

COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS

COM(92) 591 final

Bruxelas, 22 de Dezembro de 1992

RELATÓRIO DA COMISSÃO AO CONSELHO
APRESENTADO NOS TERMOS DO ARTIGO 2º
DA DECISÃO DO CONSELHO 89/488/CEE
DE 28 DE JULHO DE 1989

(Aplicação de uma medida derogatória do disposto no no 2
do artigo 17º da Sexta Directiva 77/388/CEE relativa à
harmonização das legislações dos Estados-membros
respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios)

Proposta de
DECISÃO DO CONSELHO

que autoriza a República francesa a prorrogar a aplicação de
uma medida derogatória do disposto no no 2 do artigo 17º
da Sexta Directiva 77/388/CEE relativa à harmonização
das legislações dos Estados-membros respeitantes
aos impostos sobre o volume de negócios

(Apresentados pela Comissão)

RELATÓRIO DA COMISSÃO AO CONSELHO
APRESENTADO NOS TERMOS DO ARTIGO 2º
DA DECISÃO DO CONSELHO 89/488/CEE
DE 28 DE JULHO DE 1989

(Aplicação de uma medida derogatória do disposto no nº 2
do artigo 17º da Sexta Directiva 77/388/CEE relativa à
harmonização das legislações dos Estados-membros
respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios)

I. INTRODUÇÃO

Pela Decisão 89/488/CEE do Conselho das Comunidades Europeias, de 28 de Julho de 1989⁽¹⁾ e com base no artigo 27} da Sexta Directiva IVA actualmente em vigor, a República Francesa foi autorizada a derrogar o disposto no n} 2 do artigo 17} da mesma directiva.

Esta derrogação consiste em excluir totalmente do direito à dedução o IVA que onera as despesas relativas a bens e serviços, sempre que a percentagem de utilização privada desses bens e serviços for superior a 90% da sua utilização total.

A decisão do Conselho acima referida autoriza a aplicação desta derrogação até 31 de Dezembro de 1992. O artigo 2} prevê que a Comissão apresente ao Conselho, antes da data do termo da derrogação, um relatório sobre a sua aplicação, acompanhado, se for caso disso, de uma proposta de decisão do Conselho propondo a sua prorrogação.

O presente relatório tem por objectivo dar conta da aplicação da referida derrogação e instruir o pedido de prorrogação que foi apresentado pela República Francesa por carta cuja recepção foi registada no Secretariado-Geral da Comissão em 22 de Outubro de 1992.

II. APLICAÇÃO DA DERROGAÇÃO

1. Antecedentes da derrogação

A 3 de Fevereiro de 1989, o acórdão "ALITALIA" do Conseil d'Etat francês condenava o disposto no artigo 230-1 do Anexo II do Código Geral dos Impostos francês que excluía do direito à dedução o IVA que onera os bens e serviços que não se eram afectos exclusivamente à exploração da empresa do sujeito passivo.

Em virtude do referido acórdão, e em conformidade com o direito comunitário, a afectação exclusiva deixou de constituir em França uma condição do direito à dedução. A partir de então, em caso de utilização parcial para fins não profissionais, o imposto é deduzido na íntegra, mas, em contrapartida, a utilização privada do bem ou do serviço é, por seu turno, sujeita a imposto com base no n} 2 do artigo 6} da Sexta Directiva.

Foi com uma preocupação de simplificação que a República Francesa solicitou ao Conselho autorização para manter, a título temporário, uma exclusão do direito à dedução do imposto que onera os bens e serviços cuja utilização privada se revela superior a 90% da utilização total. Esta disposição destina-se a evitar a necessidade de sujeitar a imposto os serviços prestados ao próprio contribuinte, o que levantaria dificuldades uma vez que a matéria colectável resultaria de uma avaliação do valor dos serviços prestados ao próprio contribuinte resultante da utilização privada do bem.

(1) JO n} L 239 de 16.08.1989.

2. Entrada em vigor em França

Os artigos 1}, 3} e 5} do Decreto n} 89-885 de 14 de Dezembro de 1989, publicado no Jornal Oficial da República Francesa de 15 de Dezembro de 1989 (p. 15578) transpõem para o direito interno a decisão do Conselho. Este decreto entrou em vigor em Paris a 17 de Dezembro de 1989 e na província, em princípio, a 18 do mesmo mês e ano. Está na origem, nomeadamente, do novo artigo 230-1 do Código Geral dos Impostos e foi comentado por uma instrução administrativa de 21 de Fevereiro de 1990, publicada no Boletim Oficial dos Impostos sob a cota 3-D-3-90, retomada na Documentação Administrativa sob a referência 3-D-1512 (actualização de 01.05.1990).

3. Apreciação quantitativa da utilização privada (limiar de 90%)

A apreciação efectua-se tendo em conta os seguintes elementos:

- natureza do bem ou do serviço
- função do bem ou do serviço
- utilização possível do bem ou do serviço na empresa considerada
- repartição do tempo de utilização do bem ou do serviço considerado por ano civil ou por fracção de ano civil sempre que a utilização total possível só possa ser sazonal (ex.: embarcação de recreio).

4. Aplicação prática da derrogação pela França

Conclui-se que a derrogação em apreço é aplicável nas seguintes situações:

- Compra de bens e serviços por uma empresa para serem imediatamente colocados à disposição ou utilizados a título principal pelo empresário, gestores, pessoal ou por um terceiro. Neste caso, a exclusão do direito à dedução produz efeitos imediatamente.

Exemplo :

- compra ou aquisição em regime de locação financeira de um magnetoscópio para utilização pelo gerente e excepcionalmente utilizado para fins de formação profissional interna;
- embarcação de recreio utilizada essencialmente a título privado mas alugada uma semana por ano.
- Compra de bens e serviços normalmente afectos às necessidades da empresa mas que, na verdade, no final do seu primeiro ano de utilização, se demonstra terem sido afectos a uma utilização privada em relação a mais de 90% da sua utilização total. Neste caso, no final do referido primeiro ano de

utilização, a empresa deverá proceder a uma regularização do IVA inicialmente deduzido. Esta regularização assumirá a forma de um ajustamento correspondente à totalidade do imposto deduzido.

Quando os factos a que se faz referência acima ocorrem no decurso do período de regularização previsto no n) 2 do artigo 20) da Sexta Directiva, o pagamento do imposto deve efectuar-se em função dos anos decorridos no período a que respeita a regularização, sendo portanto igual ao montante da dedução anterior com uma redução de um quinto (bens móveis) ou de um décimo (bens imóveis) por cada ano decorrido.

5. Caso especial das autarquias locais (não sujeitos passivos de carácter institucional, na acepção do n) 5 do artigo 4) da Sexta Directiva)

No caso presente, a França considera que a utilização de bens e serviços para satisfazer as necessidades do exercício de uma actividade não abrangida pelo âmbito e aplicação do IVA corresponde a uma utilização privada.

Exemplo :

- computador utilizado simultaneamente por uma autarquia local para a gestão de um sector sujeito a tributação e pelos seus serviços não tributáveis respeitantes ao estado civil e à assistência social.

Além disso, a administração francesa deu instruções aos seus serviços para que, com uma preocupação de simplificação, não ponham nunca em causa a situação das autarquias locais que considerem, sempre que um bem de investimento seja utilizado simultaneamente para a realização de operações não sufeitas e para a realização de operações abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA, que a utilização em relação à primeira categoria de operações excede 90% da sua utilização total, mesmo se tal não foi efectivamente o caso.

6. Opinião da administração francesa sobre a aplicação da derrogação

A administração francesa considera que a atribuição desta derrogação simplificou a gestão do imposto, tanto no que lhe diz respeito como em relação às empresas interessadas. Além disso, ao que é do seu conhecimento, não surgiu, aparentemente, em relação à aplicação da referida derrogação, qualquer litígio que a tenha oposto às empresas. Aliás, até um período recente, esta só teve lugar em raros casos marginais, relativamente aos quais não se dispõe de estatísticas.

III. PEDIDO DE PRORROGAÇÃO DA AUTORIZAÇÃO

A este propósito, a França fez observar que a derrogação em causa poderia passar a aplicar-se com mais frequência no futuro, tendo em conta o facto de as operações de um certo número de profissionais liberais - advogados, solicitadores, tradutores, intérpretes de línguas estrangeiras, atletas, autores e artistas - terem passado a constituir, a partir de 1991, operações tributadas em vez de isentas.

Ora, estes operadores, em virtude da natureza liberal da sua profissão, utilizam em geral os bens da empresa no âmbito da sua vida privada, quer se trate de apartamentos para utilização mista, quer se trate de computador, e até mesmo de equipamento de fotografia ou de alta fidelidade, no caso de um artista. Esta utilização privada, no caso de não existir a derrogação, exigiria uma inspecção fiscal dos referidos bens ao longo da sua vida útil e importaria sempre a tributação da referida prestação ao próprio contribuinte resultante desta utilização privada. A matéria colectável respeitante a esta prestação não seria fácil de calcular nem de fazer aceitar pelo contribuinte, uma vez que o ponto A, n) 1, alínea c), do artigo 11) da Sexta Directiva estabelece que, neste caso, a matéria colectável é constituída pelo montante das despesas suportadas pelo sujeito passivo na execução da prestação de serviços a si mesmo correspondente à utilização privada do bem da empresa (exemplo no caso de um automóvel: compra, gasolina, reparação, manutenção, etc...).

IV. PARECER DOS SERVIÇOS DA COMISSÃO

1. Quanto à oportunidade de uma prorrogação da derrogação

Os serviços da Comissão consideram que se justifica a derrogação em causa destinada a evitar que se verifique "um consumo sem tributação".

Mas estão igualmente conscientes do facto de a tributação da utilização para fins privados do bem ou do serviço ser, de um ponto de vista financeiro (em termos de fluxos de tesouraria), mais favorável ao contribuinte que a exclusão total do direito à dedução. No entanto, quando a utilização privada excede 90% da utilização total, tornam-se injustificados os benefícios a nível de tesouraria, tendo em conta o facto de a empresa praticamente não utilizar, por seu turno, o bem ou o serviço em questão.

2. Quanto ao termo da derrogação

Os serviços da Comissão são do parecer que convém fixar um termo certo para esta derrogação de forma a que, nesta data, possa ser elaborado um balanço, à luz nomeadamente do estado de evolução dos trabalhos comunitários relativos à proposta de Décima Segunda Directiva IVA e da aplicação que lhe foi dada. A derrogação poderia portanto, tendo em conta as observações que se seguem, ser prorrogada a título temporário até a adopção da Décima Segunda Directiva IVA, no caso de a adopção

ter lugar antes de 31 de Dezembro de 1996. No caso de tal não acontecer, a derrogação expiraria, de qualquer forma, em 31 de Dezembro de 1996.

3. Quanto à aplicação da derrogação pela França

- 1.1. A aplicação da derrogação às autarquias locais suscita, por parte dos serviços da Comissão, as seguintes observações e interrogações:

A França foi autorizada a excluir do direito à dedução do IVA que as onera, apenas as "despesas relativas a bens e serviços, sempre que a percentagem de utilização privada desses bens e serviços for superior a 90% da sua utilização total".

Ora, os serviços da Comissão entendem que não se pode considerar que a utilização parcial de um bem por uma autarquia local para satisfazer as necessidades de um sector de actividade não abrangido pelo âmbito de aplicação do imposto com base no n) 5 do artigo 4) da Sexta Directiva dê lugar a uma utilização privada na acepção do n) 2 do artigo 6) da referida directiva. Neste caso, também não se verifica utilização para fins estranhos à autarquia local, uma vez que a autarquia local tem por objecto realizar operações inerentes ao âmbito dos poderes públicos.

Com efeito, convém considerar que a autarquia local utiliza os bens em questão em parte para satisfazer as necessidades de "um sector não tributado".

Os serviços da Comissão registam que, numa interpretação estrita, a Sexta Directiva só permite a possibilidade de tributar no caso de, " a afectação de um bem por um sujeito passivo a um sector de actividade não tributado", no caso em apreço, quando se verifique uma entrega de bens à própria pessoa. Em caso de utilização para satisfação das necessidades de um sector não tributado, a Sexta Directiva não prevê a título facultativo ou a título obrigatório uma "disposição paralela" à do n) 7, alínea b), do artigo 5) e que permita abranger uma prestação de serviço à própria pessoa.

Mas não se pode negar que, num caso desta natureza, as autarquias locais devem ser tratadas como sujeitos passivos de pleno direito e que, sempre que utilizem parcialmente bens ou serviços para satisfazer necessidades de um sector de actividades não tributado, é conveniente tributar esta utilização quando os bens e serviços em questão tenham dado direito anteriormente à dedução. Para o efeito, seria conveniente que os Estados-membros aceitassem equiparar este tipo de utilização a uma utilização para fins estranhos à empresa, na acepção do n) 2 do artigo 6) da Sexta Directiva, podendo esta equiparação ser decidida pelo Comité do IVA.

Por esta razão, os serviços da Comissão propõem adaptar o dispositivo jurídico da derrogação concedida à França, a fim que seja devidamente estabelecido que esta abrange igualmente o tipo de utilização em causa: desta forma, a França ficaria autorizada a "excluir do direito à dedução do IVA que as onera as despesas relativas a bens e serviços, sempre que a percentagem de utilização para satisfazer necessidades de um sector de actividade não tributado for superior a 90% da sua utilização total".

- 1.2. De uma forma mais geral, os serviços da Comissão registam que a França faz uma aplicação alargada da derrogação que lhe foi concedida, no sentido em que a aplica sempre que a utilização para fins não profissionais exceda 90% da utilização total. Ora, o artigo 1) da Decisão do Conselho que estabelece a derrogação destina-se unicamente ao caso em que a utilização privada excede 90% da utilização total. A derrogação não contempla expressamente utilizações diferentes das utilizações relativas à satisfação de necessidades privadas do sujeito passivo ou do seu pessoal. Não são abrangidos, entre outros, os casos de utilização privada por um estranho à empresa.

Os serviços da Comissão, preocupados com o respeito da neutralidade do IVA e considerando que convém evitar consumos sem tributação, propõem para o efeito melhorar o dispositivo jurídico da derrogação, estabelecendo um paralelo com o n) 2 do artigo 6) da Sexta Directiva que, na ausência de derrogação, deveria ser aplicado em todos os seus elementos. Desta forma, a derrogação poderia ser aplicável em todos os casos em que se verifica uma utilização para fins estranhos à própria empresa.

Proposta de

DECISÃO DO CONSELHO

que autoriza a República Francesa a prorrogar a aplicação
de uma medida derogatória do disposto no n} 2
do artigo 17} da Sexta Directiva 77/388/CEE
relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros
respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios

EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS

1. Por carta cuja recepção foi registada no Secretariado-Geral da Comissão em 22 de Outubro de 1992, o Governo da República Francesa apresentou um pedido de prorrogação da derrogação que lhe havia sido concedida por um período limitado pela Decisão 89/488/CEE do Conselho das Comunidades Europeias, de 28 de Julho de 1989 ⁽¹⁾. Esta decisão foi tomada com base no artigo 27} da Sexta Directiva IVA do Conselho ⁽²⁾, a fim de evitar fraudes e evasões fiscais.

Esta derrogação do disposto no n} 2 do artigo 17} da referida directiva consiste em excluir totalmente do direito a dedução do IVA que as onera as despesas relativas a bens e serviços que são objecto de uma utilização privada superior a 90% da sua utilização total.

2. A decisão acima referida do Conselho autoriza a aplicação desta derrogação até 31 de Dezembro de 1992. O seu artigo 2} prevê que a Comissão apresente ao Conselho, antes da data do termo da derrogação, um relatório sobre a aplicação da referida derrogação, acompanhado, se for caso disso, de uma proposta de decisão do Conselho destinada a autorizar a sua prorrogação.

3. Para fundamentar o seu pedido de prorrogação, o Governo da República Francesa defendeu que a derrogação em causa se aplicará provavelmente com maior frequência no futuro, tendo em conta o facto de as operações de um certo número de profissionais liberais (advogados, solicitadores, tradutores, intérpretes de línguas estrangeiras, atletas, autores e artistas) terem passado a constituir, a partir de 1991, com base na Décima Oitava Directiva IVA ⁽³⁾, operações tributadas em vez de isentas; ora, estes operadores, em virtude da natureza liberal da sua profissão, utilizam os bens da empresa no âmbito da sua vida privada. Tal utilização privada, no caso de não existir a derrogação, exigiria uma inspecção fiscal dos referidos bens durante a totalidade da sua vida útil e, sempre, a tributação do serviço prestado ao próprio contribuinte resultante desta utilização privada. A matéria colectável respeitante a esta prestação não seria fácil de calcular nem de fazer aceitar pelo contribuinte. Nesta situação, parece oportuno recusar simplesmente o direito à dedução em vez de tributar uma prestação de um serviço ao próprio contribuinte, nomeadamente para evitar fraudes e evasões que, caso contrário, seriam fáceis de se verificar.

(1) JO n} L 239 de 16.08.1989.

(2) JO n} L 145 de 13.06.1977.

(3) JO n} L 226 de 03.08.1989.

No entanto, o relatório elaborado pela Comissão sobre a aplicação da derrogação durante o período de 1990-1992 revelou que era conveniente adaptar o dispositivo jurídico da derrogação de forma a assegurar que sejam abrangidos as autarquias locais e todos os tipos possíveis de utilização para fins estranhos à empresa. A proposta de decisão elaborada pela Comissão fixa igualmente um termo de vigência certo para a prorrogação da derrogação, a fim de que possa ser efectuado um novo balanço da sua aplicação dentro de quatro anos.

4. A Comissão informou os restantes Estados-membros, por carta datada de 20 de Novembro de 1992, do pedido de prorrogação apresentado pela França.

**Proposta de
DECISÃO DO CONSELHO**

**que autoriza a República Francesa a prorrogar a aplicação
de uma medida derogatória do disposto no n) 2 do artigo 17)
da Sexta Directiva 77/388/CEE, relativa à
harmonização das legislações dos Estados-membros
respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios**

O CONSELHO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS,

Tendo em conta o Tratado que institui a Comunidade Económica Europeia,

Tendo em conta a Sexta Directiva 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 ⁽¹⁾, com a última redacção que lhe foi dada pela Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais ⁽²⁾,

Tendo em conta a proposta da Comissão, na sequência do seu relatório sobre a aplicação pela República Francesa da Decisão 89/488/CEE do Conselho de 28 de Julho de 1989,

Considerando que, nos termos do n) 1 do artigo 27) da Directiva 77/388/CEE, o Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, pode autorizar os Estados-membros a introduzirem medidas especiais derogatórias desta directiva, a fim de simplificar a cobrança do imposto ou de evitar certas fraudes ou evasões fiscais;

Considerando que a República Francesa, por carta cuja recepção foi registada no Secretariado-Geral da Comissão em 22 de Outubro de 1992 solicitou autorização para prorrogar a aplicação da derrogação que lhe foi concedida para um período limitado pela Decisão 89/488/CEE do Conselho de 28 de Agosto de 1989 ⁽³⁾ com base no artigo 27) da Directiva 77/388/CEE;

(1) JO n) L 145 de 13.06.1977, p. 1.

(2) JO n) L 376 de 31.12.1991, p. 1.

(3) JO n) L 239 de 16.08.1989.

Considerando que a referida medida consiste em excluir totalmente do direito à dedução do IVA que as onera as despesas relativas a bens e serviços que são objecto de uma utilização privada em mais de 90% da sua utilização total, a fim de não ser necessário tributar uma prestação de serviços ao próprio contribuinte, sendo nestas circunstâncias especialmente complexa a determinação do imposto devido;

Considerando além disso que a referida medida permite evitar certas fraudes ou evasões fiscais e que, de qualquer forma, constitui uma forma de combate contra certas formas de consumo sem tributação, simplificando simultaneamente o tratamento IVA de certas operações;

Considerando que a referida medida constitui uma derrogação do disposto no n) 2 do artigo 17) da Sexta Directiva, por força do qual o sujeito passivo é autorizado a deduzir o imposto que onerou os bens e os serviços por si utilizados para satisfação das necessidades das suas operações tributáveis;

Considerando que a referida medida constitui igualmente, tal como o demonstrou o relatório da Comissão relativo à sua aplicação durante o período de 1990-1992, uma derrogação do disposto no n) 2 do artigo 6) da Sexta Directiva por força do qual é obrigatoriamente equiparada a uma prestação de serviços efectuada a título oneroso a utilização de um bem afecto à empresa para satisfação de necessidades privadas do sujeito passivo ou do seu pessoal ou, em geral, para fins estranhos à sua própria empresa, sempre que, relativamente a este bem, tenha dado origem a uma dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado;

Considerando que o pedido de prorrogação da referida medida pode ser aceite sob determinadas condições e adaptações do seu dispositivo jurídico em conformidade com as observações feitas pela Comissão em relação à sua aplicação durante o período de 1990-1992;

Considerando que a prorrogação da referida medida para além de 31 de Dezembro de 1996 não pode ser admitida sem nova autorização do Conselho com base em proposta da Comissão, devendo a Comissão apresentar até esta data um relatório ao Conselho sobre a sua aplicação;

Considerando que a prorrogação temporária da referida medida derogatória não influencia, a priori, o montante do imposto devido no estágio do consumo final, tendo em conta o disposto no ponto A, n) 1, alínea b), do artigo 11) da Directiva 77/388/CEE que define a matéria colectável das prestações de serviços ao próprio contribuinte abrangidas pelo n) 2 do artigo 6) da referida directiva;

Considerando igualmente que a referida prorrogação não terá, a priori, incidência negativa nos recursos próprios das Comunidades Europeias provenientes do imposto sobre o valor acrescentado;

Considerando que os restantes Estados-membros foram informados em 20 de Novembro de 1992 do pedido de prorrogação da referida medida derogatória apresentado pelo Governo da República Francesa,

TOMOU A PRESENTE DECISÃO:

Artigo 1}

Por derrogação do disposto no n) 2 do artigo 6) e no n) 2 do artigo 17) da Sexta Directiva IVA 77/388/CEE do Conselho, com a última redacção que lhe foi dada pela Directiva 91/680/CEE, a República Francesa fica autorizada, até 31 de Dezembro de 1996, a excluir do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado que as onera as despesas relativas a bens e serviços, sempre que a percentagem da sua utilização para satisfazer necessidades privadas do sujeito passivo ou do seu pessoal ou, em geral, para fins estranhos à sua empresa, seja superior a 90% da sua utilização total. De igual forma, até 31 de Dezembro de 1996, a República Francesa fica autorizada a excluir do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado que as onera as despesas relativas a bens e serviços, sempre que a percentagem da sua utilização para satisfazer necessidades de um sector de actividade não tributado seja superior a 90% da sua utilização total.

Artigo 2}

Com base num relatório sobre a aplicação das autorizações referidas no artigo 1)}, acompanhado se for caso disso, de uma proposta de decisão, o Conselho, deliberando com base nessa proposta, decidirá antes de 31 de Dezembro de 1996, se as referidas autorizações devem ser prorrogadas.

Artigo 3}

A República Francesa é a destinatária da presente decisão.

Feito em Bruxelas, em

Pelo Conselho
O Presidente

COM(92) 591 final

DOCUMENTOS

PT

09

N.º de catálogo : CB-CO-92-618-PT-C

ISBN 92-77-51316-0
