ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)
25 de Junho de 1997 *

No processo C-45/95,

Comissão das Comunidades Europeias, representada por Enrico Traversa, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agente, com domicílio escolhido no Luxemburgo no gabinete de Carlos Gómez de la Cruz, membro do mesmo serviço, Centre Wagner, Kirchberg,

demandante,

contra

República Italiana, representada pelo professor Umberto Leanza, chefe do Serviço do Contencioso Diplomático do Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente, assistido por Maurizio Fiorilli, avvocato dello Stato, com domicílio escolhido no Luxemburgo na Embaixada de Itália, 5, rue Marie-Adélaïde,

demandada,

que tem por objecto obter a declaração de que, ao instituir e manter em vigor uma regulamentação que não isenta do imposto sobre o valor acrescentado as entregas de bens afectos exclusivamente a uma actividade isenta ou, de qualquer modo, excluídos do direito à dedução, a República Italiana não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 13.°, letra B, alínea c), 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),

* Língua do processo: italiano.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: G. F. Mancini, presidente de secção, P. J. G. Kapteyn, G. Hirsch (relator), H. Ragnemalm e R. Schintgen, juízes,

advogado-geral: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
secretário: L. Hewlett, administradora,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações das partes na audiência de 14 de Novembro de 1996,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 10 de Dezembro de 1996,

profere o presente

Acórdão

1 Por petição apresentada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 24 de Fevereiro de 1995, a Comissão das Comunidades Europeias intentou, ao abrigo do artigo 169.° do Tratado CE, uma acção que tem por objecto obter a declaração de que, ao instituir e manter em vigor uma regulamentação que não isenta do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») as entregas de bens afectos exclusivamente a uma actividade isenta ou, de qualquer modo, excluídos do direito à dedução, a República Italiana não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 13.°, letra B, alínea c), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «Sexta Directiva»).

O direito comunitário

2 O artigo 13.°, letra B, alínea c), da Sexta Directiva estabelece:

«B. Outras isenções

Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

...

c) As entregas de bens afectos exclusivamente a uma actividade isenta por força do presente artigo... quando esses bens não tenham conferido direito à dedução, e bem assim as entregas de bens cuja aquisição ou afectação tenha sido excluída do direito à dedução nos termos do n.° 6 do artigo 17.°;

...»

3 O artigo 17.°, n.° 6, da Sexta Directiva estabelece:

«O mais tardar antes de decorrido o prazo de quatro anos a contar da data da entrada em vigor da presente directiva, o Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, determinará quais as despesas que não conferem direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado. Serão excluídas do direito à

dedução, em qualquer caso, as despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação.

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

As disposições comunitárias a que esta disposição se refere ainda não foram adoptadas.

O direito italiano

4 Em direito italiano, artigo 2.° do Decreto n.° 633 do Presidente da República, de 26 de Outubro de 1972, que cria o imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «DPR»), estabelece:

«(Entregas de bens)

Por entregas de bens entendem-se os actos, a título oneroso, que implicam uma transferência de propriedade ou a constituição ou a transferência de direitos reais de gozo sobre bens, independentemente do tipo.

Além disso, também constituem entregas de bens: ...

Não são consideradas entregas de bens: ...

h) as entregas relativas a bens adquiridos ou importados pelo transmitente sem direito à dedução, nos termos do segundo parágrafo do artigo 19.°»

5 O artigo 19.°, primeiro parágrafo, do DPR regula o direito de deduzir do montante do imposto devido pelas operações efectuadas pelo sujeito passivo o IVA pago a montante sobre «os bens e serviços importados ou adquiridos no âmbito da exploração da empresa ou do exercício de uma arte ou de uma profissão». O artigo 19.°, segundo parágrafo, do DPR exclui do direito à dedução o IVA que o devedor pagou sobre a aquisição de determinadas categorias de bens, como os automóveis de passageiros, outros veículos automóveis e barcos de recreio.

6 O artigo 10.° do DPR, que contém uma enumeração circunstanciada e taxativa das «operações isentas», não prevê qualquer isenção para entregas de bens que um sujeito passivo afectou exclusivamente a uma actividade isenta e cujo IVA pago a montante não lhe deu, por esse facto, um direito à dedução.

Tramitação processual

7 Por carta de 19 de Novembro de 1992, a Comissão informou a República Italiana de que considerava que o artigo 13.°, letra B, alínea c), da Sexta Directiva não tinha sido correctamente transposto pelos artigos 2.°, 10.° e 19.° do DPR e, assim, interpelava-a para, num prazo de dois meses, apresentar as suas observações.

8 Em carta de 31 de Março de 1993, o Governo italiano admitiu que o artigo 13.°, letra B, alínea c), da Sexta Directiva só tinha sido parcialmente transposto para a sua ordem jurídica interna.

9 Como a República Italiana não procedeu à alteração dessas disposições, apesar do parecer fundamentado que lhe foi enviado em 19 de Julho de 1994, a Comissão intentou a presente acção.

10 Na sua acção, a Comissão tece duas críticas a propósito da incorrecta transposição do artigo 13.°, letra B, alínea c), da Sexta Directiva, na medida em que este, por um lado, obriga os Estados-Membros a isentar «as entregas de bens afectos exclusivamente a uma actividade isenta por força do presente artigo... quando esses bens não tenham conferido direito à dedução» e, por outro, obriga a isentar «as entregas de bens cuja aquisição ou afectação tenha sido excluída do direito à dedução nos termos do n.° 6 do artigo 17.°».

11 Na sua defesa, o Governo italiano contesta que a referida disposição não tenha sido correctamente transposta para a ordem jurídica italiana.

Quanto à incorrecta transposição da primeira parte do artigo 13.°, letra B, alínea c), da Sexta Directiva

12 Na sua primeira parte, o artigo 13.°, letra B, alínea c), da Sexta Directiva obriga os Estados-Membros a isentar as entregas de bens afectos exclusivamente a uma actividade isenta por força desse mesmo artigo, quando esses bens não tenham conferido um direito à dedução como o previsto na alínea c) do n.° 3 do artigo 17.°

13 Não se contesta que, como a Comissão alegou, a República Italiana não isentou essas entregas de bens e que estas não figuram entre os cerca de 30 tipos de operações isentas que o artigo 10.° do DPR refere.

14 Todavia, o Governo italiano alegou que um sujeito passivo que adquira bens afectos exclusivamente a uma actividade isenta, adquire-os normalmente para seu próprio uso, de forma que as ulteriores entregas desses bens têm uma natureza puramente hipotética. Além disso, como se tratava de bens usados, o montante da dupla cobrança do imposto era, de qualquer forma, pequeno.

15 Esta argumentação não pode ser acolhida. Com efeito, a natureza insignificante do montante do imposto que era devido em caso de dupla tributação, admitindo que seja real, o que a Comissão contesta, não dispensa a República Italiana de aplicar correctamente o artigo 13.°, letra B, alínea c), da Sexta Directiva, que, precisamente, visa evitar uma dupla tributação contrária ao princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

Quanto à incorrecta transposição da parte final do artigo 13.°, letra B, alínea c), da Sexta Directiva

16 Na sua parte final, o artigo 13.°, letra B, alínea c), da Sexta Directiva obriga os Estados-Membros a isentar as entregas de bens cuja aquisição ou afectação ante-

rior, pelo sujeito passivo, tenha sido excluída do direito à dedução nos termos do n.° 6 do artigo 17.° desta directiva.

17 A República Italiana não contesta que o artigo 2.°, terceiro parágrafo, alínea h), do DPR exclui do âmbito de aplicação do IVA, em vez de isentar, as entregas de determinados bens que não tenham natureza estritamente profissional e cuja aquisição tenha sido excluída do direito à dedução nos termos do artigo 19.°, segundo parágrafo, do DPR, disposição italiana que corresponde ao n.° 6 do artigo 17.° da Sexta Directiva.

18 No entanto, a República Italiana alega, em substância, que o artigo 13.° da Sexta Directiva não obriga os Estados-Membros a efectuar uma transposição literal da regra de isenção que contém, desde que se respeite a sua substância. O artigo 2.°, terceiro parágrafo, alínea h), do DPR, que exclui determinadas entregas de bens que não possuam uma natureza estritamente profissional do âmbito de aplicação do IVA, em vez de os isentar, não está em contradição com o objectivo enunciado no artigo 17.°, n.° 6, da Sexta Directiva, para que remete o artigo 13.°, letra B, alínea c), da mesma directiva.

19 A este propósito, cabe recordar que, embora o artigo 13.°, letra B, alínea c), da Sexta Directiva autorize os Estados-Membros a fixar as condições com vista a garantir a aplicação correcta e simples das isenções nele previstas, não permite aos Estados-Membros considerar uma operação a isentar como uma operação que fique fora do âmbito de aplicação do IVA. Uma transposição como esta será sempre contrária à aplicação correcta e simples das isenções, exigida pelo artigo 13.°, letra B, alínea c), da Sexta Directiva, quando as suas consequências não correspondem às de uma isenção.

20 Ora, é isto precisamente o que se passa no caso em apreço. Com efeito, como foi referido pelo advogado-geral nos n.os 42 e seguintes das suas conclusões, o cálculo do *pro rata* da dedução, previsto no artigo 19.° da Sexta Directiva e no artigo 19.°, terceiro parágrafo, do DPR, e, portanto, o montante do IVA que um sujeito passivo pode deduzir são diferentes consoante as entregas de bens em causa estejam correctamente isentas ou escapem, como previsto no artigo 2.°, terceiro parágrafo, alínea h), do DPR, à aplicação do IVA.

21 Nestas condições, cabe declarar que, ao instituir e manter em vigor uma regulamentação que não isenta do imposto sobre o valor acrescentado as entregas de bens afectos exclusivamente a uma actividade isenta ou excluídos, por outra forma, do direito à dedução, a República Italiana não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 13.°, letra B, alínea c), da Sexta Directiva.

Quanto às despesas

22 Nos termos do artigo 69.°, n.° 2, do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Dado que a Comissão não pediu a condenação da República Italiana, cada uma das partes deverá suportar as suas despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

decide:

1) Ao instituir e manter em vigor uma regulamentação que não isenta do imposto sobre o valor acrescentado as entregas de bens afectos exclusivamente a uma actividade isenta ou excluídos, por outra forma, do direito à dedução, a República Italiana não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 13.°, letra B, alínea c), 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.

2) Cada uma das partes suportará as suas próprias despesas.

Mancini Kapteyn Hirsch

Ragnemalm Schintgen

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 25 de Junho de 1997.

O secretário

R. Grass

O presidente da Sexta Secção

G. F. Mancini