que não seja sujeito passivo. [...]

Do mesmo modo, todos os sujeitos passivos devem emitir uma factura pelos pagamentos por conta que lhes sejam efectuados antes de se realizar uma das entregas de bens referidas no primeiro parágrafo, e pelos pagamentos por conta que lhes sejam efectuados por outros sujeitos passivos, ou por pessoas colectivas que não sejam sujeitos passivos, antes de se concluir a prestação de serviços.»

8 O artigo 22.º, n.º 3, alínea c), da Sexta Directiva precisa:

«Os Estados-Membros estabelecerão os critérios segundo os quais um documento pode servir de factura.»

Regulamentação nacional

9 O artigo 23.º do Uitvoeringsbesluit omzetbelasting (regulamento de execução do imposto sobre o volume de negócios), de 12 de Agosto de 1968 (Staatsblad 1968, n.º 423), modificado pelo decreto de 17 de Dezembro de 1997 (Staatsblad 1997, n.º 761, a seguir «regulamento de execução de 12 de Agosto de 1968»), dispõe:

«Sem prejuízo do disposto no artigo 15.º, n.os 2 e 5, da lei, quando um trabalhador utilize o seu veículo para as necessidades da empresa da sua entidade patronal e esta lhe pague a esse título uma compensação, uma percentagem desta compensação, fixada pelo ministro competente, pode ser deduzida pela entidade patronal, desde que não faça parte da remuneração na acepção do imposto sobre o rendimento.»

10 O artigo 16.º do Uitvoeringsbeschikkingt omzetbelasting (despacho de execução do imposto sobre o volume de negócios), de 30 de Agosto de 1968 (Nederlandse Staatscourant 1968, n.º 169), modificado pelo despacho ministerial de 14 de Outubro de 1998 (Nederlandse Staatscourant 1998, n.º 204), fixa em 12% a percentagem da compensação dedutível pela entidade patronal.

11 O Governo neerlandês indica que esta percentagem corresponde à média ponderada do IVA incluída nos vários elementos dos custos relativos à posse e à utilização de um veículo.

12 Resulta, mais precisamente, das explicações fornecidas por este governo em resposta a uma pergunta do Tribunal de Justiça que, a fim de determinar a percentagem em questão, se teve em conta o facto de a compensação paga pela entidade patronal ao trabalhador dever cobrir simultaneamente as despesas por este efectuadas com pagamento de IVA, como a aquisição do veículo, a compra de combustível e as despesas de manutenção ou de reparação, e as despesas que não dão lugar à cobrança de IVA, como as taxas ligadas à posse do veículo ou os prémios de seguro.

13 A este respeito, as autoridades neerlandesas entenderam que as despesas relativas a um veículo não sujeitas a IVA representavam, em média, cerca de 20% a 21,5% do montante total das despesas ligadas à posse e à utilização do referido veículo. No que toca a veículos equipados de motor a gasóleo, que constituem aproximadamente 10% do parque automóvel neerlandês, aquela percentagem média é, porém, mais elevada.

14 Considerando, com base nestas premissas, que apenas uma percentagem de 78,5% a 80% do montante da compensação paga pela entidade patronal se destina a cobrir as despesas do trabalhador que dão lugar à cobrança de IVA à taxa normal de 17,5%, calculou-se que aquela compensação deveria, portanto, conter uma parte de IVA anteriormente paga pela entidade patronal, cujo valor oscila entre 12,08% e 12,28% da referida compensação.

15 Esta percentagem foi arredondada para 12%, a fim de, nomeadamente, ter em conta a situação especial que caracteriza os veículos equipados de motor a gasóleo.

16 Em resposta a uma pergunta do Tribunal de Justiça, o Governo neerlandês precisou ainda que o facto de a percentagem dedutível autorizada ter passado de 13% para 12% em 1992 era consequência da redução de 18,5% para 17,5% da taxa normal de IVA praticada nos Países Baixos.

17 Quanto ao montante da compensação paga ao trabalhador, relativamente à qual é aplicada a dedução de IVA à razão de 12%, resulta das respostas do Governo neerlandês às perguntas formuladas pelo Tribunal de Justiça, bem como da audiência, que a referida dedução é autorizada pelas autoridades fiscais neerlandesas desde que essa compensação não exceda o valor fixo de 0,6 NLG por quilómetro.

18 Em contrapartida, decorre da *Wet op de loonbelasting 1964* (lei de 1964 relativa ao imposto sobre o rendimento) e das disposições de aplicação desta lei que, quando ascende a mais de 0,6 NLG por quilómetro, a compensação constitui, na parte correspondente, um elemento da remuneração.

19 No plano da fiscalização, resulta de diversas disposições fiscais nacionais que a entidade patronal é obrigada a manter uma contabilidade específica no que respeita às compensações pagas ao trabalhador pela utilização do seu veículo particular para as necessidades da empresa e que esta contabilidade deve, nomeadamente, indicar o número de quilómetros pagos pela referida compensação. Os documentos justificativos que permitem provar a admissibilidade da dedução não estão sujeitos a formalidades especiais, mas devem conter informações relativas às viagens efectuadas por motivos de ordem profissional, aos locais onde o trabalhador se deslocou e às distâncias por ele percorridas, exigindo-se, a este último respeito, declarações periódicas do trabalhador.

O processo pré-contencioso

20 Por carta de 2 de Fevereiro de 1993, a Comissão comunicou ao Governo neerlandês as suas dúvidas relativamente à conformidade do artigo 23.º do regulamento de execução de 12 de Agosto de 1968 com a Sexta Directiva, na medida em que esta disposição autoriza uma dedução de IVA por parte da entidade patronal sujeito passivo sem que a condição relativa à posse de uma factura, prevista no artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, esteja satisfeita.

21 Por carta de 5 de Julho de 1993, o Governo neerlandês alegou que a dedução em causa não podia ser criticada por razões puramente formais ligadas à ausência de posse de uma factura emitida entre sujeitos passivos. Invocando o acórdão de 8 de Março de 1988, *Intiem* (165/86, *Colect.*, p. 1471), o Governo neerlandês sustentou que apenas importava o facto de as despesas a que se reporta a dedução serem, como acontece no caso vertente, realizadas para os fins da actividade da entidade patronal sujeito passivo.

22 Em 10 de Maio de 1995, a Comissão dirigiu uma notificação de incumprimento ao Reino dos Países Baixos. Embora parecendo admitir o carácter profissional das despesas relativamente às quais opera a dedução em causa e, portanto, o facto de a dedução não violar o princípio formulado no artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, a Comissão insistiu de novo na

exigência da posse da factura prescrita no artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da mesma directiva. Sublinhou, a este respeito, que a observância daquela exigência constitui uma garantia de legalidade e de transparência que permite combater eficazmente a fraude.

23 Uma vez que o Governo neerlandês reiterou a sua posição em carta de 10 de Julho de 1995, a Comissão enviou-lhe, em 17 de Outubro de 1996, uma notificação de incumprimento complementar. Indicando que tinha procedido a um exame mais aprofundado da regulamentação neerlandesa em causa, a Comissão desenvolvia na mesma a sua argumentação.

Nomeadamente, alegava que o direito à dedução em questão infringia igualmente o artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, na medida em que as prestações e entregas em causa não são efectuadas em benefício da entidade patronal sujeito passivo por outro sujeito passivo, mas em benefício de um consumidor final, a saber, o trabalhador. O imposto pago por este último deve, por conseguinte, ficar definitivamente a seu cargo, ao passo que a compensação paga pela entidade patronal ao trabalhador, que não constitui a contrapartida de uma operação tributável, escapa ao domínio do IVA.

24 Embora admita que a regulamentação neerlandesa em causa pode parecer contrária à letra dos artigos 17.º, n.º 2, alínea a), e 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, o Governo neerlandês alega, na sua resposta de 16 de Dezembro de 1996, que a referida regulamentação é, não obstante, conforme aos princípios que regem o IVA e que estes princípios devem prevalecer sobre o texto da Sexta Directiva. Em particular, o direito à dedução em causa reporta-se a bens e serviços ligados à actividade profissional da entidade patronal sujeito passivo, e permite evitar uma dupla tributação, que viola a neutralidade do imposto.

25 Em 22 de Setembro de 1997, a Comissão enviou um parecer fundamentado ao Reino dos Países Baixos. Este era convidado a tomar, num prazo de dois meses a contar da notificação do parecer, as medidas necessárias para lhe dar cumprimento.

26 Por carta de 28 de Novembro de 1997, o Governo neerlandês respondeu à Comissão confirmando, no essencial, a sua posição. Nomeadamente, desenvolveu o argumento segundo o qual a legislação neerlandesa oferecia as garantias necessárias para evitar qualquer utilização fraudulenta do mecanismo de dedução forfetária em causa.

27 Concluindo que o Reino dos Países Baixos não tinha dado cumprimento ao seu parecer fundamentado, a Comissão decidiu instaurar a presente acção.

Quanto à acção

Quanto à primeira acusação, baseada em violação do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva

Argumentação das partes

28 A Comissão considera que um aspecto essencial do sistema implementado em matéria de IVA reside no facto de as operações que podem dar lugar à dedução serem efectuadas entre sujeitos passivos, formando a este respeito o conjunto das operações tributáveis uma cadeia que não pode ser interrompida. É o que resulta, nomeadamente, do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, o qual indica que o IVA dedutível corresponde ao que é devido ou pago - a um sujeito passivo ou para as finalidades de um sujeito passivo - por bens entregues ou serviços prestados por outro sujeito passivo.

29 Tendo em conta o teor claro desta disposição, qualquer derrogação do princípio assim enunciado só pode emanar do legislador comunitário. Além disso, quanto a este ponto, é tanto mais necessário respeitar o texto da Sexta Directiva quanto, por um lado, qualquer legislação de natureza fiscal requer um âmbito de aplicação nitidamente circunscrito e regras precisas e, por

outro, permitir um afastamento deste texto conduziria a uma aplicação diferenciada da legislação comunitária nos diversos Estados-Membros.

30 Ora, a Comissão alega que, no caso vertente, os bens e serviços em causa no mecanismo de dedutibilidade instaurado pelo artigo 23.º do regulamento de execução de 12 de Agosto de 1968 não são fornecidos à entidade patronal sujeito passivo mas ao trabalhador, e que este é um consumidor final não sujeito passivo que utiliza o veículo em causa também, se não principalmente, para fins particulares. Nesta medida, a parte da compensação paga pela entidade patronal susceptível de ser deduzida, nos termos da disposição nacional acima mencionada, não é um imposto sobre uma operação entre sujeitos passivos, mas uma compensação fixa destinada a custear parte do IVA cobrado sobre as entregas efectuadas ou os serviços prestados a um consumidor final.

31 Por sua vez, o Governo neerlandês entende que o direito à dedução previsto no artigo 23.º do regulamento de execução de 12 de Agosto de 1968 está em plena conformidade com as finalidades prosseguidas pelo sistema comum do IVA.

32 Com efeito, este sistema visa permitir que os sujeitos passivos sejam libertados do imposto pago a montante para as finalidades da sua actividade, garantindo, deste modo, uma perfeita neutralidade quanto aos encargos fiscais de todas as actividades económicas, independentemente do resultado e do objectivo de tais actividades (acórdão de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, p. 655).

33 Ora, o reembolso das despesas suportadas pelo trabalhador para as finalidades da actividade da sua entidade patronal constitui certamente, para esta, um encargo que onera o preço final dos produtos ou dos serviços que ela oferece no âmbito da sua actividade de sujeito passivo, de tal forma que deve poder deduzir a parte de IVA incluída nas despesas assim reembolsadas. Não autorizar tal dedução equivaleria a tratar situações economicamente idênticas de forma distinta em razão de diferenças puramente formais, consoante o trabalhador utilize o seu próprio veículo ou o da entidade patronal para efectuar prestações no âmbito da actividade desta, o que não é aceitável à luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça (v. acórdão de 22 de Outubro de 1998, Madgett e Baldwin, C-308/96 e C-94/97, Colect., p. I-6229). Do mesmo modo, daqui resultariam inevitáveis distorções da concorrência.

34 Segundo o Governo neerlandês, não admitir a dedução em causa geraria, além disso, um fenómeno de dupla tributação. Numa primeira fase, o IVA seria, de facto, definitivamente cobrado sobre as despesas suportadas pelo trabalhador relativamente ao seu veículo. Numa segunda fase, seria cobrado sobre o preço final dos produtos ou dos serviços oferecidos pela entidade patronal sujeito passivo, preço este do qual as referidas despesas constituem uma componente na sequência do seu reembolso pela entidade patronal.

35 Uma situação desta natureza viola os princípios da neutralidade da cobrança fiscal, da prevenção da dupla tributação e da tributação apenas incidente sobre o consumidor final, todas elas finalidades prosseguidas pela Sexta Directiva.

36 Quanto ao acórdão Intiem, já referido, pelo qual o Tribunal de Justiça admitiu a dedutibilidade do IVA pago por um sujeito passivo a outro sujeito passivo com o qual tinha celebrado um acordo nos termos do qual este último fornecia combustível aos seus trabalhadores, a Comissão e o Governo neerlandês sustentam, cada um por seu lado, que o mesmo acórdão é de natureza a apoiar a sua própria tese.

37 Para a Comissão, três elementos considerados determinantes pelo Tribunal de Justiça quando proferiu o acórdão Intiem, já referido, estão ausentes do presente processo. Em primeiro lugar, não existe, no caso vertente, qualquer acordo celebrado entre a entidade patronal sujeito passivo e outro sujeito passivo quanto a entregas de bens aos seus trabalhadores por conta da referida

entidade nem, conseqüentemente, qualquer entrega, no sentido jurídico, a esta mesma entidade. Em segundo lugar, os bens abrangidos pelo direito à dedução em causa não se destinam exclusivamente à actividade da entidade patronal sujeito passivo. Em terceiro lugar, não existe, no caso vertente, qualquer facturação pelo fornecedor sujeito passivo à entidade patronal sujeito passivo.

38 Pelo contrário, o Governo neerlandês vê no acórdão Intiem, já referido, a confirmação de que, para a interpretação do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, há, antes de mais, que privilegiar a realidade económica.

39 O Governo do Reino Unido entende, por sua vez, que o presente processo diz respeito a uma problemática mais geral, a saber, o direito de um sujeito passivo deduzir a parte de IVA incluída em todas as despesas suportadas pelos seus trabalhadores no âmbito da actividade económica da empresa. A este respeito, são invocadas, a título de exemplo, as despesas de alojamento, restauração ou transporte suportadas pelo trabalhador aquando de uma deslocação de ordem profissional, ou ainda a compra de material por um trabalhador ocupado numa obra no exterior.

40 A este respeito, o Governo do Reino Unido refere a prática, generalizada neste Estado-Membro, que consiste em as entidades patronais reembolsarem, mediante uma compensação paga em função da distância percorrida, da cilindrada do veículo e do custo médio efectivo do combustível a nível nacional, o combustível pago pelos trabalhadores que utilizam o seu veículo para as finalidades das actividades da sua entidade patronal, e em procederem seguidamente a uma dedução do respectivo IVA.

41 Este sistema justifica-se plenamente atendendo ao facto de permitir evitar ao sujeito passivo a verificação e a conservação de numerosos recibos, encargo este considerado desproporcionado relativamente ao montante dos impostos em causa. Além disso, exigir que o combustível fosse directamente fornecido à entidade patronal seria de natureza a penalizar as empresas mais pequenas, por estas não terem condições para celebrar acordos de fornecimento com distribuidores de combustível.

42 Em conclusão, o Governo do Reino Unido sustenta que se deve atender apenas à realidade económica, entendendo-se que um sujeito passivo que pratica um sistema de reembolso adquire, de facto, combustível por intermédio dos seus trabalhadores, sem que a questão da propriedade do veículo tenha qualquer pertinência a este respeito.

Apreciação do Tribunal

43 A fim de determinar se as disposições nacionais em causa são conformes ao artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, deve, numa primeira fase, recordar-se que o Tribunal de Justiça já declarou anteriormente que o artigo 17.º, n.os 1 e 2, da Sexta Directiva indica, com precisão, as condições de aquisição e o âmbito do direito à dedução do IVA e que esta disposição não deixa aos Estados-Membros nenhuma margem de apreciação quanto à sua aplicação (acórdão de 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Colect., p. I-1883, n.º 35).

44 Numa segunda fase, deve observar-se que resulta do teor do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva que o direito à dedução conferido por esta disposição ao sujeito passivo se reporta ao IVA pago por bens entregues e serviços prestados a este sujeito passivo por outro sujeito passivo.

45 Ora, por um lado, o artigo 4.º, n.os 1 e 4, da Sexta Directiva precisa expressamente a este respeito que um trabalhador assalariado que actue para a sua entidade patronal não pode ter a qualidade de sujeito passivo.

46 Resulta desta disposição que o facto de um trabalhador utilizar o seu próprio veículo no quadro da actividade da sua entidade patronal não pode ter como efeito transformá-lo em «sujeito passivo» na acepção da Sexta Directiva, nem, portanto, na do seu artigo 17.º, n.º 2, alínea a), e isto mesmo quando as despesas ligadas a essa utilização dão lugar a um reembolso pela entidade patronal.

47 Por outro lado, resulta do artigo 5.º da Sexta Directiva que por entrega de um bem se entende a transferência do poder de dispor desse bem como um proprietário. Impõe-se concluir que o facto de um trabalhador utilizar o seu próprio veículo no quadro da actividade da sua entidade patronal não pode constituir uma entrega, assim entendida, a esta entidade.

48 Por conseguinte, nem o veículo pertencente ao trabalhador nem o combustível que aquele consome podem ser considerados «entregues» à entidade patronal sujeito passivo, na acepção do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, pelo simples facto de a amortização do veículo e as despesas de combustível ligadas a essa utilização darem lugar a um reembolso parcial pela entidade patronal.

49 Deste modo, as considerações precedentes revelam plenamente a impossibilidade de deduzir do texto do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva um direito de proceder à dedução do IVA nas circunstâncias visadas no artigo 23.º do regulamento de execução de 12 de Agosto de 1968.

50 Contrariamente ao que foi alegado pelo Governo neerlandês, não se pode retirar uma conclusão diferente do acórdão Intiem, já referido.

51 Com efeito, resulta do n.º 14 do referido acórdão que o Tribunal de Justiça entendeu que só na medida do possível deve o mecanismo de dedução do IVA previsto pela Sexta Directiva ser aplicado de tal forma que o seu âmbito de aplicação corresponda ao âmbito das actividades profissionais do sujeito passivo

52 Ora, resulta precisamente do n.º 16 do acórdão Intiem, já referido, que, se o Tribunal de Justiça pôde adoptar uma interpretação do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva que tem como efeito corroborar a conformidade do mecanismo de dedução em causa no processo principal com esta disposição, foi, precisamente, em atenção ao facto de que, no caso concreto, a entidade patronal tinha mandado entregar, por sua própria conta, bens aos seus trabalhadores e, consequentemente, tinha recebido do fornecedor facturas que lhe imputavam o IVA relativo aos bens assim entregues.

53 Deve salientar-se que, em tais circunstâncias, as condições de aplicação do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, e mais particularmente a condição relativa à existência de uma entrega efectuada entre sujeitos passivos, estavam plenamente satisfeitas, de tal forma que a aplicação desta disposição era, efectivamente, possível.

54 Em contrapartida, no que toca ao mecanismo de dedutibilidade em causa no presente processo, foi anteriormente exposto que, atendendo à não satisfação da condição relativa à existência de uma entrega entre sujeitos passivos, não parece possível conciliar o referido mecanismo com o texto do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva.

55 É verdade que a solução assim ditada pelo teor do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva pode parecer não estar em plena conformidade com o objectivo desta disposição e com determinadas finalidades prosseguidas pela Sexta Directiva, como a neutralidade do imposto e a prevenção de duplas tributações.

56 Acontece porém que, na ausência de intervenção do legislador comunitário, o regime de dedutibilidade do IVA por ele instituído, tal como definido pela Sexta Directiva, não oferece qualquer fundamento ao direito de o sujeito passivo deduzir o IVA nas circunstâncias visadas no artigo 23.º do regulamento de execução de 12 de Agosto de 1968, nem permite determinar as eventuais modalidades de aplicação desse direito (v., por analogia, acórdão de 5 de Dezembro de 1989, ORO Amsterdam Beheer e Concerto, C-165/88, Colect., p. 4081, n.os 16 e 22 a 24).

57 Além disso, deve observar-se a este último respeito que as modalidades de aplicação do mecanismo de dedutibilidade baseado no artigo 23.º do regulamento de execução de 12 de Agosto de 1968 lhe conferem um carácter forfetário e aproximativo, pelo que de modo algum garantem que o IVA considerado incluído na compensação paga pela entidade patronal ao seu trabalhador corresponde, efectivamente, ao IVA pago por este último pela aquisição do veículo ou por despesas ligadas à sua utilização para as finalidades das actividades da entidade patronal.

58 Com efeito, resulta, em primeiro lugar, dos n.os 12 a 15 do presente acórdão, por um lado, que o método de fixação da percentagem até à qual a compensação paga ao trabalhador pode ser deduzida pela entidade patronal repousa numa aproximação respeitante à proporção das despesas ligadas a um veículo que não estão sujeitas a IVA e das que o estão e, por outro, que a taxa assim obtida foi arredondada para 12% a fim de ter em conta a situação especial dos veículos equipados de motor a gasóleo.

59 Seguidamente, o carácter aproximativo da percentagem de dedutibilidade resulta igualmente do facto de, como foi exposto no n.º 16 do presente acórdão, esta taxa ter sido reduzida de 13% para 12%, em razão da passagem da taxa normal de IVA em vigor nos Países Baixos de 18,5% para 17,5%. Por conseguinte, nessa ocasião não foi tida em conta a circunstância de a redução de 1% que assim incidiu sobre a taxa normal de IVA não ter qualquer influência relativamente às despesas ligadas ao veículo não sujeitas a IVA.

60 Por fim, resulta dos n.os 17 e 18 do presente acórdão que a compensação paga ao trabalhador e a propósito da qual opera a dedutibilidade em causa se reveste, ela própria, de carácter forfetário, pois a entidade patronal é autorizada a deduzir 12% da referida compensação desde que esta não exceda 0,6 NLG por quilómetro percorrido, e isto independentemente do nível das despesas, e portanto do IVA, efectivamente suportadas pelo trabalhador com a aquisição e a utilização do seu veículo.

61 As considerações precedentes são ainda apoiadas pela conclusão de que tanto a admissão do princípio de um direito à dedução do IVA proporcional à compensação paga ao trabalhador que utiliza o seu veículo para os fins da actividade da entidade patronal sujeito passivo como a determinação do âmbito desse direito e das suas modalidades de aplicação necessitariam de uma intervenção do legislador comunitário.

62 Nestas condições, a primeira acusação da Comissão deve ser considerada procedente.

Quanto à segunda acusação, baseada em violação do artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva

Argumentação das partes

63 A Comissão alega que o regulamento de execução de 12 de Agosto de 1968 viola igualmente o artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, na medida em que esta disposição subordina a dedutibilidade do IVA pago a montante à posse pelo sujeito passivo de uma factura emitida nos termos do artigo 22.º, n.º 3, da mesma directiva, isto é, essencialmente, uma factura emitida por um sujeito passivo a outro sujeito passivo. Ora, no que respeita a uma dedução relativa a uma compensação paga ao trabalhador e destinada a cobrir as despesas ligadas à utilização do

veículo particular deste, a posse de uma factura dessa natureza é impossível.

64 O Governo neerlandês, por seu lado, alega, em primeiro lugar, que a exigência da posse de uma factura imposta pelas disposições mencionadas no número anterior foi instituída para fins probatórios e que a Sexta Directiva admite outros meios de prova, como testemunha o artigo 18.º, n.º 3, desta directiva, o qual autoriza os Estados-Membros a fixar as condições e as regras segundo as quais um sujeito passivo pode ser autorizado a proceder a uma dedução a que não tenha procedido em conformidade com os n.os 1 e 2 do mesmo artigo.

65 Seguidamente, a remissão operada pelo artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva para o artigo 22.º, n.º 3, da mesma directiva não tem por efeito que a factura, admitindo que é indispensável, deva ser emitida por um sujeito passivo a outro sujeito passivo, na medida em que o artigo 22.º, n.º 3, alínea b), da referida directiva, que estabelece as menções a figurar na factura, de modo algum prevê tal exigência.

66 Por último, resulta, em qualquer dos casos, do artigo 22.º, n.º 3, alínea c), da Sexta Directiva que os Estados-Membros estão autorizados a derogar as prescrições do artigo 22.º, n.º 3, alínea a), desta directiva e a prever que outros documentos, além de uma factura, podem servir para provar que uma despesa foi realmente efectuada para as necessidades do sujeito passivo.

67 De qualquer forma, as finalidades e a economia geral da Sexta Directiva devem, segundo o Reino dos Países Baixos, sobrepor-se a uma exigência puramente formal como a posse de uma factura, nomeadamente quando se verifica que essa factura não pode ser obtida e que outros meios de prova, como os invocados no n.º 19 do presente acórdão, existem e permitem evitar práticas fraudulentas.

68 A propósito do artigo 22.º, n.º 3, alínea c), da Sexta Directiva, a Comissão objecta que o documento substitutivo da factura a que esta disposição faz referência deve ser, em qualquer dos casos, emitido por um sujeito passivo a outro sujeito passivo, como resulta do artigo 22.º, n.º 3, alínea a), da mesma directiva. Segundo a Comissão, o artigo 22.º, n.º 3, alínea c), exige, além disso, que o Estado-Membro em causa tenha precisado os critérios aos quais tal documento deve obedecer.

69 Quanto à faculdade oferecida aos Estados-Membros pelo artigo 18.º, n.º 3, da Sexta Directiva, a Comissão entende que só se deve fazer uso dela para operações que dão lugar a um direito à dedução, o que não é o caso das operações efectuadas entre uma entidade patronal sujeito passivo e o seu trabalhador não sujeito passivo, como acontece na situação ora em apreço.

70 À semelhança do Governo neerlandês, o Governo do Reino Unido alega que o artigo 18.º, n.º 3, da Sexta Directiva autoriza os Estados-Membros a prever normas especiais destinadas a regulamentar o exercício do direito de dedução nos casos em que não se pode apresentar uma factura.

Apreciação do Tribunal

71 Deve salientar-se que o artigo 18.º da Sexta Directiva respeita apenas às condições de exercício do direito à dedução, ao passo que a própria existência deste direito é disciplinada no artigo 17.º da referida directiva.

72 Ora, como resulta do exame da primeira acusação formulada pela Comissão, a dedução pela entidade patronal sujeito passivo de uma parte da compensação paga a um trabalhador pelo uso de um veículo particular para fins profissionais viola o artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva.

73 Nesta medida, o artigo 18.º , n.º 3, da Sexta Directiva, que autoriza os Estados-Membros a fixar as condições e as regras segundo as quais um sujeito passivo pode ser autorizado a proceder a uma dedução a que não tenha procedido em conformidade com as regras prescritas nos n.os 1 e 2 do mesmo artigo, não pode ser invocado por um Estado-Membro em apoio da sua pretensão de regulamentar as condições de exercício de um direito à dedução não autorizado nos termos da Sexta Directiva.

74 Quanto aos artigos 18.º , n.º 1, alínea a), e 22.º , n.º 3, alíneas a) e c), da Sexta Directiva, há que sublinhar que resulta do texto destas disposições que, para poder operar a dedução referida no artigo 17.º , n.º 2, alínea a), da referida directiva, o sujeito passivo deve, em princípio, possuir uma factura ou um documento substitutivo, que tenha sido emitido a seu favor por outro sujeito passivo.

75 Ora, impõe-se concluir que, na ausência de qualquer entrega de bens ou prestação de serviços entre dois sujeitos passivos e, portanto, na ausência de qualquer possibilidade de emissão de uma factura ou de um documento substitutivo entre tais sujeitos, a dedução de IVA autorizada ao abrigo do artigo 23.º do regulamento de execução de 12 de Agosto de 1968 só pode, em qualquer caso, verificar-se em desrespeito das exigências impostas pelo artigo 18.º , n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva para o exercício de um direito à dedução.

76 Nestas condições, a segunda acusação da Comissão deve ser considerada procedente.

77 Resulta do conjunto das considerações precedentes que, ao prever, em violação dos artigos 17.º , n.º 2, alínea a), e 18.º , n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, a dedução pela entidade patronal, sujeito passivo de IVA, de parte da compensação paga a um trabalhador pelo uso de um veículo particular para fins profissionais, o Reino dos Países Baixos não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado.

Decisão sobre as despesas

Quanto às despesas

78 Por força do artigo 69.º , n.º 2, do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo a Comissão pedido a condenação do Reino dos Países Baixos e tendo este sido vencido, há que condená-lo nas despesas. Além disso, nos termos do artigo 69.º , n.º 4, do Regulamento de Processo, os Estados-Membros e as instituições que intervieram no litígio suportarão as suas próprias despesas.

Parte decisória

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

decide:

1) Ao prever, em violação dos artigos 17.º , n.º 2, alínea a), e 18.º , n.º 1, alínea a), 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, na versão que resulta da Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995, que altera a Directiva

77/388 e introduz novas medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado - âmbito de aplicação de certas isenções e regras práticas para a sua aplicação, a dedução pela entidade patronal, sujeito passivo de imposto sobre o valor acrescentado, de parte da compensação paga a um trabalhador pelo uso de um veículo particular para fins profissionais, o Reino dos Países Baixos não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado CE.

2) O Reino dos Países Baixos é condenado nas despesas.

3) O Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte suportará as suas próprias despesas.