ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)
18 de Junho de 1998 *

No processo C-43/96,

Comissão das Comunidades Europeias, representada por H. Michard e E. Traversa, membros do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo no gabinete de Carlos Gómez de la Cruz, membro do mesmo serviço, Centre Wagner, Kirchberg,

demandante,

contra

República Francesa, representada por C. de Salins, subdirectora na Direcção dos Assuntos Jurídicos do Ministério dos Negócios Estrangeiros, assistida por G. Mignot, secretário dos Negócios Estrangeiros no mesmo ministério, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo na Embaixada de França, 8 B, boulevard Joseph II,

demandada,

apoiada por

Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte, representado por S. Ridley, do Treasury Solicitor's Department, na qualidade de agente, com domicílio escolhido no Luxemburgo na Embaixada do Reino Unido, 14, boulevard Roosevelt,

interveniente,

* Língua do processo: francês.

que tem por objecto obter a declaração de que, ao manter em vigor disposições legislativas nos termos das quais está excluída a possibilidade de dedução do IVA respeitante aos meios de transporte que são o instrumento da actividade do sujeito passivo, a República Francesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força 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), e especialmente do disposto no artigo 17.°, n.° 2,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: R. Schintgen, presidente da Segunda Secção, exercendo funções de presidente da Sexta Secção, G. F. Mancini, P. J. G. Kapteyn, J. L. Murray e G. Hirsch (relator), juízes,

advogado-geral: F. G. Jacobs,
secretário: D. Louterman-Hubeau, administradora principal,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações das partes na audiência de 25 de Setembro de 1997,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 13 de Novembro de 1997,

profere o presente

Acórdão

1 Por petição entrada na Secretaria do Tribunal em 14 de Fevereiro de 1996, a Comissão das Comunidades Europeias intentou, nos termos do artigo 169.° do Tratado CE, uma acção destinada a obter a declaração de que, ao manter em vigor disposições legislativas nos termos das quais está excluída a possibilidade de dedução do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») respeitante aos meios de transporte que são o instrumento da actividade do sujeito passivo, a República Francesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força 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»), e especialmente do disposto no artigo 17.°, n.° 2.

A Sexta Directiva

2 O artigo 17.°, n.° 2, da Sexta Directiva dispõe:

«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 imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo;

...»

3 O n.° 6 do mesmo artigo dispõe:

«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.»

4 Em 25 de Janeiro de 1983, a Comissão apresentou ao Conselho a proposta de décima segunda directiva relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: despesas que não conferem direito a dedução do imposto sobre o volume de negócios (JO C 37, p. 8), que foi alterada por outra proposta apresentada pela Comissão ao Conselho em 20 de Fevereiro de 1984 (JO C 56, p. 7). Esta proposta não foi aprovada pelo Conselho.

A regulamentação nacional

5 A regulamentação francesa controvertida é constituída pelo artigo 237.° do Anexo II do code général des impôts (a seguir «CGI»), que entrou em vigor em 27 de Julho de 1967 e que dispõe:

«Os veículos ou máquinas, qualquer que seja a sua natureza, concebidos para transportar pessoas ou para utilização mista, que constituam uma imobilização ou,

caso contrário, quando não se destinem a ser revendidos em estado novo, não dão direito a dedução».

6 Na documentação de base da administração fiscal francesa (série 3 C A, divisão D, folhas 1532 a 1533, actualização de 1 de Maio de 1990), esclarece-se que os veículos visados por aquela disposição são as bicicletas, os motociclos, os veículos automóveis rodoviários, as embarcações, os aviões e os helicópteros. Em contrapartida, a regra não se aplica aos veículos comerciais como os triciclos para transporte de mercadorias, camiões, tractores e outros «veículos muito especiais». Acresce que os helicópteros estão excluídos do direito a dedução, mesmo que sejam utilizados para operações de fotografia, recolha de imagens, publicidade, para o ensino de pilotagem ou para levantamentos topográficos ou geodésicos.

O procedimento pré-contencioso

7 Por carta de 6 de Setembro de 1991, a Comissão informou a República Francesa de que considerava o artigo 237.° do Anexo II do CGI incompatível com as disposições da Sexta Directiva, e designadamente com o artigo 17.°, n.° 2, por não conferir o direito a dedução para os veículos ou máquinas destinados exclusivamente ao ensino de condução.

8 Por carta de 6 de Dezembro de 1991, o Governo francês informou a Comissão de que a disposição controvertida fora modificada, com efeitos a 1 de Janeiro de 1993, por forma a conferir o direito a dedução para os veículos ou máquinas destinados exclusivamente ao ensino de condução.

9 Por carta de 12 de Julho de 1993, a Comissão indicou ao Governo francês que tanto a condição de afectação exclusiva de um veículo para a actividade de escola

de condução como a exclusão do direito a dedução que continuava a afectar os sujeitos passivos cuja actividade, pela sua própria natureza, implica a utilização de certos meios e máquinas de transporte (como helicópteros de elevação para uma empresa de trabalhos aéreos) violavam o artigo 17.°, n.° 2, da Sexta Directiva.

10 Por carta de 4 de Outubro de 1993, o Governo francês respondeu que a condição de afectação exclusiva de um veículo de escola de condução para o ensino de condução fora flexibilizada na instrução administrativa de 4 de Fevereiro de 1993. Alegou ainda que a exclusão do direito a dedução para os meios de transporte que constituem o próprio objecto da actividade estava autorizada pelo artigo 17.°, n.° 6, da Sexta Directiva.

11 Quanto aos veículos destinados à actividade de escola de condução, a Comissão decidiu não prosseguir com a presente acção. Em contrapartida, considerando fundamental o princípio do direito a dedução para um meio de transporte que é o próprio objecto da actividade do sujeito passivo, a Comissão enviou, em 8 de Novembro de 1994, um parecer fundamentado à República Francesa, convidando-a a tomar as medidas necessárias no prazo de dois meses.

12 Na sua resposta de 9 de Janeiro de 1995, o Governo francês manifestou o seu total desacordo com a análise da Comissão e clarificou as observações que formulara na resposta à carta de interpelação.

A acção

13 Em apoio do seu pedido, a Comissão sustenta que a exclusão, prevista no artigo 237.° do Anexo II do CGI, do direito a dedução do IVA respeitante aos bens que constituam o instrumento ou o próprio objecto da actividade dos sujeitos passivos é contrária ao artigo 17.°, n.° 2, da Sexta Directiva.

14 É certo que o artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, da directiva autorizaria expressamente os Estados-Membros a manter disposições que excluem o direito a dedução que, como o artigo 237.° do Anexo II do CGI, fossem anteriores à entrada em vigor da Sexta Directiva.

15 No entanto, segundo a Comissão, a exclusão do direito a dedução prevista pelo artigo 17.°, n.° 6, da Sexta Directiva diz apenas respeito às despesas que não têm carácter estritamente profissional. Assim, as despesas susceptíveis de ser excluídas do direito a dedução seriam apenas as despesas efectuadas por um sujeito passivo em bens e serviços que não fossem absolutamente indispensáveis ao exercício da sua profissão. Esta faculdade de exclusão teria como objectivo evitar que um sujeito passivo pudesse obter para seu consumo pessoal final bens e serviços não tributados.

16 Esta interpretação não pode ser acolhida. Efectivamente, não corresponde à letra do artigo 17.°, n.° 6, da Sexta Directiva.

17 A este respeito, deve observar-se que o primeiro período do artigo 17.°, n.° 6, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva prevê que o Conselho determinará quais as despesas que não conferem direito a dedução do IVA. O período seguinte especifica que «Serão excluídas do direito à dedução, em qualquer caso, as despesas que não tenham carácter estritamente profissional.» Resulta designadamente deste segundo período que as disposições que o Conselho é convidado a adoptar não se limitam *a priori* às despesas que não tenham natureza estritamente profissional.

18 Nestas condições, é claro que a expressão «todas as exclusões», utilizada no artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, inclui as despesas que têm carácter estritamente profissional. Assim, esta disposição autoriza os Estados-Membros a manter normas nacionais que excluem o direito à dedução do IVA relativo aos meios de transporte que constituem o próprio instrumento da actividade do sujeito passivo.

19 Como o advogado-geral observa nos n.os 14 a 16 das conclusões, esta interpretação encontra confirmação na génese do artigo 17.°, n.° 6, da Sexta Directiva. Efectivamente, por um lado, na exposição de motivos que acompanha a sua proposta de Sexta Directiva (*Boletim das Comunidades Europeias,* Suplemento 11/73, p. 1), a Comissão indicava que determinadas despesas, embora efectuadas no quadro do funcionamento normal da empresa, eram difíceis de distribuir entre a parte profissional e a parte privada. Por outro lado, resulta da comparação do texto do artigo 17.°, n.° 6, proposto pela Comissão e do aprovado pelo Conselho que, aquando da adopção da Sexta Directiva, os Estados-Membros não conseguiram pôr-se de acordo sobre o regime aplicável precisamente às despesas de transporte de pessoas.

20 Tendo em conta estas considerações, verifica-se que, ao manter em vigor disposições legislativas nos termos das quais está excluída a possibilidade de dedução do IVA relativo aos meios de transporte que constituem o próprio instrumento da actividade do sujeito passivo, a República Francesa não faltou às obrigações que lhe incumbem por força da Sexta Directiva, e designadamente do disposto no artigo 17.°, n.° 2. A acção por incumprimento deve, pois, ser julgada improcedente.

Quanto às despesas

21 Por força do disposto no n.° 2 do artigo 69.° do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas se tal tiver sido requerido. Tendo a Comissão sido vencida, há que condená-la nas despesas. Por força do n.° 4 do mesmo artigo, os Estados-Membros e as instituições intervenientes suportarão as suas próprias despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

decide:

1) **A acção é julgada improcedente.**

2) **A Comissão das Comunidades Europeias é condenada nas despesas.**

3) **O Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte suportará as suas próprias despesas.**

Schintgen Mancini Kapteyn

Murray Hirsch

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 18 de Junho de 1998.

O secretário

R. Grass

O presidente da Sexta Secção

H. Ragnemalm