# ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

22 de Novembro de 2001 *

No processo C-184/00,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 234.° CE, pelo Tribunal de première instance de Charleroi (Bélgica), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

**Office des produits wallons ASBL**

e

**Estado belga,**

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), 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: francês.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: C. Gulmann (relator), exercendo funções de presidente de secção, J.-P. Puissochet e J. N. Cunha Rodrigues, juízes,

advogado-geral: L. A. Geelhoed,
secretário: D. Louterman-Hubeau, chefe de divisão,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação do Office des produits wallons ASBL, por M. Eloy, avocat,

— em representação do Governo belga, por A. Snoecx, na qualidade de agente, assistida por B. van de Walle de Ghelcke, avocat,

— em representação do Governo francês, por J.-F. Dobelle, S. Pailler e S. Seam, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa e C. Giolito, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações do Office des produits wallons ASBL, representado por R. Ghods, avocat, do Governo belga, representado por B. van de Walle de Ghelcke, e da Comissão das Comunidades Europeias, representada por E. Traversa e C. Giolito, na audiência de 22 de Março de 2001,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 27 de Junho de 2001,

profere o presente

## Acórdão

1 Por decisão de 11 de Maio de 2000, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 16 de Maio seguinte, o Tribunal de première instance de Charleroi submeteu, nos termos do artigo 234.° CE, três questões prejudiciais relativas à interpretação do artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), 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 Estas questões surgiram no âmbito de um litígio que opõe o Office des produits wallons ASBL (a seguir «OPW») ao Estado Belga, quanto a saber se subvenções de funcionamento que cobrem uma parte das despesas de exploração do OPW devem ser compreendidas na matéria colectável para o cálculo do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»).

## Enquadramento jurídico

3 O artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva dispõe:

«A matéria colectável é constituída:

a) No caso de entregas de bens e de prestações de serviços que não sejam as referidas nas alíneas b), c) e d), por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções directamente relacionadas com o preço de tais operações;»

## Processo principal e questões prejudiciais

4 O OPW é uma associação privada sem fins lucrativos que assegura a publicidade e a venda de produtos agrícolas, hortícolas e agro-alimentares da Valónia, actividade pela qual está sujeito a IVA. Beneficia de uma subvenção anual da Região da Valónia, com a qual celebrou uma convenção-quadro de subvenção em 11 de Março de 1994 (a seguir «convenção-quadro»). Em virtude desta, incumbem-lhe quatro tipos de acções, a saber, a edição de um repertório, a edição de uma revista com o título *Nova Valónia*, a animação de antenas descentralizadas e a participação em manifestações locais. De acordo com a convenção-quadro, o OPW «fixará o seu orçamento com base na subvenção do ano anterior [...]. O ano de referência para a aplicação deste sistema é 1994, com uma subvenção de 11 000 000 BEF». Na referida convenção-quadro, estipula-se ainda que «[a]s despesas admissíveis compreendem designadamente a remuneração do pessoal, o custo eventual da locação ou da adaptação de instalações, o custo de aquisição dos equipamentos e dos fornecimentos necessários, a compra de bens e serviços bem como todas as outras despesas directas ou indirectas relacionadas com a actuação do OPW, e que dizem respeito à presente convenção».

5 Aquando de um controlo, em Fevereiro de 1997, a administração fiscal belga, após ter constatado que o OPW não tinha pago IVA sobre a subvenção, procedeu a uma liquidação adicional de 6 712 500 BEF para os anos de 1994-1996. Posteriormente, foi-lhe enviado um aviso para pagamento deste montante a título de IVA e de multas que lhe foram aplicadas num valor de 1 349 000 BEF.

6 O OPW impugnou este aviso para pagamento no Tribunal de première instance de Charleroi.

7 Na decisão de reenvio, este tribunal salienta nomeadamente que:

— o artigo 26.° do code de la TVA, que constitui a transposição para o direito belga do artigo 11.°, A, da Sexta Directiva, define o conceito de matéria colectável no âmbito do IVA;

— as partes admitem que uma subvenção faz parte da matéria colectável quando directamente ligada ao preço, o que é o caso quando esta é paga ao produtor, ao fornecedor ou ao prestador de serviços, quando é paga por um terceiro e quando constitui a contrapartida ou um elemento da contrapartida de uma entrega ou de uma prestação de serviço;

— as partes estão em desacordo quanto ao alcance desta última condição.

8 Nestas circunstâncias, o Tribunal de première instance de Charleroi decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais seguintes:

«1) [P]ara efeitos de aplicação do artigo 11.°, A, da Sexta Directiva do Conselho, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios [...], as subvenções de funcionamento que cobrem uma parte das despesas de exploração (ajudas ao investimento, participação nas despesas gerais ou nas despesas correntes, despesas de pessoal) de um sujeito passivo, de modo que influenciam o preço de custo final dos seus produtos e serviços, mas sem poderem ser individualizadas em relação a um preço de operação, constituem um montante tributável?

2) A sua natureza tributável está subordinada à existência de uma prestação individualizável a favor da entidade pública que subsidia e a uma equivalência entre o benefício obtido por esta última e a contraprestação fornecida?

3) Na afirmativa, como deve ser determinado o valor do benefício obtido pela entidade pública que concede a subvenção?»

## As questões prejudiciais

9 Com estas questões, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, qual a interpretação a dar ao conceito de «subvenções directamente relacionadas com o preço», na acepção do artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva, e, designadamente, se uma subvenção de funcionamento, como a que está em causa no processo principal, deve ser abrangida na matéria colectável tal como definida na referida disposição.

10 Importa, por um lado, verificar, como salientaram quer a Comissão, nas observações que submeteu ao Tribunal de Justiça, quer o advogado-geral, no n.º 40 das conclusões, que, em circunstâncias como as do processo principal, é indiferente que exista ou não, por parte de um sujeito passivo tal como o OPW, uma prestação individualizável em benefício da autoridade que lhe concede a subvenção. Com efeito, o artigo 11.º, A, da Sexta Directiva tem em vista situações em que estão em causa três partes, a saber, a autoridade que concede a subvenção, o organismo que dela beneficia e o comprador do bem ou o destinatário do serviço respectivamente entregue ou prestado pelo organismo subvencionado. Assim, as operações previstas no artigo 11.º, A, da Sexta Directiva não são as realizadas em benefício da autoridade que concede a subvenção.

11 Importa, por outro lado, salientar que subvenções como as individualizadas na primeira questão prejudicial — a saber, subvenções de funcionamento que abrangem uma parte dos custos de exploração — têm quase sempre influência sobre o preço de custo dos bens entregues e dos serviços prestados pelo organismo subvencionado. Com efeito, na medida em que oferece bens ou serviços específicos, o referido organismo poderá normalmente fazê-lo a preços que não poderia praticar se tivesse ao mesmo tempo de repercutir os seus custos e obter lucros.

12 Contudo, há que sublinhar que o simples facto de uma subvenção poder ter influência sobre os preços dos bens entregues ou dos serviços prestados pelo organismo subvencionado não basta para a tornar tributável. Para que a subvenção esteja directamente relacionada com o preço de tais operações, na acepção do artigo 11.º, A, da Sexta Directiva, é necessário, além disso, como a Comissão muito justamente salientou, que seja especificamente paga ao organismo subvencionado para que este forneça um bem ou preste um serviço determinado. Apenas neste caso é que uma subvenção pode ser considerada a contrapartida da entrega de um bem ou da prestação de um serviço e é, portanto, tributável.

13 Para verificar se a subvenção constitui uma contrapartida desse tipo, importa referir que o preço do bem ou do serviço deve ser determinado, quanto ao seu

princípio, o mais tardar, no momento em que ocorre o facto gerador. Deve igualmente concluir-se que o compromisso de pagar a subvenção assumido por aquele que a concede tem como corolário o direito de a receber reconhecido ao beneficiário quando a operação tributável foi realizada por este. A relação entre a subvenção e o preço deve resultar de forma inequívoca e após uma análise, caso a caso, das circunstâncias na origem do pagamento desta contrapartida. Ao invés, não é necessário que o preço do bem ou do serviço — ou uma parte do preço — esteja determinado. Basta que seja determinável.

14 Assim, compete ao órgão jurisdicional de reenvio provar a existência de um nexo directo entre a subvenção e o bem ou o serviço em causa. Tal exige que se verifique, numa primeira fase, que os compradores do bem ou os destinatários do serviço beneficiam da subvenção concedida ao beneficiário desta. Com efeito, é necessário que o preço a pagar pelo comprador ou pelo destinatário seja fixado de modo que diminua na proporção da subvenção concedida ao vendedor do bem ou ao prestador do serviço, que constitui então um elemento de determinação do preço exigido por estes últimos. O órgão jurisdicional deverá apreciar se, objectivamente, o facto de uma subvenção ser paga ao vendedor ou ao prestador permite a este vender o bem ou fornecer um serviço a um preço inferior ao que exigiria na falta dessa subvenção.

15 No processo principal e tendo em conta o facto de que, segundo a convenção-quadro, o OPW conduz várias acções, é necessário que o órgão jurisdicional de reenvio verifique se cada acção dá lugar a um pagamento específico e identificável ou se a subvenção é paga globalmente para abranger o conjunto dos custos de funcionamento do OPW. De todo o modo, apenas a parte da subvenção identificada como sendo a contrapartida de uma operação tributável pode, sendo caso disso, ser sujeita a IVA.

16 Tal como a Comissão muito justamente salienta, o exame da contabilidade anual entre o OPW e a Região da Valónia poderia permitir ao órgão jurisdicional nacional verificar se os montantes da subvenção a afectar a cada obrigação imposta ao OPW pela referida região são determinados por força da convenção-quadro. Se assim fosse, pode ser demonstrado um nexo directo entre a referida subvenção e a venda dos periódicos editados pelo OPW.

17 A fim de verificar se a contrapartida representada pela subvenção é determinável, o órgão jurisdicional de reenvio poderá, por outro lado, comparar o preço a que os bens em causa são vendidos relativamente ao preço normal de custo, ou procurar saber se o montante da subvenção foi diminuído na sequência da falta da produção dos referidos bens. Se os elementos apreciados forem significativos, cabe concluir que a parte da subvenção que foi afectada à produção e à venda do bem constitui uma «subvenção directamente relacionada com o preço». A este propósito, não é necessário que o montante da subvenção corresponda rigorosamente à diminuição do preço do bem entregue, bastando que a relação entre esta e a referida subvenção, que pode ser fixa, seja significativa.

18 Tendo em conta o que precede, cabe responder às questões colocadas que o conceito de «subvenções directamente relacionadas com o preço», na acepção do artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva, deve ser interpretado no sentido de que compreende unicamente as subvenções que constituem a contrapartida total ou parcial de uma operação de entrega de bens ou de prestação de serviços e que são pagas por um terceiro ao vendedor ou ao prestador de serviços. Compete ao órgão jurisdicional nacional verificar, com base nos elementos de facto que lhe foram apresentados, se a subvenção constitui ou não essa contrapartida.

## Quanto às despesas

19 As despesas efectuadas pelos Governos belga e francês e pela Comissão, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

pronunciando-se sobre as questões que lhe foram submetidas pelo Tribunal de première instance de Charleroi, por decisão de 11 de Maio de 2000, declara:

**O conceito de «subvenções directamente relacionadas com o preço», na acepção do artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), 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 compreende unicamente as subvenções que constituem a contrapartida total ou parcial de uma operação de entrega de bens ou de prestação de serviços e que são pagas por um terceiro ao vendedor ou ao prestador de serviços. Compete ao órgão jurisdicional nacional verificar, com base nos elementos de facto que lhe foram apresentados, se a subvenção constitui ou não essa contrapartida.**

Gulmann Puissochet Cunha Rodrigues

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 22 de Novembro de 2001.

O secretário

R. Grass

O presidente da Terceira Secção

C. Gulmann