

Downloaded via the EU tax law app / web

Processo C-33/03

Comissão das Comunidades Europeias

contra

Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte

«Incumprimento de Estado – Artigos 17.º e 18.º da Sexta Directiva IVA – Regulamentação nacional que permite à entidade patronal deduzir o IVA sobre fornecimentos de combustível aos seus trabalhadores sempre que os reembolsa do custo do mesmo»

Conclusões da advogada-geral C. Stix-Hackl apresentadas em 14 de Dezembro de 2004

Acórdão do Tribunal de Justiça (Primeira Secção) de 10 de Março de 2005

Sumário do acórdão

Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Dedução do imposto pago a montante – Regulamentação nacional que permite à entidade patronal deduzir o imposto sobre os fornecimentos de combustível aos seus trabalhadores – Carburante que não é exclusivamente utilizado para fins profissionais – Inadmissibilidade

[Directiva 77/388 do Conselho, artigos 17.º, n.º 2, alínea a), e 18.º, n.º 1, alínea a)]

Um Estado-Membro que permite aos sujeitos passivos, no caso concreto, as entidades patronais, deduzirem o imposto sobre o valor acrescentado sobre determinados fornecimentos de carburante a sujeitos não passivos, no caso concreto, os seus trabalhadores, em condições que não asseguram que o imposto deduzido se reporta exclusivamente ao carburante utilizado para efeitos das operações tributáveis do sujeito passivo, não cumpre as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 17.º, n.º 2, alínea a), e 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios.

(cf. n.os 18, 26, 31, disp.)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

10 de Março de 2005 (*)

«Incumprimento de Estado – Artigos 17.º e 18.º da Sexta Directiva IVA – Regulamentação nacional que permite à entidade patronal deduzir o IVA sobre fornecimentos de combustível aos seus trabalhadores sempre que os reembolsa do custo do mesmo»

No processo C-33/03,

que tem por objecto uma acção por incumprimento nos termos do artigo 226.º CE, entrada em 28 de Janeiro de 2003 ,

Comissão das Comunidades Europeias, representada por R. Lyal, na qualidade de agente, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandante,

contra

Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte, representado por P. Ormond e C. Jackson, na qualidade de agentes, assistidas por N. Fleming, QC, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandado,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: P. Jann, presidente de secção, K. Lenaerts (relator), N. Colneric, K. Schieman e E. Juhász, juizes,

advogada-geral: C. Stix-Hackl,

secretário: M.-F. Contet, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 11 de Novembro de 2004,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 14 de Dezembro de 2004,

profere o presente

Acórdão

1 Na petição inicial, a Comissão das Comunidades Europeias pede ao Tribunal que declare que, ao atribuir aos sujeitos passivos o direito de deduzir o imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») sobre determinados fornecimentos de combustível a sujeitos não passivos, contrariamente ao disposto nos artigos 17.º e 18.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, a seguir «Sexta Directiva»), o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado CE.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

2 Nos termos do artigo 4.º da Sexta Directiva:

«Por ‘sujeito passivo’ entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das actividades económicas referidas no n.º 2, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade.

[...]

4. A expressão 'de modo independente', utilizada no n.º 1, exclui da tributação os assalariados e outras pessoas, na medida em que se encontrem vinculados à entidade patronal por um contrato de trabalho ou por qualquer outra relação jurídica que estabeleça vínculos de subordinação no que diz respeito às condições de trabalho e de remuneração e à responsabilidade da entidade patronal.

[...]»

3 O artigo 17.º da Sexta Directiva, sob a epígrafe «Origem e âmbito do direito à dedução», dispõe:

«1. O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

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 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;

[...]»

4 O artigo 18.º da Sexta Directiva, sob a epígrafe «Disposições relativas ao exercício do direito à dedução», dispõe:

«1. Para poder exercer o direito à dedução, o sujeito passivo deve:

a) Relativamente à dedução prevista no n.º 2, alínea a), do artigo 17.º, possuir uma factura emitida nos termos do n.º 3 do artigo 22.º;

[...]»

Regulamentação nacional

5 Os artigos 2.º e 3.º do VAT (Input Tax) (Person Supplied) Order 1991 (regulamento de 1991 relativo ao IVA, a seguir «Order sobre o IVA»), que entrou em vigor em 1 de Dezembro de 1991, dispõem:

«2. O artigo 3.º é aplicável quando seja fornecido combustível a uma pessoa não sujeita a IVA e um sujeito passivo pague a esta:

a) o custo efectivo do combustível, ou

b) um montante que, na totalidade ou em parte, seja próximo do custo do combustível e que seja pago para reembolsar a pessoa não sujeita a IVA deste, o qual é determinado com base:

i) na distância total que o veículo no qual o combustível é utilizado percorre (quer essa distância englobe ou não trajectos não efectuados no âmbito da actividade do sujeito passivo), e

ii) na cilindrada do veículo, independentemente de o sujeito passivo realizar pagamentos com o fim de lhe reembolsar outras despesas.

3. Na medida em que este artigo seja aplicável, para efeitos da Section 14(3) do Value Added Tax Act 1983 [lei de 1983 relativa ao IVA], deve considerar-se que o combustível foi fornecido ao sujeito passivo para ser utilizado no âmbito de uma actividade comercial por este exercida e como contraprestação correspondente ao montante que pagou, nos termos do artigo 2.º, alíneas a) ou b) (excluem-se reembolsos de despesas que não sejam de combustível).»

6 Importa precisar que a Section 14(3) do Value Added Tax Act 1983 foi entretanto substituída pela Section 24(1) do Value Added Tax Act 1994 (lei de 1994 sobre o IVA).

7 Não obstante os artigos 2.º e 3.º da Order sobre o IVA estarem redigidos em termos genéricos, verifica-se que o direito à dedução do IVA previsto nessas disposições diz respeito ao combustível reembolsado pela entidade patronal aos seus trabalhadores, como resulta da nota explicativa anexa a essa Order, redigida nos seguintes termos:

«A presente Order, que entra em vigor em 1 de Dezembro de 1991, confere força de lei a uma prática administrativa já existente há muito tempo. A Order prevê que o combustível adquirido por trabalhadores seja considerado como tendo sido fornecido à entidade patronal sempre que o trabalhador, através de um montante calculado ao quilómetro ou com base no montante efectivamente pago, seja reembolsado [...]».

Fase pré-contenciosa

8 A Comissão desencadeou o processo por incumprimento previsto no artigo 226.º CE mediante o envio, em 10 de Maio de 1995, de uma notificação para cumprir ao Governo do Reino Unido, na qual se limitou, numa primeira fase, a denunciar a violação do artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva. Com efeito, a Comissão considerou que a atribuição do direito a dedução previsto nos artigos 2.º e 3.º da Order sobre o IVA, sem necessidade de apresentação de factura, não cumpria as exigências do referido artigo 18.º

9 Depois de examinar pormenorizadamente a situação, a Comissão concluiu que a atribuição do direito a dedução, nas circunstâncias previstas nos artigos 2.º e 3.º da Order sobre o IVA, também viola o artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva. A Comissão enviou ao Reino Unido uma notificação para cumprir complementar, em 17 de Outubro de 1996. Para dissipar quaisquer dúvidas de que considerava contrário ao artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva o direito de a entidade patronal deduzir o IVA por ocasião do reembolso ao trabalhador do custo do combustível, em aplicação do artigo 2.º, n.º 2, alíneas a) e b), da referida Order, a Comissão enviou ao Reino Unido uma segunda notificação para cumprir complementar, em 3 de Dezembro de 1997.

10 O Reino Unido apresentou as suas observações por cartas de 13 de Julho de 1995, 16 de Dezembro de 1996 e 28 de Janeiro de 1998.

11 A Comissão, considerando que estas respostas não eram satisfatórias, enviou um parecer fundamentado ao Reino Unido em 14 de Outubro de 1998, convidando-o a tomar as medidas necessárias para dar cumprimento a esse parecer no prazo de dois meses a contar da sua notificação.

12 Na sua resposta de 15 de Dezembro de 1998 ao parecer fundamentado, o Reino Unido reiterou a sua discordância com a posição da Comissão.

Quanto à acção

Quanto à acusação relativa à violação do artigo 17.º da Sexta Directiva

13 A Comissão sustenta que os artigos 2.º e 3.º da Order sobre o IVA violam o artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, dado que atribuem a um sujeito passivo o direito a dedução do IVA sobre combustível fornecido a um sujeito não passivo. Além disso, as referidas disposições nacionais não sujeitam a dedução do IVA pelo sujeito passivo à condição de o combustível ser utilizado pelo sujeito não passivo para efeitos das operações tributáveis do sujeito passivo.

14 O Governo do Reino Unido alega que o regime de deduções previsto na Sexta Directiva tem por objectivo desonerar completamente os sujeitos passivos do IVA devido ou pago no âmbito das suas actividades económicas (acórdão de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, p. 655, n.º 19). Quando uma pessoa exerce uma actividade económica, todos os bens e serviços que lhe são fornecidos para essa actividade constituem elementos do custo das suas próprias operações, pelo que todo o IVA que onerou essas operações a montante deve ser dedutível.

15 É prática comercial corrente a entidade patronal – sujeito passivo – confiar aos seus trabalhadores – sujeitos não passivos – a aquisição de bens destinados a utilização no âmbito da sua actividade profissional. Para garantir que a entidade patronal possa exercer o seu direito à dedução do IVA sobre todos os bens utilizados para as suas operações tributáveis, deve-se considerar que, quando um trabalhador actua por conta da entidade patronal e adquire bens que serão utilizados pela entidade patronal para as suas actividades profissionais, a entrega é, na realidade, feita à entidade patronal.

16 A este propósito, importa recordar, antes de mais, que as disposições do artigo 17.º da Sexta Directiva indicam, com precisão, as condições de aquisição e o âmbito do direito à dedução, não deixando aos Estados-Membros nenhuma margem de apreciação quanto à sua aplicação (v. acórdãos de 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Colect., p. I-1883, n.º 35, e de 8 de Novembro de 2001, Comissão/Países Baixos, C-338/98, Colect., p. I-8265, n.º 43).

17 Em seguida, resulta do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva que é permitido a um sujeito passivo deduzir o IVA devido ou pago relativamente aos bens que lhe foram fornecidos e aos serviços que lhe foram prestados por outro sujeito passivo, desde que esses bens e serviços tenham sido utilizados para efeitos das suas operações tributáveis.

18 Ora, no caso em apreço, os artigos 2.º e 3.º da Order sobre o IVA habilitam um sujeito passivo, neste caso, a entidade patronal, a deduzir o IVA sobre o combustível fornecido a sujeitos não passivos, os trabalhadores, sempre que aquela reembolse estes do custo do combustível.

19 É certo que, como sublinha o Governo do Reino Unido, os trabalhadores, no exercício das suas actividades profissionais, actuam geralmente por conta da entidade patronal. Por conseguinte, segundo este governo, deve reconhecer-se à entidade patronal o direito à dedução do IVA sobre o combustível comprado pelo trabalhador para efeitos das operações tributáveis da entidade patronal.

20 No entanto, importa observar que a Order sobre o IVA não sujeita o direito a dedução nela previsto à condição de o combustível comprado pelo sujeito não passivo ser utilizado para efeitos das operações tributáveis do sujeito passivo. Com efeito, nem a Order sobre o IVA nem a nota explicativa impõem como condição para beneficiar da dedução do IVA que o combustível comprado pelo trabalhador seja utilizado para efeitos das operações tributáveis da entidade patronal. Pelo contrário, os artigos 2.º, alíneas b), i), e 3.º dessa Order, lidos conjugadamente, permitem à entidade patronal a dedução do IVA sobre o montante do combustível reembolsado

ao trabalhador, calculado com base na distância total percorrida pelo veículo do trabalhador «quer essa distância englobe ou não trajectos não efectuados no âmbito da actividade do sujeito passivo».

21 Em resposta a uma pergunta escrita do Tribunal, o Governo do Reino Unido admitiu expressamente que «[a] própria Order não prevê umnexo obrigatório entre o direito de a entidade patronal deduzir o IVA sobre o combustível comprado pelo trabalhador e a utilização por este do combustível para efeitos das operações tributáveis da entidade patronal».

22 Daqui se conclui que os artigos 2.º e 3.º da Order sobre o IVA não são compatíveis com o artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, na medida em que habilitam um sujeito passivo, neste caso, a entidade patronal, a deduzir o IVA sobre o combustível fornecido a sujeitos não passivos, os trabalhadores, em condições que não garantem que o IVA deduzido se reporte exclusivamente ao combustível utilizado para efeitos das operações tributáveis do sujeito passivo.

23 O Governo do Reino Unido observa, contudo, que o nexonecessário entre o direito à dedução do IVA e a utilização do combustível para as operações tributáveis do sujeito passivo é assegurada pelas disposições do Value Added Tax Act 1994, tal como são aplicadas pela administração fiscal britânica. Este governo explica, quanto a este ponto, que o sistema de reembolso que confere o direito à dedução do IVA, reconhecido pela administração fiscal, funciona da forma seguinte. Primeiro, o trabalhador entrega à entidade patronal uma contabilização detalhada da quilometragem, indicando os percursos efectuados para fins profissionais e a quilometragem correspondente, bem como a cilindrada do veículo utilizado. O trabalhador entrega igualmente à entidade patronal as facturas relativas à compra do combustível. Em seguida, a entidade patronal utiliza uma lista elaborada pelo Royal Automobile Club, pela Automobile Association ou pelas UK Customs (autoridades aduaneiras britânicas), a partir de taxas aprovadas pela Inland Revenue (administração fiscal britânica) e com base em informações detalhadas fornecidas pelos fabricantes de automóveis, para determinar o custo do combustível por quilómetro para o tipo de veículo em causa. Este sistema oferece, segundo o Governo do Reino Unido, garantias suficientes de que o montante reembolsado ao trabalhador corresponde ao custo do combustível realmente utilizado por este último no âmbito da actividade profissional da entidade patronal.

24 Observe-se, a este propósito, que o Value Added Tax Act 1994 é uma legislação geral relativa ao IVA que, nas suas Sections 24 a 26, enuncia os princípios da dedutibilidade deste imposto. Embora, por força desta lei, o direito à dedução do IVA se reporte, em princípio, aos bens e serviços utilizados pelo sujeito passivo para efeitos das suas operações tributáveis, esse diploma não é susceptível de compatibilizar o disposto nos artigos 2.º e 3.º da Order sobre o IVA com o disposto no artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva. Com efeito, dado que, nos termos do artigo 3.º da referida Order, para efeitos do Value Added Tax Act 1994, o combustível cujo custo é reembolsado pela entidade patronal aos seus trabalhadores é automaticamente considerado fornecido à entidade patronal, a legislação nacional em causa não garante que o direito à dedução do IVA nela prevista respeite apenas ao combustível efectivamente utilizado pelos trabalhadores para efeitos das operações tributáveis da entidade patronal.

25 Quanto ao argumento do Reino Unido de que a prática seguida pela administração fiscal garante a existência de umnexo obrigatório entre o direito de a entidade patronal deduzir o IVA e a utilização pelos trabalhadores do combustível para as operações tributáveis da entidade patronal, recorde-se que é jurisprudência constante que a incompatibilidade de uma legislação nacional com as disposições comunitárias só pode ser definitivamente eliminada através de normas internas de carácter coercivo com o mesmo valor jurídico que as que devem ser modificadas. Não se pode considerar que simples práticas administrativas constituam a execução

válida das obrigações decorrentes do direito comunitário (v., nesse sentido, acórdãos de 13 de Março de 1997, Comissão/França, C?197/96, Colect., p. I?1489, n.º 14; de 9 de Março de 2000, Comissão/Itália, C?358/98, Colect., p. I?1255, n.º 17, e de 7 de Março de 2002, Comissão/Itália, C?145/99, Colect., p. I?2235, n.º 30).

26 Por conseguinte, resulta do exposto que os artigos 2.º e 3.º da Order sobre o IVA, ao atribuírem a um sujeito passivo o direito de deduzir o IVA sobre determinados fornecimentos de combustível a sujeitos não passivos em condições que não garantem que o IVA deduzido se reporta exclusivamente ao combustível utilizado para efeitos das operações tributáveis do sujeito passivo, não são compatíveis com o disposto no artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva.

27 Resulta de todo o exposto que a primeira acusação da Comissão é procedente.

Quanto à acusação relativa à violação do artigo 18.º da Sexta Directiva

28 A Comissão sustenta que a dedução prevista nos artigos 2.º e 3.º da Order sobre o IVA é concedida sem que seja exigida a apresentação de factura, em violação do artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva.

29 O Governo do Reino apenas contesta esta acusação na hipótese de a primeira acusação ser julgada improcedente.

30 Nestes termos, há que considerar que a acusação relativa ao artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva é igualmente procedente.

31 Por conseguinte, há que concluir que, ao atribuir aos sujeitos passivos o direito de deduzir o IVA sobre determinados fornecimentos de combustível a sujeitos não passivos, contrariamente ao disposto nos artigos 17.º, n.º 2, alínea a), e 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, o Reino Unido não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força desta directiva.

Quanto às despesas

32 Por força do disposto no 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 do Reino Unido e tendo este sido vencido, há que condená-lo nas despesas.

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

1) **Ao atribuir aos sujeitos passivos o direito de deduzir o imposto sobre o valor acrescentado sobre determinados fornecimentos de combustível a sujeitos não passivos, contrariamente ao disposto nos artigos 17.º, n.º 2, alínea a), e 18.º, n.º 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, o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força desta directiva.**

2) **O Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte é condenado nas despesas.**

Assinaturas

* Língua do processo: inglês.