ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

6 de Outubro de 2005 *

No processo C-243/03,

que tem por objecto uma acção por incumprimento nos termos do artigo 226.º CE, entrada em 6 de Junho de 2003,

Comissão das Comunidades Europeias, representada por E. Traversa, na qualidade de agente, assistido por N. Coutrelis, avocat, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandante,

contra

República Francesa, representada por G. de Bergues e C. Jurgensen-Mercier, na qualidade de agentes,

demandada,

* Língua do processo: francês.

apoiada por:

Reino de Espanha, representado por N. Díaz Abad, na qualidade de agente,

interveniente,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Rosas, presidente de secção, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (relator), J. Malenovský e U. Lõhmus, juízes,

advogado-geral: M. Poiares Maduro,
secretário: R. Grass,

vistos os autos,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 10 de Março de 2005,

profere o presente

Acórdão

1 Na petição inicial, a Comissão das Comunidades Europeias pede ao Tribunal de Justiça que declare que, ao instituir uma norma especial que limita a dedutibilidade do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») sobre a compra de bens de

equipamento por estes terem sido financiados através de subvenções, a República Francesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do direito comunitário e, designadamente, dos artigos 17.º e 19.º 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), conforme alterada pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995 (JO L 102, p. 18, a seguir «Sexta Directiva»).

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

2 O artigo 2.º, segundo parágrafo, 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), conforme alterada pela Sexta Directiva (a seguir «Primeira Directiva), dispõe que, «[e]m 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».

3 Segundo o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, a base tributável é constituída:

«No caso de entregas de bens e de prestações de serviços [...], 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.»

4 O artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da referida directiva, na redacção resultante do artigo 28.º-F da mesma directiva, prevê que, «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 [...] [o] imposto sobre o valor acrescentado 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».

5 O n.º 5 do mesmo artigo precisa que:

«No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo, não só para operações com direito à dedução, previstas nos n.ºs 2 e 3, como para operações sem direito à dedução, a dedução só é concedida relativamente à parte do imposto sobre o valor acrescentado proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.

Este *pro rata* é determinado nos termos do artigo 19.º, para o conjunto das operações efectuadas pelo sujeito passivo.

[...]»

6 O artigo 19.º, n.º 1, da Sexta Directiva, sob a epígrafe «Cálculo do *pro rata* de dedução», dispõe:

«O *pro rata* de dedução, previsto no n.º 5, primeiro parágrafo, do artigo 17.º, resultará de uma fracção que inclui:

— no numerador, o montante total do volume de negócios anual, líquido do imposto sobre o valor acrescentado, relativo às operações que conferem direito à dedução nos termos dos n.os 2 e 3 do artigo 17.º;

— no denominador, o montante total do volume de negócios anual, líquido do imposto sobre o valor acrescentado, relativo às operações incluídas no numerador e às operações que não conferem direito à dedução. Os Estados-Membros podem incluir, igualmente, no denominador o montante das subvenções que não sejam as referidas em A, 1, a), do artigo 11.º

[...]»

Legislação nacional

7 O artigo 271.º do code général des impôts (código geral dos impostos, a seguir «CGI») dispõe:

«I. 1. O imposto sobre o valor acrescentado que incidiu sobre os elementos do preço de uma operação sujeita a imposto é dedutível do imposto sobre o valor acrescentado aplicável a essa operação.

[...]

II. 1. Desde que os bens e serviços sejam utilizados para efeitos de operações sujeitas a imposto e que estas confiram direito a dedução, o imposto que os devedores podem deduzir é [designadamente]:

a) O constante das facturas de compra que lhes são entregues pelos vendedores, na medida em que estes últimos estivessem legalmente autorizados a indicar o imposto nas referidas facturas.

[...]»

8 O artigo 212.º do anexo II do CGI, na redacção dada pelo Decreto n.º 94-452, de Junho de 1994 (JORF de 5 de Junho de 1994, p. 8143), prevê:

«1. Os devedores que, no quadro das suas actividades abrangidas pelo âmbito de aplicação do imposto sobre o valor acrescentado, não realizam exclusivamente operações que conferem direito a dedução, podem deduzir uma fracção do imposto sobre o valor acrescentado que incidiu sobre os bens que constituem activos imobilizados utilizados para exercer essas actividades.

Esta fracção é igual ao montante do imposto dedutível obtido após aplicação, se for caso disso, das disposições do artigo 207 bis, multiplicado pela relação entre:

a) no numerador, o montante total anual do volume de negócios, excluído o imposto sobre o valor acrescentado, correspondente às operações que conferem direito a dedução, incluindo as subvenções directamente ligadas ao preço destas operações;

b) no denominador, o montante total anual do volume de negócios, excluído o imposto sobre o valor acrescentado, correspondente às operações que figuram no numerador, bem como às operações que não conferem direito a dedução, e de todas as subvenções, incluindo as que não estão directamente ligadas ao preço destas operações.

[...]»

9 A instrução de 8 de Setembro de 1994 do Serviço de Legislação Fiscal (*Bulletin officiel des impôts*, numéro spécial 3 CA-94, de 22 de Setembro de 1994, a seguir «instrução de 8 de Setembro de 1994») precisa, no seu livro 2, relativo às regras do direito a dedução:

«150. Conceito de subvenção de equipamento.

Trata-se de subvenções não tributáveis que são concedidas, no momento do seu pagamento, para financiamento de um determinado bem de investimento.

[...]

151. Regras aplicáveis às subvenções de equipamento.

«O imposto referente aos investimentos financiados pela subvenção pode ser efectivamente deduzido nas condições habituais quando o devedor integrar, no

preço das suas operações, as dotações para as amortizações de bens financiados na totalidade ou em parte por esta subvenção.

Se se demonstrar que a condição da repercussão das amortizações desses bens nos preços não é respeitada, o IVA referente a estes mesmos bens não pode ser deduzido quanto à quota-parte do montante financiado pela subvenção de equipamento.

Exemplo:

Um bem de investimento cujo preço de compra é de 1 186 000 F (TTC), IVA 186 000 F, é parcialmente financiado (20 %) por uma subvenção de equipamento no montante de 237 200 F.

O devedor não repercutiu no preço dessas operações tributáveis a parte da amortização do bem que corresponde à parte financiada pela subvenção de equipamento. Consequentemente, o imposto que incide sobre o bem (186 000 F) só pode ser deduzido no montante de: 186 000 F x 80% = 148 800 F.

O devedor aplicará, eventualmente e nas condições habituais, a percentagem de dedução da empresa ao imposto assim calculado.»

Fase pré-contenciosa

10 Na sequência de uma denúncia, a Comissão enviou ao Governo francês, em 23 de Abril de 2001, uma notificação para cumprir na qual acusava a República Francesa de violar os artigos 17.º, n.os 2 e 5, e 19.º da Sexta Directiva, por um lado, ao aplicar um *pro rata* de dedução do IVA a todos os sujeitos passivos, incluindo os que só efectuam operação tributáveis que conferem direito a dedução (a seguir «sujeitos passivos integrais»), e, por outro, ao limitar, através do regime das subvenções de equipamento, o direito a dedução em condições não previstas nesta directiva.

11 Não tendo obtido resposta a essa notificação no prazo fixado, a Comissão emitiu um parecer fundamentado, em 21 de Dezembro de 2001, convidando o referido Estado-Membro a tomar as medidas necessárias para lhe dar cumprimento no prazo de dois meses a contar da sua recepção.

12 Por ofício de 7 de Janeiro de 2002, o Governo francês esclareceu, designadamente, em resposta à notificação da Comissão, que o *prorata* de dedução se aplicava unicamente aos sujeitos passivos que efectuavam simultaneamente operações tributáveis e operações isentas de IVA (a seguir «sujeitos passivos mistos») e não aos sujeitos passivos integrais.

13 Em 26 de Junho de 2002, a Comissão emitiu um parecer fundamentado complementar, em que abandonou a primeira acusação, assente na aplicação de um *pro rata* de dedução aos sujeitos passivos integrais, reiterando embora a segunda, assente na limitação do direito à dedução do IVA que incide sobre os bens financiados por subvenções.

14 Por não considerar satisfatória a resposta dada pelo Governo francês ao parecer fundamentado complementar, a Comissão decidiu instaurar a presente acção.

Quanto à acção

Argumentos das partes

15 A Comissão acusa o Governo francês de ter introduzido, nos pontos 150 e 151 da instrução de 8 de Setembro de 1994, uma limitação ao direito à dedução do IVA não prevista na Sexta Directiva, que também não encontra fundamento no artigo 2.º da Primeira Directiva.

16 A este propósito, a Comissão observa que, relativamente aos sujeitos passivos mistos, por força da Sexta Directiva, a dedução do IVA é limitada ao montante das operações que conferem direito a dedução, quer através da aplicação de um *pro rata* global à empresa nos termos indicados no artigo 19.º, n.º 1, dessa directiva, quer eventualmente, se o Estado-Membro o pretender — designadamente para evitar abusos — segundo um dos métodos indicados no artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, da referida directiva (*pro rata* distintos para diversos ramos de actividade da empresa ou afectação directa de um bem a uma actividade precisa). Quando um Estado-Membro aplica um *pro rata* de dedução, nenhuma disposição da Sexta Directiva permite reduzir previamente a matéria colectável do IVA a que se aplica esse *pro rata*, com fundamento na origem dos fundos utilizados para adquirir um bem ou no modo de cálculo do preço das operações tributáveis efectuadas pelo sujeito passivo em causa.

17 Quanto aos sujeitos passivos integrais, nenhuma disposição da Sexta Directiva permite sujeitar a dedução do IVA que incidiu sobre bens de equipamento a uma limitação ligada à origem dos fundos que permitiram adquirir esses bens ou às modalidades de cálculo do preço das operações efectuadas.

18 Quanto às subvenções recebidas por um sujeito passivo, a Sexta Directiva não prevê de modo nenhum, salvo o disposto nos seus artigos 11.°, A, n.° 1, alínea b) e 19.°, a tomada em consideração de subvenções na liquidação do IVA devido pelos sujeitos passivos. Ora, é jurisprudência assente que as limitações do direito a dedução só são admitidas nos casos expressamente previstos na Sexta Directiva (v. acórdãos de 21 de Setembro de 1988, Comissão/França, 50/87, Colect., p. 4797, n.os 16 e 17, e de 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Colect., p. I-1883).

19 Quanto ao artigo 2.°, segundo parágrafo, da Primeira Directiva, a Comissão alega que esta disposição não tem um conteúdo diverso do do artigo 17.°, n.° 2, da Sexta Directiva.

20 O Governo francês entende que as disposições relativas às subvenções de equipamento, designadamente a condição ligada à amortização do bem, apenas constituem a aplicação das condições gerais do direito a dedução estabelecidas no artigo 2.°, segundo parágrafo, da Primeira Directiva e organizadas pelo disposto no artigo 17.°, n.° 2, da Sexta Directiva.

21 Segundo o mesmo governo, decorre, com efeito, das disposições conjugadas destes dois artigos que o direito a dedução é exercido quando um bem é utilizado para realização de actividades que conferem direito a dedução e quando o preço das operações efectuadas a jusante sujeitas a IVA integra o custo desse bem, quer o mesmo seja financiado por uma subvenção de equipamento ou por qualquer outro recurso do sujeito passivo.

22 Com efeito, segundo o Governo francês, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que só pode ser deduzido o montante do IVA que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço de uma operação tributável e que, para conferirem direito a dedução, as despesas suportadas por um sujeito passivo devem apresentar uma ligação directa e imediata com uma operação sujeita a IVA ou uma operação semelhante (v., designadamente, acórdãos de 5 de Maio de 1982, Schul, 15/81, Recueil, p. 1409, n.º 10, e de 27 de Setembro de 2001, Cibo Participations, C-16/00, Colect., p. I-6663, n.os 31 a 33).

23 O Governo francês precisa também que o uso da faculdade oferecida pelo artigo 19.º, n.º 1, da Sexta Directiva de inscrever as subvenções de equipamentos no denominador do *pro rata* de dedução levaria à restrição do exercício do direito à dedução para todas as despesas suportadas pelo sujeito passivo, quando a atribuição dessas subvenções tem necessariamente natureza pontual.

24 Além disso, o uso da referida faculdade, que só diz respeito aos sujeitos passivos mistos, pode gerar, assim, importantes distorções de concorrência entre estes últimos e os sujeitos passivos integrais.

25 O Governo francês acrescenta que a condição relativa à repercussão do custo das despesas suportadas pelo sujeito passivo no preço das operações sujeitas a IVA permite evitar que os beneficiários de subvenções não tributáveis contornem abusivamente, em seu proveito, o mecanismo de dedução deste imposto. Quanto a este aspecto, o referido governo observa, designadamente, que esse mecanismo pode, quando estejam em causa bens de investimento financiados por subvenções de equipamento, ser aplicado de tal forma que o IVA dedutível a montante seja superior ao IVA cobrado a jusante.

26 O Governo espanhol alega que a limitação directa do direito à dedução do IVA suportado na aquisição de bens de investimento financiados por subvenções

constitui uma aplicação concreta dos princípios subjacentes à inclusão, por força do artigo 19.°, n.° 1, da Sexta Directiva, no denominador do *pro rata* de dedução das subvenções que não fazem parte da base tributável, em conformidade com o artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da mesma directiva. A referida limitação é, pois, compatível com o direito comunitário e justificada pelas regras da Sexta Directiva.

27 Este governo sustenta também que os Estados-Membros podem aplicar o artigo 19.° da Sexta Directiva independentemente do artigo 17.°, n.° 5, da mesma e, portanto, podem aplicar esta norma não apenas aos sujeitos passivos mistos, mas a todos os sujeitos passivos.

Apreciação do Tribunal de Justiça

28 Importa recordar que, segundo jurisprudência assente, o direito à dedução previsto nos artigos 17.° e seguintes da Sexta Directiva faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efectuadas a montante. Toda e qualquer limitação do direito a dedução do IVA tem incidência no nível da carga fiscal e deve aplicar-se de modo semelhante em todos os Estados-Membros. Em consequência, só são permitidas derrogações nos casos expressamente previstos pela Sexta Directiva (v., designadamente, acórdãos Comissão/França, já referido, n.ºs 15 a 17; BP Soupergaz, já referido, n.° 18, e de 8 de Janeiro de 2002, Metropol e Stadler, C-409/99, Colect., p. I-81, n.° 42).

29 A este respeito, o artigo 17.°, n.° 1, da referida directiva dispõe que o direito a dedução se constitui no momento em que o imposto dedutível se torna exigível e o

n.º 2 do mesmo artigo autoriza o sujeito passivo, desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributáveis, a deduzir do IVA de que é devedor o imposto devido ou pago em relação a bens que lhe são ou serão fornecidos e a serviços que lhe são ou serão prestados por outro sujeito passivo.

30 Quanto aos sujeitos passivos mistos, resulta do artigo 17.º, n.º 5, primeiro e segundo parágrafos, da Sexta Directiva que o direito à dedução é calculado segundo um *pro rata* determinado em conformidade com o artigo 19.º da mesma directiva. O referido artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, autoriza, não obstante, os Estados-Membros a prever um dos outros métodos de determinação do direito à dedução enumerados nesse parágrafo, isto é, designadamente, o estabelecimento de um *pro rata* distinto para cada sector de actividade ou a dedução segundo a afectação de todos ou de parte dos bens e serviços a uma actividade precisa.

31 O artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva dispõe que as subvenções directamente relacionadas com o preço de um bem ou serviço são tributáveis nos mesmos termos que aquele. Quanto às subvenções que não estão directamente relacionadas com o preço, incluindo as subvenções em questão no caso vertente, o artigo 19.º, n.º 1, dessa mesma directiva dispõe que os Estados-Membros podem incluí-las no denominador do cálculo do *pro rata* aplicável quando um sujeito passivo efectua simultaneamente operações que conferem direito a dedução e operações isentas.

32 Como a Comissão observou com razão, a Sexta Directiva não prevê, de modo nenhum, salvo o disposto nestes dois preceitos, a tomada em consideração das subvenções no cálculo do IVA.

33 Ora, verifica-se que as disposições nacionais em causa fazem depender o direito à dedução do IVA, quando a aquisição do bem é financiada por uma subvenção, da condição de as amortizações desse bem serem repercutidas no preço das operações

efectuadas por esse sujeito, condição essa que não está prevista na Sexta Directiva, constituindo, por conseguinte, uma limitação do direito à dedução não permitida por esta última.

34 A este propósito, por um lado, há que rejeitar a argumentação do Governo francês assente no artigo 2.º, segundo parágrafo, da Primeira Directiva. Com efeito, esta última disposição, que se limita a enunciar o princípio do direito a dedução, cujo regime é objecto das disposições que a Sexta Directiva lhe consagra, não pode servir de fundamento a uma limitação do direito a dedução não prevista nas referidas disposições (v. acórdão Comissão/França, já referido, n.º 23).

35 Por outro lado, importa precisar que, como observou o advogado-geral no n.º 23 das suas conclusões, os Estados-Membros são obrigados a aplicar a Sexta Directiva mesmo que a considerem perfectível. Com efeito, resulta do acórdão de 8 de Novembro de 2001, Comissão/Países Baixos, C-338/98, Colect., p. I-8265, n.os 55 e 56, que, ainda que a interpretação proposta por determinados Estados-Membros permitisse melhor respeitar determinadas finalidades prosseguidas pela Sexta Directiva, como a neutralidade do imposto, os Estados-Membros não se podem afastar das normas nela expressamente previstas.

36 No que respeita aos argumentos do Reino de Espanha assentes no artigo 19.º da Sexta Directiva, refira-se, por um lado, que esta disposição é aplicável unicamente aos sujeitos passivos mistos e, por outro, que a mesma só se aplica às situações nela previstas (v. acórdão proferido hoje, Comissão/Espanha, C-204/03, Colect., p. I-8389, n.os 24 e 25).

37 Assim, há que declarar que, ao instituir uma regra especial que limita a dedutibilidade do IVA que incide sobre a compra de bens de equipamento por estes terem sido financiados através de subvenções, a República Francesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do direito comunitário e, designadamente, dos artigos 17.º e 19.º da Sexta Directiva.

Quanto às despesas

38 Nos termos do artigo 69.º, n.º 2, do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo a Comissão pedido a condenação da República Francesa e tendo esta sido vencida, há que condená-la nas despesas. Nos termos do n.º 4, primeiro parágrafo, do mesmo artigo, o Reino de Espanha, que interveio no processo, suportará as respectivas despesas.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Terceira Secção) decide:

1) **Ao instituir uma regra especial que limita a dedutibilidade do imposto sobre o valor acrescentado que incide sobre a compra de bens de equipamento por estes terem sido financiados através de subvenções, a República Francesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do direito comunitário e, designadamente, dos artigos 17.º e 19.º 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, conforme alterada pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995.**

2) **A República Francesa é condenada nas despesas.**

3) **O Reino de Espanha suporta as respectivas despesas.**

Assinaturas.