# CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL SIR GORDON SLYNN

apresentadas em 25 de Maio de 1988 *

*Senhor Presidente,*
*Senhores Juízes,*

Segundo os artigos 233.°-A a 233.°-E do code général des impôts francês, que nele incorporaram o Decreto francês n.° 79-310, de 9 de Abril de 1979 (JORF de 19.4.1979, p. 902), as empresas que arrendem imóveis por uma renda anual inferior a um quinze avos do valor desses prédios, calculado para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado, só podem deduzir uma fracção do imposto sobre o valor acrescentado pago aquando da aquisição ou construção dos mesmos imóveis por aquelas empresas. O valor do imóvel é definido como a matéria colectável do imóvel para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado, deduzidos o valor do terreno e os encargos financeiros. As disposições em questão incluem uma fórmula para cálculo da fracção dedutível e prevêem ajustamentos em certos casos, que são resumidos no relatório para audiência e que não retomarei nestas conclusões.

A Comissão considerou estas disposições incompatíveis com a Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977 (JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), relativa à matéria colectável uniforme do imposto sobre o valor acrescentado («a sexta directiva»). Após notificação de incumprimento de 27 de Março de 1985, nos termos do artigo 169.° do Tratado CEE, e depois de ter proferido um parecer fundamentado em 14 de Maio de 1986, a Comissão intentou a presente acção no Tribunal em 18 de Fevereiro de 1987, visando obter a declaração de que a França não cumpriu as obrigações que lhe incumbem em virtude dos artigos 99.° e 100.° do Tratado CEE, ao instituir e manter em vigor um regime fiscal que limita, em relação a certos sujeitos passivos, o direito a deduzir o IVA pago (imposto a montante) no momento em que o imposto dedutível se torna exigível e ao não agir em conformidade com a sexta directiva, nomeadamente os seus artigos 17.° a 20.°

A França sustenta, em primeiro lugar, ser a acção inadmissível. Alega que a notificação mencionava incompatibilidade com a sexta directiva, ao passo que o parecer fundamentado e a petição inicial referem violação dos artigos 99.° e 100.° do Tratado e falta de cumprimento da sexta directiva devidas à adopção do decreto.

Penso que a França tem razão em sublinhar a importância da notificação de incumprimento, que tem por fim informar adequadamente o Estado-membro a quem é dirigida do conteúdo das acusações que lhe são feitas. A Comissão deve, nesta primeira fase, indicar clara e precisamente a base jurídica em que se fundamenta para acusar o Estado-membro de incumprimento das obrigações que lhe incumbem por força do Tratado (conclusões nos processos 254/83, Co-

* Tradução do inglês.

missão/Itália, Recueil 1984, p. 3395, 3401 e 3402, e 193/80, Comissão/Itália, Recueil 1981, p. 3019, 3039 e 3040).

Neste caso, porém, é evidente que, tanto na notificação como no parecer fundamentado e na petição, a acusação essencial é a de que a legislação francesa viola a sexta directiva. A França teve, em todas as fases do processo, ampla oportunidade para responder a essa acusação e não considero que tenha sido privada dos seus direitos no âmbito do processo previsto pelo artigo 169.° (ver processo 211/81, Dinamarca/Comissão, Recueil 1982, p. 4547). A referência aos artigos 99.° e 100.° do Tratado CEE, disposições em que se baseia a sexta directiva, feita no parecer fundamentado, parece-me constituir uma formalidade, talvez infeliz e, em todo o caso, não mantida nas alegações orais. Pela minha parte, considero a acção admissível.

Tanto na fase escrita do processo como na oral, a França aduziu argumentos para explicar os fundamentos da limitação à dedução do IVA e para justificar contabilisticamente a fórmula adoptada que, tal como foi explicado em diversas ocasiões, se destina a prevenir fraudes e, sobretudo, impedir a dedução do IVA quando os imóveis são arrendados a preços irrealisticamente baixos por certas empresas a empresas associadas e por autoridades locais para fins que, na realidade, têm carácter social. Foi afirmado que, se se permitir a dedução total do imposto pago a montante sobre a construção ou compra de um imóvel, relativamente a arrendamentos com rendas muito baixas, a empresa pode deduzir um montante muito mais elevado do que o que tem a pagar, deste modo obtendo um benefício à custa do erário público.

Se, como pretende a França, é permitido adoptar disposições deste tipo, então os dados numéricos apresentados são, «prima facie», persuasivos. A questão, porém, é a de saber se a sexta directiva permite a adopção de disposições como estas.

A Comissão considera que a sexta directiva não contém qualquer disposição que autorize um sistema como o que está em causa.

Parece-me que o ponto de partida é o artigo 4.°, n.° 1, da sexta directiva, que define «sujeito passivo» como «qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das actividades económicas referidas no n.° 2, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade». Estas actividades são «todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços». «A exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência é igualmente considerada uma actividade económica.» Acresce que, nos termos do artigo 4.°, n.° 3, «os Estados-membros podem também considerar sujeito passivo qualquer pessoa que realize, a título ocasional, uma operação relacionada com as referidas no n.° 2». Parece-me daqui resultar que, se as empresas em questão apenas efectuam arrendamentos ocasionalmente, a

França poderia ter optado por não as considerar sujeitos passivos. Se uma empresa exercer esta actividade regularmente, e não a título ocasional, nesse caso será um sujeito passivo.

A directiva, porém, permite que os Estados-membros isentem a locação de bens imóveis (com determinadas excepções) «nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples das isenções... e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso» [artigo 13.°, parte B, alínea b)]. Os Estados-membros podem também conceder aos seus sujeitos passivos o direito de optar pela tributação nos casos de locação de bens imóveis [artigo 13.°, parte C, alínea a)].

A partir do momento em que o IVA se torna exigível, a regra básica encontra-se no artigo 17.°: «1) O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível. 2) Desde que os bens e 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 ter sido fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo.» As regras de aplicação desta disposição de base constam dos artigos 17.° a 20.° da sexta directiva.

A directiva permite duas alterações a esta disposição de base. Em primeiro lugar, o artigo 20.° prevê regras detalhadas para o ajustamento, em certas circunstâncias, das deduções anteriormente autorizadas. Designadamente, o n.° 1, alínea a), autoriza um ajustamento quando, na realidade, a dedução for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito. Em segundo lugar, o artigo 27.° permite ao Conselho autorizar os Estados-membros a introduzirem medidas especiais derrogatórias da directiva «para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais».

Com reserva destas eventuais modificações, parece-me que o artigo 17.° pode e deve ser interpretado no sentido de que o direito à dedução se adquire integralmente no momento em que o imposto dedutível se torna exigível. Parece-me impossível interpretar este artigo, ou qualquer outra disposição da directiva, no sentido de que habilita os Estados-membros, sem precedência da autorização especial prevista no artigo 27.°, a permitirem apenas a dedução fraccionada, durante um certo número de anos, do imposto pago a montante.

A esta conclusão não obsta o disposto no artigo 13.°, parte B, quando prevê que os Estados-membros isentarão a locação de imóveis «nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples das isenções... e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso». Parece-me que esta disposição se refere às condições que devem estar reunidas antes de surgir o direito à dedução e não podem ter por efeito limitá-lo *a posteriori*.

Nada encontro, nem na letra nem no espírito do sistema de dedução do IVA previsto nos artigos 17.° a 20.°, que permita limitar a uma fracção a dedução pelos sujeitos pas-

sivos do IVA pago a montante. Parece-me que uma interpretação nesse sentido iria, em todo o caso, contra os acórdãos do Tribunal nos processos 15/81, Gaston Schul Douane Expediteur BV/Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen (Recueil 1982, p. 1409, 1426, n.° 10) e 268/83, Rompelman/Minister van Financien (Recueil 1985, p. 655, 663 e 664, n.° 16). Neste último, o Tribunal declarou que «um elemento básico do sistema do IVA é que este só é exigível em cada transacção depois da dedução do montante do IVA que onerou o custo dos diversos elementos constitutivos do preço dos bens e serviços, e que o sistema da dedução está articulado por forma a que apenas os sujeitos passivos possam deduzir do IVA que devem pagar o IVA que já onerou os bens e serviços a montante». O sistema das deduções tem por fim libertar inteiramente o operador do encargo do IVA devido ou pago no exercício das suas actividades económicas, de modo a que todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os seus objectivos ou resultados e na condição de estarem elas próprias sujeitas ao IVA, sejam tributadas de forma perfeitamente neutra (n.° 19 do acórdão Rompelman). Isto não corresponde à ideia — que está na base da posição adoptada pela República Francesa — de que o direito à dedução do IVA pode, em certas circunstâncias, ser parcialmente diferido no tempo.

A República Francesa alega que, uma vez que o artigo 2.°, segundo parágrafo, da Directiva 67/227/CEE (JO de 14.4.1967, p. 1301; EE 09 F1 p. 3 — a «primeira directiva») prevê que «em cada transacção, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço», um Estado-membro tem legitimidade para limitar o direito à dedução se puder provar que a dedução se refere a bens ou serviços cujo custo não será repercutido no preço da transacção sujeita ao imposto.

Não aceito este argumento. O referido artigo da primeira directiva deve ser interpretado à luz da mais ampla elaboração do sistema harmonizado do IVA contido na sexta directiva. Em minha opinião, resulta claramente das passagens já citadas dos acórdãos proferidos pelo Tribunal nos processos Gaston Schul e Rompelman que o IVA só se torna exigível numa transacção após a dedução do IVA pago a montante e que o operador deve ser inteiramente libertado do encargo do IVA devido ou pago no exercício de todas as suas actividades económicas. Segue-se que um Estado-membro não tem o direito de limitar o direito à dedução quando possa provar que a dedução se refere a bens ou serviços cujo custo não será repercutido no preço da transacção sujeita ao imposto. Se fosse autorizado a fazê-lo, o IVA pago a montante permaneceria a cargo do sujeito passivo, o que é manifestamente contrário à interpretação feita pelo Tribunal quanto ao objectivo e funcionamento do sistema das deduções.

Por isso, a directiva prevê certas opções em relação a circunstâncias especiais — nos artigos 4.°, 13.° partes A, B e C, 20.° e 27.° Não pode ser criada qualquer outra opção, por muito conveniente ou defensável que se

mostre. Os Estados-membros devem escolher entre as opções previstas na directiva para obterem, na medida do possível, os resultados que pretendem.

As disposições do Decreto n.° 79-310 não são, portanto, compatíveis com o disposto na sexta directiva quanto à uniformidade da matéria colectável.

Consequentemente, parece-me dever ser dado provimento ao pedido da Comissão nesse sentido, sendo o Governo francês condenado nas despesas do processo.