Processo C-204/03

Comissão das Comunidades Europeias

contra

Reino de Espanha

«Incumprimento de Estado – Artigos 17.º e 19.º da Sexta Directiva IVA – Subvenções – Limitação do direito a dedução»

Conclusões do advogado-geral M. Poiares Maduro apresentadas em 10 de Março de 2005

Acórdão do Tribunal de Justiça (Terceira Secção) de 6 de Outubro de 2005

Sumário do acórdão

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 – Limitações do direito à dedução – Subvenções – Legislação nacional que estabelece um pro rata de dedução do imposto suportado pelos sujeitos passivos que apenas efectuem operações tributáveis e que limita a dedutibilidade do imposto que incide sobre a compra de bens e serviços financiados por subvenções – Inadmissibilidade

(Directiva 77/388 do Conselho, art. 17.º, n.os 2 e 5, e 19.º)

Não cumpre as obrigações que lhe incumbem por força do direito comunitário e, designadamente, dos artigos 17.º, n.os 2 e 5, e 19.º 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, no caso de actividades subvencionadas, prevê um *pro rata* de dedução do imposto sobre o valor acrescentado suportado pelos sujeitos passivos que apenas efectuem operações tributáveis e que institui uma regra especial que limita a dedutibilidade do imposto sobre o valor acrescentado que incide sobre a compra de bens ou serviços financiados por subvenções.

(cf. n.º 31 e disp.)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

6 de Outubro de 2005 (*)

«Incumprimento de Estado – Artigos 17.º e 19.º da Sexta Directiva IVA – Subvenções – Limitação do direito a dedução»

No processo C-204/03,

que tem por objecto uma acção por incumprimento nos termos do artigo 226.º CE, entrada em 14

de Maio de 2003,

Comissão das Comunidades Europeias, representada por E. Traversa e L. Lozano Palacios, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandante,

contra

Reino de Espanha, representado por N. Díaz Abad, na qualidade de agente, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandado,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Rosas, presidente de secção, J. P. Puissechet, S. von Bahr (relator), J. Malenovský e U. Lõhmus, juízes,

advogado-geral: M. Poiares Maduro,

secretário: R. Grass,

vistos os autos,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 10 de Março de 2005,

profere o presente

Acórdão

1 Na petição inicial, a Comissão das Comunidades Europeias pede ao Tribunal que declare que, ao estabelecer um *pro rata* de dedução do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») suportado pelos sujeitos passivos que apenas efectuem operações tributáveis e ao instituir uma regra especial que limita a dedutibilidade do IVA que incide sobre a compra de bens ou serviços financiados por subvenções, o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do direito comunitário e, designadamente, dos artigos 17.º, n.os 2 e 5, e 19.º 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), conforme alterada pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995 (JO L 102, p. 18, a seguir «Sexta Directiva»).

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

2 Segundo o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, a base tributável é constituída:

«No caso de entregas de bens e de prestações de serviços [...], por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções directamente relacionadas com o preço de tais operações.»

3 O artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da referida directiva, na redacção resultante do artigo 28.º F

da mesma directiva, prevê que, «desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor [...] [o] imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago no território do país em relação a bens que lhe sejam ou venham a ser entregues e em relação a serviços que lhe sejam ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo».

4 O n.º 5 do mesmo artigo precisa que:

«No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo, não só para operações com direito à dedução, previstas nos n.os 2 e 3, como para operações sem direito à dedução, a dedução só é concedida relativamente à parte do imposto sobre o valor acrescentado proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.

Este *pro rata* é determinado nos termos do artigo 19.º, para o conjunto das operações efectuadas pelo sujeito passivo.

[...]»

5 O artigo 19.º, n.º 1, da Sexta Directiva, sob a epígrafe «Cálculo do *pro rata* de dedução», dispõe:

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

- no numerador, o montante total do volume de negócios anual, líquido do imposto sobre o valor acrescentado, relativo às operações que conferem direito à dedução nos termos dos n.os 2 e 3 do artigo 17.º;
- no denominador, o montante total do volume de negócios anual, líquido do imposto sobre o valor acrescentado, relativo às operações incluídas no numerador e às operações que não conferem direito à dedução. Os Estados-Membros podem incluir, igualmente, no denominador o montante das subvenções que não sejam as referidas em A, 1, a), do artigo 11.º

[...]»

Legislação nacional

6 O artigo 102.º da Lei n.º 37/1992, de 28 de Dezembro de 1992, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (BOE n.º 312, de 29 de Dezembro de 1992, p. 44247), conforme alterada pela Lei n.º 66/1997, de 30 de Dezembro de 1997 (BOE n.º 313, de 31 de Dezembro de 1997, p. 38517, a seguir «Lei n.º 37/1992»), é dedicado à regra do *pro rata* de dedução do referido imposto. O n.º 1 deste artigo prevê:

«Aplica-se a regra do *pro rata* quando o sujeito passivo, no exercício da sua actividade comercial ou profissional, efectuar simultaneamente fornecimentos de bens ou prestações de serviços que concedam o direito à dedução e outras operações da mesma natureza que não concedam esse direito.

Aplica-se também a regra do *pro rata* quando o sujeito passivo receber subvenções que, nos termos do artigo 78.º, n.º 2, ponto 3, da presente lei, não façam parte da matéria colectável, desde que se destinem a financiar actividades comerciais ou profissionais do sujeito passivo.»

7 O artigo 104.º da mesma lei refere-se ao *pro rata* geral. O n.º 2, ponto 2, segundo parágrafo, do mesmo artigo dispõe:

«As subvenções em capital serão incluídas no denominador do *pro rata*, mas poderão ser imputadas, à razão de um quinto, no exercício fiscal em que tenham sido recebidas e nos quatro exercícios seguintes. No entanto, as subvenções em capital concedidas para financiar a compra de determinados bens ou serviços, adquiridos no âmbito de operações tributáveis e não isentas de IVA, reduzirão exclusivamente o montante da dedução do IVA suportado ou pago por essas operações, na exacta medida em que tenham contribuído para o seu financiamento.»

Fase pré-contenciosa

8 A Comissão deu início ao processo por incumprimento previsto no artigo 226.º CE mediante o envio, a 20 de Abril de 2001, de uma notificação para cumprir ao Governo espanhol, na qual sustenta que os artigos 102.º e 104.º, n.º 2, ponto 2, segundo parágrafo, da Lei n.º 37/1992 limitam, contrariando o disposto nos artigos 17.º, n.os 2 e 5, e 19.º da Sexta Directiva, o direito a dedução do IVA.

9 O Reino de Espanha apresentou, por ofício de 28 de Maio de 2001, as suas observações em resposta a esta notificação.

10 Por não considerar satisfatória esta resposta, a Comissão emitiu, em 27 de Junho de 2002, um parecer fundamentado, convidando aquele Estado-Membro a tomar as medidas necessárias para dar cumprimento ao mesmo no prazo de dois meses a contar da sua notificação.

11 Por ofício de 20 de Setembro de 2002, o Reino de Espanha respondeu ao parecer fundamentado, reiterando a sua discordância com a posição da Comissão.

Quanto à acção

Observações preliminares

12 Importa salientar que as normas da Lei n.º 37/1992 referidas nos n.os 6 e 7 do presente acórdão contêm uma regra geral e uma regra especial.

13 Por força da regra geral, enunciada no artigo 102.º dessa lei, conjugado com o primeiro período das disposições do artigo 104.º do mesmo diploma, citadas no n.º 7 do presente acórdão, as subvenções destinadas a financiar as actividades comerciais ou profissionais do sujeito passivo, que não fazem parte da matéria colectável do IVA, são consideradas para efeitos do cálculo do *pro rata* de dedução, figurando no denominador da fracção de que resulta o referido *pro rata*. Assim, estas subvenções reduzem, de modo geral, o direito a dedução de que beneficiam os sujeitos passivos. Estes últimos incluem não só os sujeitos passivos que utilizam os bens e serviços obtidos a montante para efectuar simultaneamente operações tributáveis que confirmam o direito a dedução e operações isentas que não confirmam esse direito (a seguir «sujeitos passivos mistos»), mas também os sujeitos passivos que utilizam esse bens e serviços exclusivamente para efectuar operações tributáveis que confirmam o direito a dedução (a seguir «sujeitos passivos integrais»).

14 A regra especial consta do segundo período das disposições do artigo 104.º da Lei n.º 37/1992, citadas no n.º 7 do presente acórdão. Por força desta regra, as subvenções destinadas a financiar especificamente a compra de determinados bens ou serviços adquiridos no âmbito de operações tributáveis e não isentas de IVA reduzem exclusivamente o montante da dedução do IVA suportado ou pago por essas operações, na exacta medida em que tenham contribuído para

o seu financiamento. Por conseguinte, se uma subvenção ascender, por exemplo, a 20% do preço da compra de um bem ou serviço, o direito de deduzir o IVA que incidiu especificamente sobre esse bem ou serviço é reduzido em 20%.

Argumentos das partes

15 A Comissão sustenta que, através da regra geral que enuncia, a Lei n.º 37/1992 alarga ilegalmente a limitação do direito à dedução previsto no artigo 17.º, n.º 5, conjugado com o artigo 19.º, da Sexta Directiva, ao aplicar essa limitação não só aos sujeitos passivos mistos mas também aos sujeitos passivos integrais. Por outro lado, a regra especial instituída por essa lei introduziu um mecanismo de dedução não previsto na directiva e contrário a esta.

16 O Governo espanhol entende, por seu lado, que a Comissão interpreta de forma literal a Sexta Directiva, não tendo em conta os objectivos deste diploma e, em especial, o princípio da neutralidade do IVA.

17 Segundo este governo, o artigo 19.º da Sexta Directiva não constitui uma mera regra de cálculo do *pro rata* referido no artigo 17.º, n.º 5, dessa directiva destinada a calcular, no caso dos sujeitos passivos mistos, a proporção das actividades tributáveis que conferem direito a dedução, relativamente à totalidade das actividades tributáveis e isentas do sujeito passivo. Ao prever, no referido artigo 19.º, que os Estados-Membros podem incluir no denominador da fracção as subvenções que não estão directamente ligadas ao preço das operações e que, portanto, não estão compreendidas na base tributável definida no artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da referida directiva, o legislador instituiu uma excepção à regra enunciada no referido artigo 17.º, n.º 5, relativa aos sujeitos passivos mistos, ao permitir limitar o direito a dedução dos sujeitos passivos integrais.

18 O Governo espanhol alega que o objecto do artigo 19.º da Sexta Directiva é permitir aos Estados-Membros que restabeleçam o equilíbrio em matéria de concorrência, respeitando, consequentemente, o princípio da neutralidade do imposto. Para corroborar o seu ponto de vista, toma como exemplo um transportador que obtém uma subvenção para a aquisição de um veículo. A subvenção permite-lhe diminuir o preço da sua prestação e, deste modo, diminuir o montante do IVA aplicável a esta última. Se, além disso, o referido transportador puder deduzir integralmente o IVA sobre as despesas que efectuou a montante financiadas por essa subvenção, beneficia de uma vantagem suplementar sobre os seus concorrentes que não recebem subvenções.

19 Este governo acrescenta que a regra especial prevista na Lei n.º 37/1992 estabelece uma limitação do direito a dedução mais restrita do que a resultante da aplicação do artigo 19.º da Sexta Directiva, pois aquela diz respeito à dedução do IVA que incidiu unicamente sobre o bem ou serviço obtido através da subvenção e que a mesma não tem impacto na dedução do imposto relativo a outros bens ou serviços obtidos pelo sujeito passivo.

20 Subsidiariamente, o referido governo pede ao Tribunal de Justiça que, caso não partilhe a interpretação proposta, limite os efeitos do seu acórdão no tempo. A aplicação não retroactiva dos efeitos do acórdão é justificada, por um lado, pelo facto de as autoridades espanholas terem agido de boa-fé ao adoptar a legislação em causa e, por outro, pelas perturbações que o acórdão do Tribunal de Justiça poderia provocar.

Apreciação do Tribunal de Justiça

21 O artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva consagra o princípio do direito à dedução do IVA. Este direito tem por objecto o imposto que incidiu a montante sobre os bens ou serviços utilizados

pelo sujeito passivo para os fins das suas operações tributáveis.

22 Se o sujeito passivo efectuar simultaneamente operações tributáveis que conferem direito a dedução e operações isentas que não conferem esse direito, o artigo 17.º, n.º 5, desta directiva prevê que a dedução só é admitida para a parte do IVA que é proporcional ao montante das operações tributáveis. Este *pro rata* é calculado segundo as modalidades definidas no artigo 19.º da referida directiva.

23 Como o Tribunal de Justiça tem sublinhado repetidamente, toda e qualquer limitação do direito à dedução do IVA tem incidência no nível da carga fiscal e deve aplicar-se de modo semelhante em todos os Estados-Membros. Em consequência, só são permitidas derrogações nos casos expressamente previstos pela Sexta Directiva (v., designadamente, acórdãos de 21 de Setembro de 1988, Comissão/França, 50/87, Colect., p. 4797, n.º 17; de 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Colect., p. I-1883, n.º 18, e de 8 de Janeiro de 2002, Metropol e Stadler, C-409/99, Colect., p. I-81, n.º 42).

24 A este propósito, importa notar que o artigo 19.º da Sexta Directiva, sob a epígrafe «Cálculo do *pro rata* de dedução», remete expressamente para o artigo 17.º, n.º 5, da mesma directiva, ao qual está integralmente ligado.

25 O disposto no artigo 19.º, n.º 1, segundo travessão, relativo às subvenções que não sejam as referidas no artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, isto é, as subvenções que não entram no preço do bem ou do serviço prestado e não fazem parte da base tributável do IVA, devem, portanto, ser lidas à luz do artigo 17.º, n.º 5. Ora, este último artigo, como resulta expressamente da sua letra, só abrange o caso dos sujeitos passivos mistos. Daqui resulta que, visto não constituir uma excepção aplicável aos sujeitos passivos mistos e integrais, o referido artigo 19.º, n.º 1, segundo travessão, permite unicamente limitar o direito à dedução, pela tomada em consideração das subvenções assim definidas, no caso dos sujeitos passivos mistos.

26 Por conseguinte, a regra geral constante da Lei n.º 37/1992, ao alargar a limitação do direito a dedução aos sujeitos passivos integrais, introduz uma limitação que excede a expressamente prevista nos artigos 17.º, n.º 5, e 19.º da Sexta Directiva e desrespeita o disposto nessa directiva.

27 No que respeita à regra especial estabelecida pela referida lei, basta notar que essa regra introduz um mecanismo de limitação do direito a dedução que não está previsto nos artigos 17.º, n.º 5, e 19.º da Sexta Directiva nem em nenhuma outra norma desta última. Por conseguinte, semelhante mecanismo não é autorizado pela referida directiva.

28 A argumentação do Governo espanhol, segundo a qual a interpretação do artigo 19.º da Sexta Directiva que o mesmo propõe permitiria aos Estados-Membros melhor garantir o respeito do equilíbrio em matéria de concorrência e, consequentemente, do princípio da neutralidade do IVA, deve ser rejeitada. Com efeito, os Estados-Membros são obrigados a aplicar a Sexta Directiva mesmo que a considerem perfectível. Como resulta do acórdão de 8 de Novembro de 2001, Comissão/Países Baixos, C-338/98, Colect., p. I-8265, n.os 55 e 56, ainda que a interpretação proposta por determinados Estados-Membros permitisse melhor respeitar determinadas finalidades prosseguidas pela Sexta Directiva, como a neutralidade do imposto, os Estados-Membros não se podem afastar das normas nela expressamente previstas, introduzindo, no caso vertente, limitações ao direito à dedução para além das previstas nos artigos 17.º e 19.º da referida directiva.

29 Quanto à limitação no tempo dos efeitos do acórdão do Tribunal de Justiça requerida pelo Governo espanhol, refira-se que só numa situação excepcional é que o Tribunal de Justiça pode, por aplicação de um princípio geral de segurança jurídica inerente à ordem jurídica comunitária,

ser levado a decidir-se por essa limitação.

30 Quanto a este aspecto, como observou o advogado-geral no n.º 24 das suas conclusões, há que demonstrar que as autoridades estatais foram incitadas a adoptar uma legislação ou um comportamento não conforme com o direito comunitário devido a uma incerteza objectiva e importante quanto ao alcance das disposições comunitárias em causa (v., neste sentido, acórdão de 12 de Setembro de 2000, Comissão/Reino Unido, C-359/97, Colect., p. I-6355, n.º 92). Ora, essa incerteza não existia no caso vertente. Consequentemente, não há que limitar no tempo os efeitos do presente acórdão.

31 Do exposto se conclui que, ao estabelecer um *pro rata* de dedução do IVA suportado pelos sujeitos passivos que apenas efectuem operações tributáveis e ao instituir uma regra especial que limita a dedutibilidade do IVA que incide sobre a compra de bens ou serviços financiados por subvenções, o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do direito comunitário e, designadamente, dos artigos 17.º, n.os 2 e 5, e 19.º da Sexta Directiva.

Quanto às despesas

32 Nos termos do artigo 69.º, n.º 2, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo a Comissão pedido a condenação do Reino de Espanha e tendo este último sido vencido, há que condená-lo nas despesas.

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

- 1) **Ao estabelecer um *pro rata* de dedução do imposto sobre o valor acrescentado suportado pelos sujeitos passivos que apenas efectuem operações tributáveis e ao instituir uma regra especial que limita a dedutibilidade do IVA que incide sobre a compra de bens ou serviços financiados por subvenções, o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do direito comunitário e, designadamente, dos artigos 17.º, n.os 2 e 5, e 19.º 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, conforme alterada pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995.**
- 2) **O Reino de Espanha é condenado nas despesas.**

Assinaturas

* Língua do processo: espanhol.