ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

23 de Abril de 2009 *

No processo C-74/08,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Nógrád Megyei Bíróság (Hungria), por decisão de 16 de Julho de 2007, entrado no Tribunal de Justiça em 30 de Janeiro de 2008, no processo

PARAT Automotive Cabrio Textiltetőket Gyártó kft

contra

Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: K. Lenaerts, presidente de secção, R. Silva de Lapuerta (relatora) e J. Malenovský, juízes,

* Língua do processo: húngaro.

advogada-geral: J. Kokott,
secretário: B. Fülöp, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 4 de Março de 2009,

vistas as observações apresentadas:

— em representação do Governo húngaro, por R. Somssich, J. Fazekas, K. Borvölgyi e M. Fehér, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por D. Triantafyllou e K. Talabér-Ritz, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 17.º, n.os 2 e 6, 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»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a empresa PARAT Automotive Cabrio Textiltetőket Gyártó kft (a seguir «PARAT») ao Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály (repartição fiscal local dependente da repartição fiscal da região do Norte da Hungria da Administração das Contribuições e do Controlo Financeiro, a seguir «APEH»), a propósito da determinação do âmbito de aplicação do direito fiscal nacional relativo ao direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») relativo à aquisição de bens subvencionados.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

3 O artigo 2.º da Primeira Directiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO 1967, 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3), tem a seguinte redacção:

«O princípio do sistema comum de [IVA] consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação.

Em cada transacção, o [IVA], 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 [IVA] que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.

[…]»

4 Nos termos do artigo 17.º, n.os 2, 6 e 7, da Sexta Directiva, conforme alterada pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995 (JO L 102, p. 18):

«2. 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 [IVA] 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;

[…]

6. 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 [IVA]. 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.

7. Sem prejuízo da consulta prevista no artigo 29.º, os Estados-Membros podem, por razões conjunturais, excluir parcial ou totalmente do regime das deduções alguns ou todos os bens de investimento ou outros bens. A fim de manterem condições de concorrência idênticas, os Estados-Membros podem, em vez de recusar a dedução, tributar os bens produzidos pelo próprio sujeito passivo ou que este tenha adquirido no território do país, ou que tenha importado, de modo que tal tributação não exceda o montante do imposto sobre o valor acrescentado que incidiria sobre a aquisição de bens similares.»

Legislação nacional

5 O capítulo VIII da Lei húngara n.º LXXIV de 1992 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «lei do IVA») em vigor em 1 de Maio de 2004 — data da adesão da República da Hungria à União Europeia — comportava, no momento da ocorrência dos factos em causa no processo principal, no seu artigo 38.º, n.º 1, alínea a), relativo à repartição do imposto a montante, sob a epígrafe «Dedução do imposto», a seguinte disposição:

«Repartição do imposto a montante

O sujeito passivo deve indicar na sua contabilidade, de forma distinta, o montante do imposto pago a montante dedutível e não dedutível […]. O sujeito passivo que beneficie de subvenções de fundos públicos que não façam parte da matéria colectável […] pode, salvo se a lei anual das finanças dispuser noutro sentido,

a) no caso de subvenções obtidas com vista à aquisição de determinados bens, exercer o seu direito a dedução unicamente no que diz respeito à aquisição em questão e até um montante máximo igual à parte não subvencionada.

[…]»

6 A disposição acima referida foi revogada com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2006. Contudo, esta medida não era retroactiva. Assim, a aplicação do cálculo da proporção das subvenções financiadas por fundos públicos aplicava-se a todas as aquisições de bens efectuadas antes de 31 de Dezembro de 2005.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

7 Nos termos de um contrato de subvenção celebrado em 11 de Maio de 2005 com o Magyar Fejlesztési Bank (Banco Húngaro de Desenvolvimento), actuando em nome do Gazdasági és Közlekedési Minisztérium (Ministério da Economia e do Transporte), a PARAT realizou um investimento com vista a aumentar as suas capacidades de produção de tejadilhos descapotáveis para viaturas no ano de 2005. Através do referido contrato, foi concedida à PARAT uma subvenção a fundo perdido equivalente a 47% do montante total das despesas de investimento.

8 A PARAT inscreveu na sua contabilidade, em relação a esse investimento, quatro facturas emitidas pela aquisição de máquinas no montante total de 43 882 853 HUF, tendo deduzido a totalidade do IVA indicado nessas facturas, ou seja, 10 971 718 HUF, na sua declaração de IVA relativa ao mês de Setembro de 2005.

9 Posteriormente, a Nógrád Megyei Igazgatóság Kiutalás Előtti Ellenőrzési Osztálya (Divisão de Controlo da Direcção da Administração Fiscal Territorial de Nógrád) procedeu ao controlo da declaração acima referida, concluindo que a PARAT devia diminuir o montante do IVA deduzido relativo à aquisição das máquinas no âmbito do investimento realizado, devido à subvenção a fundo perdido que tinha recebido.

10 A APEH calculou então o montante do IVA dedutível, com base na parte do financiamento recebido (47%), constatando que, em vez do montante de 10 971 718 HUF que a PARAT tinha deduzido como IVA sobre os bens de equipamento adquiridos, esta tinha apenas direito a uma dedução de 5 748 000 HUF. A APEH fixou então, depois do cálculo da proporção restante, o montante de IVA não dedutível em 5 223 718 HUF, tendo declarado que esse montante constituía uma dívida fiscal da PARAT. Além disso, esse montante foi acrescido de uma multa e de uma penalidade por mora.

11 Na reclamação que apresentou dessa decisão, a PARAT pediu a anulação da referida dívida fiscal, da multa e da penalidade por mora. Alegou designadamente que a legislação nacional aplicável à época dos factos em causa no processo principal constituía uma limitação do direito a dedução do IVA incompatível com as disposições da Sexta Directiva. A reclamação da PARAT foi indeferida pela APEH.

12 A PARAT interpôs então recurso de anulação da decisão que ordena a cobrança da dívida fiscal, acrescida de uma multa e de uma penalidade por mora. Salientou designadamente que o artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva lhe permitia deduzir a totalidade do IVA que figura nas facturas correspondentes aos bens de equipamento adquiridos.

13 Nestas condições, o Nógrád Megyei Bíróság decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Em 1 de Maio de 2004, data da adesão da República da Hungria à União Europeia, o regime instituído pela alínea a) do n.º 1 do artigo 38.º da lei [relativa ao IVA] era compatível com o disposto no artigo 17.º da Sexta Directiva […]?

2) Em caso de resposta negativa, pode a recorrente invocar directamente o artigo 17.º da Sexta Directiva no momento de exercer o direito a dedução, tendo em conta o regime instituído pela alínea a) do n.º 1 do artigo 38.º da lei [relativa ao IVA]?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

14 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se as disposições enunciadas no artigo 17.º da Sexta Directiva se opõem a que um Estado-Membro exclua do direito a dedução do IVA para a parte do preço de aquisição de um bem que provém de uma subvenção financiada por fundos públicos.

15 Para dar resposta a esta questão, há que recordar a título preliminar que o direito a dedução constitui, enquanto parte integrante do mecanismo do IVA, um princípio

fundamental inerente ao sistema comum do IVA e não pode, em princípio, ser limitado (v. acórdãos de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o., C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577, n.º 43; de 8 de Janeiro de 2002, Metropol e Stadler, C-409/99, Colect., p. I-81, n.º 42, e de 26 de Maio de 2005, Kretztechnik, C-465/03, Colect., p. I-4357, n.º 33).

16 O Tribunal de Justiça também decidiu, nos referidos números dos acórdãos acima referidos, que, de acordo com os princípios que regulam o sistema comum do IVA, esse imposto é aplicado a todas as transacções de produção ou de distribuição, com dedução do IVA que onerou directamente as operações realizadas a montante. O direito a dedução é imediatamente exercido para a totalidade dos impostos que oneraram as operações realizadas a montante. Daqui resulta que toda e qualquer limitação do direito a dedução do IVA tem repercussões no nível da carga fiscal e deve ser aplicada de forma semelhante em todos os Estados-Membros.

17 Além disso, há que salientar que o artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva enuncia, em termos expressos e precisos, o princípio da dedução pelo sujeito passivo dos montantes de IVA que lhe são facturados pelos bens que lhe são fornecidos ou pelos serviços que lhe são prestados, se esses bens e esses serviços forem utilizados para as necessidades inerentes às suas operações tributadas (v. acórdãos Metropol e Stadler, já referido, n.º 43; de 11 de Dezembro de 2008, Danfoss e AstraZeneca, C-371/07, Colect., p. I-9549, n.º 27, e de 22 de Dezembro de 2008, Magoora, C-414/07, Colect., p. I-10921, n.º 29).

18 Nestas condições, só se admitem derrogações nos casos expressamente previstos na Sexta Directiva (v. acórdãos de 19 de Setembro de 2000, Ampafrance e Sanofi, C-177/99 e C-181/99, Colect., p. I-7013, n.º 34, e acórdãos, já referidos, Danfoss e AstraZeneca, n.º 26, e Magoora, n.º 28).

19 Há que observar que uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal, intitulada «Dedução do imposto», contém uma limitação geral do direito a dedução do IVA aplicável a qualquer aquisição de um bem que beneficie de uma subvenção financiada por fundos públicos.

20 Tal legislação introduz, no que se refere à aquisição de bens ou de serviços financiados por uma subvenção, uma limitação do direito a dedução que não é autorizada pelo artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva (v., neste sentido, acórdãos de 6 de Outubro de 2005, Comissão/Espanha, C-204/03, Colect., p. I-8389, n.ºs 26 e 27, bem como Comissão/ /França, C-243/03, Colect., p. I-8411, n.º 32).

21 Contudo, o princípio do direito a dedução do IVA é mitigado pela disposição derrogatória que figura no segundo parágrafo do artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva. Ao abrigo desta disposição, os Estados-Membros são autorizados a manter as suas legislações existentes, em matéria de exclusão do direito a dedução do IVA, na data da entrada em vigor da referida directiva, até ao momento em que o Conselho determine as despesas que não dão lugar a esse direito (v. acórdãos, já referidos, Metropol e Stadler, n.º 44, e Danfoss e AstraZeneca, n.º 28).

22 O artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva contém uma cláusula de «standstill» que prevê a manutenção das exclusões nacionais do direito a dedução do IVA que eram aplicáveis antes da entrada em vigor da Sexta Directiva pelo Estado- -Membro em causa. Essa disposição visa permitir aos Estados-Membros, enquanto aguardam que o Conselho estabeleça o regime comunitário das exclusões do direito a dedução do IVA, manter qualquer regra de direito nacional que exclua esse direito a dedução efectivamente aplicado pelas suas autoridades públicas no momento da entrada em vigor da Sexta Directiva (v. acórdãos, já referidos, Metropol e Stadler, n.º 48; Danfoss e AstraZeneca, n.ºs 30 e 31, e Magoora, n.º 35).

23 Contudo, uma vez que se trata de um regime que prevê uma derrogação ao princípio do direito a dedução do IVA, instituído de forma geral no n.º 2 do artigo 17.º da Sexta Directiva e que visa garantir a neutralidade desse imposto, o mesmo deve ser objecto de interpretação estrita (v. acórdãos, já referidos, Metropol e Stadler, n.º 59, e Magoora, n.º 28).

24 No que se refere a uma situação como a do processo principal e à aplicabilidade do regime derrogatório supramencionado, há que observar, antes de mais, que a Sexta Directiva entrou em vigor na Hungria na data em que esse Estado-Membro aderiu à

União Europeia, ou seja, no dia 1 de Maio de 2004. Assim, essa data é pertinente para efeitos da aplicação do artigo 17.º, n.º 6, da referida directiva no que diz respeito a esse Estado-Membro (v., neste sentido, acórdão Magoora, já referido, n.º 27).

25 Para apreciar uma legislação nacional como a que está em causa no processo principal à luz do referido regime derrogatório comunitário, há que referir que, como resulta do n.º 19 do presente acórdão, a mesma constitui uma medida de natureza geral que limita o direito a dedução integral do IVA pago a montante relativo a qualquer aquisição de bens financiada por uma subvenção proveniente de fundos públicos.

26 Ora, a referida legislação comporta uma limitação do direito a dedução que excede o que é autorizado pelo artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva.

27 Com efeito, o artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva deve ser lido à luz do primeiro parágrafo dessa mesma disposição, que confere ao Conselho a competência para determinar, com base numa proposta da Comissão, as despesas que não dão direito a dedução do IVA, ao mesmo tempo que precisa que as despesas que não sejam estritamente profissionais, como as despesas de luxo, de divertimento e de representação, não podem, em caso algum, ser objecto desse direito a dedução.

28 Por conseguinte, tendo em conta que todas as disposições derrogatórias devem ser objecto de interpretação estrita, não se pode considerar que o artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva autorize um Estado-Membro a manter uma restrição do direito a dedução do IVA susceptível de se aplicar genericamente a qualquer despesa relacionada com a aquisição de bens, independentemente da sua natureza ou do seu objecto.

29 Esta interpretação também se impõe à luz do histórico desta disposição, o qual traduz uma vontade contínua do legislador comunitário de apenas autorizar a exclusão de certos bens ou serviços do regime de dedução e não exclusões gerais desse regime (v., neste sentido, acórdãos de 5 de Outubro de 1999, Royscot e o., C-305/97, Colect., p. I-6671, n.º 22, e de 14 de Julho de 2005, Charles e Charles-Tijmens, C-434/03, Colect., p. I-7037, n.ºs 32 e 35).

30 Assim, há que responder à primeira questão que o artigo 17.º, n.ºs 2 e 6, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que, em caso de aquisição de bens subvencionada por fundos públicos, só permite deduzir o IVA correspondente à parte dessa aquisição que não tenha sido subvencionada.

Quanto à segunda questão

31 Através da sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se um sujeito passivo pode invocar a aplicação do artigo 17.º da Sexta Directiva contra uma legislação nacional que limita o direito a dedução do IVA de forma incompatível com os n.ºs 2 e 6 do referido artigo 17.º

32 Para dar resposta a esta questão, há que recordar que o Tribunal de Justiça, no seu acórdão de 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Colect., p. I-1883, n.º 35), observou que o artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva indica com precisão os requisitos da constituição e o alcance do referido direito e não deixa aos Estados-Membros margem de apreciação quanto à sua execução.

33 Assim, o Tribunal de Justiça decidiu, nos n.ºs 35 e 36 do referido acórdão, que o artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva confere aos particulares direitos que estes podem

invocar perante o juiz nacional para se oporem a uma legislação nacional incompatível com a referida disposição.

34 O Tribunal de Justiça salientou igualmente que, no caso de a exclusão do regime de deduções não ter sido estabelecida em conformidade com as disposições da Sexta Directiva, as autoridades fiscais nacionais não podem opor a um sujeito passivo uma disposição derrogatória ao princípio do direito a dedução do IVA (v. acórdão de 14 de Setembro de 2006, Stradasfalti, C-228/05, Colect., p. I-8391, n.º 66).

35 Caso o sujeito passivo tenha sido sujeito a essa medida, deve poder recalcular a dívida de IVA que lhe incumbe, em conformidade com o artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva, se os bens e os serviços tiverem sido utilizados para as necessidades inerentes a operações tributadas (v. acórdão Stradasfalti, já referido, n.º 68).

36 Por conseguinte, há que responder à segunda questão que o artigo 17.º n.º 2, da Sexta Directiva confere aos sujeitos passivos direitos que estes podem invocar perante o juiz nacional para se oporem a uma legislação nacional incompatível com essa disposição.

Quanto às despesas

37 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Quarta Secção) declara:

1) **O artigo 17.º, n.ºs 2 e 6, 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, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que, em caso de aquisição de bens subvencionada por fundos públicos, só permite deduzir o imposto sobre o valor acrescentado correspondente à parte dessa aquisição que não tenha sido subvencionada.**

2) **O artigo 17.º n.º 2, da Sexta Directiva 77/388 confere aos sujeitos passivos direitos que estes podem invocar perante o juiz nacional para se oporem a uma legislação nacional incompatível com essa disposição.**

Assinaturas