

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
CHRISTINE STIX-HACKL
apresentadas em 14 de Dezembro de 2004¹

I — Introdução

1. Com a presente acção, a Comissão pede ao Tribunal de Justiça que declare que, ao conceder aos sujeitos passivos o direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado em relação a certos fornecimentos de combustível para veículos a pessoas não sujeitas a IVA, em violação dos artigos 17.º e 18.º da Sexta Directiva 77/388/CEE (a seguir «Sexta Directiva»)², o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado CE.

2. No presente processo, coloca-se em especial a questão de saber se a legislação britânica relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, nos termos da qual a entidade patronal tem o direito de efectuar a dedução do imposto pago a montante em relação a reembolsos a que tenha procedido de despesas de combustível fornecido aos seus trabalhadores, é comparável à legislação neerlandesa em matéria de dedução, que o

Tribunal de Justiça, no seu acórdão de 8 de Novembro de 2001³, considerou incompatível com os artigos 17.º, n.º 2, alínea a), e 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva.

II — Quadro jurídico

A — Regulamentação comunitária

3. O artigo 4.º da Sexta Directiva determina, designadamente:

«1. 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.

1 — Língua original: alemão.

2 — 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).

[...]

3 — Acórdão Comissão/Países Baixos (C-338/98, Colect., p. I-8265, a seguir «acórdão Comissão/Países Baixos»).

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.

[...]

4. O artigo 17.º da Sexta Directiva com a epígrafe «Origem e âmbito do direito a dedução» dispõe, designadamente, no n.º 2, alínea a):

«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.»

5. O artigo 18.º da Sexta Directiva, com a epígrafe «Disposições relativas ao exercício do direito à dedução», prevê nomeadamente:

«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;

[...]

3. Os Estados-Membros fixarão as condições e as regras [segundo] as quais o sujeito passivo pode ser autorizado a proceder a uma dedução a que não tenha procedido em conformidade com o disposto nos n.ºs 1 e 2.

[...]

6. O artigo 22.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva determina:

«Os sujeitos passivos devem emitir uma factura ou um documento que a substitua, em relação à entrega de bens e às prestações

de serviços que efectuem a outro sujeito passivo [...]

acrescentado que incide sobre fornecimentos a pessoas, a seguir «Order IVA de 1991»), que entrou em vigor em 1 de Dezembro de 1991, prevê-se, em relação ao reembolso do preço do combustível efectuado por um sujeito passivo, o seguinte:

Do mesmo modo, os sujeitos passivos devem emitir uma factura em relação aos pagamentos por conta que lhes são efectuados por outro sujeito passivo antes de se realizar a entrega dos bens ou a prestação de serviços.»

«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:

7. O artigo 22.º, n.º 3, alínea c), da Sexta Directiva tem a seguinte redacção:

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:

«Os Estados-Membros estabelecerão os critérios segundo os quais um documento pode servir de factura.»

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

B — Legislação nacional

8. Nos artigos 2.º e 3.º do VAT (Input Tax) (Person Supplied) Order 1991 (Regulamento de 1991 relativo ao imposto sobre o valor

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 imposto sobre o valor acrescentado), 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 contra-prestação correspondente ao montante que pagou, nos termos do artigo 2.º, alínea a) ou b) (excluem-se reembolsos de despesas que não sejam de combustível).»

9. Nas notas explicativas anexas a este regulamento declara-se:

«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. [...]»

10. Segundo a descrição do Governo do Reino Unido, o reembolso do preço é efectuado pela entidade patronal, nos termos do artigo 2.º, (b), da Order IVA de 1991, o que significa, na prática, que é adoptado o seguinte sistema: o trabalhador entrega à entidade patronal um registo detalhado no qual são mencionadas as deslocações de serviço, a correspondente quilometragem e

a cilindrada do veículo utilizado. Além disso, o trabalhador apresenta à entidade patronal uma factura de combustível da qual não consta o nome do destinatário do combustível.

11. O trabalhador efectua então o cálculo das despesas de combustível com base numa lista publicada da média do preço do combustível por quilómetro que é elaborada pelo Royal Automobile Club, pela Automobile Association ou pela UK Customs (autoridades aduaneiras britânicas) com base em taxas reconhecidas pela Inland Revenue (administração fiscal) e em informações detalhadas dos fabricantes de automóveis. Através destes factores — número de quilómetros efectuados nas deslocações de serviço e preço do combustível por quilómetro para o tipo de veículo em causa — a entidade patronal pode, como refere o Governo do Reino Unido, calcular os custos exactos das deslocações de serviço e proceder ao correspondente reembolso.

III — Fase pré-contenciosa e fase contenciosa

12. Uma vez que a Comissão considerou que, quando não se exija a apresentação de factura, a possibilidade de proceder à dedução prevista nos artigos 2.º e 3.º da Order IVA de 1991 viola o artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, desencadeou contra o

Reino Unido, por notificação para cumprir de 10 de Maio de 1995, um processo por incumprimento nos termos do artigo 226.º CE.

acção no Tribunal de Justiça, inscrita no registo em 28 de Janeiro de 2003.

13. Após examinar pormenorizadamente a situação, a Comissão ampliou as suas acusações em duas notificações complementares de 17 de Outubro de 1996 e de 3 de Dezembro de 1997, acusando igualmente o Reino Unido de uma violação do artigo 17.º da Sexta Directiva. Afirma nestas que a Order IVA de 1991 viola também estas disposições na medida em que permite a dedução do imposto em relação ao fornecimento de bens e serviços a trabalhadores, ou seja, a pessoas não sujeitas a IVA, utilizados para fins diferentes das operações da entidade patronal.

14. O Governo do Reino Unido rejeitou as acusações da Comissão por cartas de 13 de Julho de 1995, 16 de Dezembro de 1996 e 28 de Janeiro de 1998 e alegou que o direito a dedução relativo ao reembolso de despesas de combustível efectuadas para fins profissionais da entidade patronal, tal como regulado na Order IVA de 1991, deve manter-se no âmbito da Sexta Directiva.

15. A Comissão, mantendo a sua posição, enviou em 14 de Outubro de 1998 um parecer fundamentado ao Governo do Reino Unido, o qual, no entanto, na carta de 15 de Dezembro de 1998, persistiu na sua posição. Após o acórdão Comissão/Países Baixos, de 8 de Novembro de 2001, pelo qual a Comissão tinha aguardado, esta, por petição de 27 de Janeiro de 2003, propôs a presente

16. A Comissão pede ao Tribunal de Justiça que se digne:

— declarar que, ao conceder aos sujeitos passivos o direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado em relação a certos fornecimentos de combustível para veículos a pessoas não sujeitas a IVA, em violação dos 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, o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado CE;

— condenar o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte nas despesas.

O Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte pede ao Tribunal de Justiça que se digne julgar improcedente a acção intentada pela Comissão.

IV — Exame dos fundamentos invocados pela Comissão

17. Os fundamentos invocados pela Comissão respeitam, por um lado, aos pressupostos do nascimento do direito a dedução, tal como são estabelecidos no artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva, e, por outro, aos pressupostos para o exercício do direito a dedução regulados pelo artigo 18.º desta directiva⁴.

A — Quanto à violação do artigo 17.º da Sexta Directiva

1) Principais argumentos das partes

18. Segundo a Comissão, a controvertida Order IVA de 1991 viola o artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva por conceder o direito a dedução em relação a fornecimentos efectuados a uma pessoa não sujeita a

IVA, designadamente ao trabalhador, e por não garantir que o direito à dedução do imposto seja apenas relativo a fornecimentos de combustível utilizados para operações tributáveis da entidade patronal. Neste âmbito, invoca, em primeira linha, o acórdão Comissão/Países Baixos e afirma que a legislação britânica controvertida é comparável com a regulamentação que o Tribunal de Justiça, nesse acórdão, considerou ser incompatível com a Sexta Directiva.

19. A Comissão não exclui que muitas aquisições efectuadas pelo trabalhador sejam na realidade fornecimentos à sua entidade patronal e, por conseguinte, a um sujeito passivo com direito a dedução. No entanto, no presente caso, contrariamente ao processo Intiem⁵, não existe uma ligação directa entre dois sujeitos passivos, neste caso entre o fornecedor do combustível e a entidade patronal.

20. O Governo do Reino Unido refere, em primeiro lugar, o significado do princípio segundo o qual um sujeito passivo, quando e na medida em que utilize bens ou serviços para efeitos das suas operações tributáveis, tem direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado sobre os bens ou serviços utilizados. O referido princípio visa garantir a neutralidade fiscal de todas as transacções económicas na Comunidade.

⁴ — Quanto a esta divisão, v. acórdão de 29 de Abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, Colect., p. I-5583, n.º 30), e acórdão Comissão/Países Baixos, já referido na nota 3, n.º 71.

⁵ — Acórdão de 8 de Março de 1988, Intiem (165/86, Colect., p. 1471).

21. No presente caso, trata-se de determinar se o artigo 17.º da Sexta Directiva confere um direito a dedução em situações em que um trabalhador faz aquisições para ou em proveito da empresa da entidade patronal e é depois reembolsado dessas despesas pela empresa. Desde que os bens e os serviços sejam utilizados no âmbito de uma operação tributável, deve ser indiferente que o destinatário efectivo (ou mesmo contratual) dos bens ou serviços seja a própria entidade patronal ou o seu empregado ou representante.

22. Segundo o Governo do Reino Unido, a Comissão ignora a realidade económica. Seguindo a sua argumentação — formal — uma entidade patronal não poderia, contrariamente ao previsto na Sexta Directiva, deduzir todos os encargos de exploração. O fornecimento de combustível à entidade patronal sujeita a imposto para as suas operações tributáveis ocorre, na realidade, através do trabalhador. A situação é eventualmente comparável com aquela em que o trabalhador efectua despesas de alojamento, restauração ou transporte aquando de uma deslocação de ordem profissional, ou ainda em que um trabalhador de uma empresa de construção que trabalha numa obra no exterior adquire ferramentas. O facto de estarem associados à aquisição de combustível problemas de delimitação específicos, não deve, em princípio, obstar ao direito a dedução.

23. O Governo do Reino Unido admite que existem semelhanças entre o sistema em

causa no acórdão Comissão/Países Baixos e o sistema britânico. Porém, contrariamente àquele, o sistema britânico — na medida em que isso seja razoavelmente possível num sistema que se baseia necessariamente em estimativas — garante que só é possível proceder à dedução do imposto sobre o valor acrescentado em relação às despesas de transporte efectivamente suportadas pelo trabalhador. O Governo do Reino Unido partilha da tese segundo a qual o direito a dedução, nos termos da Order IVA de 1991, se deve limitar ao combustível utilizado para as operações da entidade patronal. Na aplicação e execução da Order IVA de 1991, o direito a dedução também é efectivamente limitado neste sentido. A entidade patronal tão-pouco tem qualquer interesse em reembolsar despesas de combustível além das relativas às deslocações de serviço.

24. Na sua carta de resposta à pergunta do Tribunal de Justiça, o Governo do Reino Unido reconheceu que a Order IVA de 1991 não estabelece uma relação jurídica vinculativa entre o direito a dedução da entidade patronal nos termos dos seus artigos 2.º e 3.º e a utilização do combustível adquirido pelo trabalhador para operações tributáveis da entidade patronal. No entanto, a relação necessária verifica-se à luz do Value Added Tax Act 1994 (a seguir «Lei IVA de 1994»), que tem carácter geral. As disposições desta lei descritas pelo Governo do Reino Unido contêm o fundamento jurídico da Order IVA de 1991, uma definição geral de imposto

sobre o valor acrescentado (imposto sobre o valor acrescentado que onera o fornecimento de bens e a prestação de serviços para fins da empresa do sujeito passivo) e a regulamentação segundo a qual, em caso de utilização mista, só pode ser deduzida a proporção de imposto sobre o valor acrescentado paga a montante pelos bens e serviços que tenham sido usados para fins da empresa.

2) Apreciação

25. Antes de examinar a questão de saber se o mecanismo de dedutibilidade controvertido é compatível, nos termos da Order IVA de 1991, com o artigo 17.º da Sexta Directiva, importa recordar alguns princípios do direito a dedução regulado nesta disposição.

26. Segundo jurisprudência assente, o direito a dedução faz parte integrante do mecanismo do imposto sobre o valor acrescentado e não pode, em princípio, ser limitado⁶. O regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do ónus do imposto sobre o valor acrescentado, devido ou pago, no âmbito de todas as suas actividades económicas. O sistema comum

do imposto sobre o valor acrescentado garante, por conseguinte, a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição de as referidas actividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA⁷.

27. Nos termos do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, «o sujeito passivo» está autorizado a deduzir do imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago o imposto devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados «por outro sujeito passivo», «[d]esde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis».

28. Resulta, assim, do teor desta disposição que, para ter direito a dedução, é necessário que o interessado seja um «sujeito passivo» na acepção da Sexta Directiva e que os bens e serviços em questão tenham sido utilizados para os fins das operações tributáveis⁸.

29. Resulta ainda do teor do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva que o direito a dedução só existe em relação à proporção ao imposto sobre o valor acrescentado paga

7 — V., entre outros, acórdãos de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman (268/83, Recueil, p. 655, n.º 19), e de 15 de Janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Colect., p. I-1, n.º 15).

8 — V. acórdão de 29 de Abril de 2004, Faxworld (C-137/02, Colect., p. I-5547, n.º 24).

6 — V., entre outros, acórdão de 1 de Abril de 2004, Bockemühl (C-90/02, Colect., p. I-3303, n.º 38).

pelos bens que tenham sido fornecidos ou pelos serviços que tenham sido prestados ao sujeito passivo por outro sujeito passivo.

por finalidade excluir do direito à dedução o IVA pago relativamente a bens que, embora vendidos ao sujeito passivo para utilização exclusiva no âmbito das suas actividades profissionais, tenham sido fisicamente entregues aos seus empregados»¹⁰.

30. Em primeiro lugar, quanto à acusação da Comissão de que o trabalhador não é um sujeito passivo, isto é, de que a cadeia de prestação é interrompida, deve observar-se que, no presente caso, em conformidade com o disposto no artigo 4.º, n.º 4, da Sexta Directiva, é incontroverso entre as partes que os trabalhadores em causa, que foram reembolsados pelas despesas de combustível, não são sujeitos passivos⁹. Pelo contrário, discute-se a questão de saber se, apesar desta relação triangular, em relação à qual a Order IVA de 1991 permite a dedução do imposto sobre o valor acrescentado, se pode considerar que existe um fornecimento entre sujeitos passivos, designadamente, entre o vendedor do combustível e a entidade patronal.

32. Além disso, a própria Comissão reconheceu que os trabalhadores actuam frequentemente por conta da sua entidade patronal e que, nesse caso, deve considerar-se que os bens e serviços recebidos pelos trabalhadores são efectivamente fornecidos ou prestados à entidade patronal, o que, segundo a mesma, não ficou demonstrado em relação à regulamentação controvertida.

31. Decorre do acórdão Intiem que a entrega física de um bem ao trabalhador não obsta, por si mesma, ao direito à dedução de imposto da entidade patronal. Na situação de facto em causa naquele processo, o combustível, como no presente caso, foi entregue ao trabalhador. O Tribunal de Justiça declarou, a este respeito, que, quando o n.º 2 do artigo 17.º da Sexta Directiva limita o direito a dedução por parte do sujeito passivo «a bens que lhe [...] tenham sido fornecidos», esta disposição «não [pode] ter

33. Assim, no caso da recepção de um bem ou serviço pelo trabalhador, coloca-se a questão de saber em que circunstâncias deve considerar-se que a entrega é feita à entidade patronal. Neste âmbito, trata-se essencialmente de uma «questão de facto [...], cuja apreciação [deve] ter em conta o conjunto dos dados do caso concreto [...]»¹¹. O Governo do Reino Unido ilustrou a possibilidade de surgirem problemas de delimitação a este respeito com os exemplos do representante cujas despesas de viagem são reembolsadas pela entidade patronal ou do trabalhador da construção que compra ferramentas para a empresa.

9 — V., correspondentemente, acórdão Comissão/Paises Baixos, já referido na nota 3, n.ºs 45 e 46.

10 — Acórdão Intiem, já referido na nota 5, n.º 14.

11 — V. acórdão de 11 de Julho de 1991, Lennartz (C-97/90, Collect., p. I-3795, n.º 21).

34. Em primeiro lugar, afigura-se útil ao prosseguimento da discussão recordar que existe uma relação estreita entre a questão de saber se existe um fornecimento entre sujeitos passivos e a questão da utilização dos bens ou serviços em causa para uma actividade económica do sujeito passivo (que recebeu o fornecimento).

35. Segundo jurisprudência constante, um particular que adquire bens actua na qualidade de sujeito passivo, e não como pessoa privada ou consumidor final, quando e na medida em que estes se destinem aos fins das suas operações tributáveis¹². Na medida em que, além disso, um trabalhador utilize bens ou serviços para os fins da actividade da sua entidade patronal, estes bens ou serviços constituem elementos do preço dos bens ou serviços que a entidade patronal, sujeito passivo, fornece a final. O trabalhador não actua neste caso como consumidor final e, assim, a cadeia de prestação também não é interrompida em relação a estes bens ou serviços.

36. No seu acórdão Intiem, o Tribunal de Justiça partiu visivelmente do princípio de que o fornecimento do combustível foi efectuado no âmbito da actividade profissional da entidade patronal, isto é, de que o combustível foi utilizado para fins comerciais da entidade patronal¹³.

37. Além disso, segundo o que declarou o Tribunal de Justiça no acórdão Comissão/Países Baixos, no processo Intiem estão preenchidos os pressupostos para a dedução do imposto — em particular o pressuposto da existência de um fornecimento ocorrido entre dois sujeitos passivos — sobretudo porque a entidade patronal tinha mandado entregar, por sua própria conta, bens aos seus trabalhadores e, consequentemente, tinha recebido do fornecedor facturas que lhe imputavam o imposto sobre o valor acrescentado relativo aos bens entregues¹⁴.

38. No entanto, estas circunstâncias não se verificavam na regulamentação objecto do acórdão Comissão/Países Baixos; esta dizia respeito a um reembolso fixo de despesas pela depreciação do veículo do trabalhador e pelo respectivo consumo de combustível. Esse reembolso das despesas não foi, por si só, considerado pelo Tribunal de Justiça um indício suficiente da existência de um «fornecimento» na acepção do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva. Assim, o Tribunal de Justiça não considerou possível conciliar o mecanismo de dedutibilidade neerlandês com a referida disposição¹⁵.

12 — V., entre outros, acórdãos Faxworld, já referido na nota 8, n.º 28, e Lennartz, já referido na nota 11, n.ºs 8 e 14; de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o. (C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577, n.º 47); e de 8 de Junho de 2000, Breitsohl (C-400/98, Colect., p. I-4321, n.º 34).

13 — V. n.ºs 12, 14 e 16 do acórdão.

14 — V. acórdão Comissão/Países Baixos, já referido na nota 3, n.ºs 52 e 53.

15 — *Ibidem*, n.ºs 48 e 54.

39. O Tribunal de Justiça reconheceu nesse acórdão que esta solução, baseada numa interpretação literal da Sexta Directiva, não pode estar em plena conformidade com o objectivo do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), e com determinadas finalidades perseguidas pela Sexta Directiva, não encontrando, contudo — sem uma actuação da Comunidade — fundamento para um direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado como estava previsto no direito neerlandês¹⁶.

40. Tomando como base para a resolução do presente processo o acórdão Comissão/Países Baixos, verifica-se que a regulamentação relativa à dedução, nos termos em que foi estabelecida pela Order IVA de 1991 e apresentada pelo Governo do Reino Unido, também não pressupõe, de modo nenhum, uma compensação ou outra relação directa entre o fornecedor do combustível e a entidade patronal, não existindo assim, nesta perspectiva, um fornecimento entre sujeitos passivos. A acusação da Comissão a este respeito é, por isso, procedente.

41. As acusações da Comissão vão, no entanto, mais longe — o que me parece mais importante —, também no sentido de que o mecanismo de dedutibilidade do imposto aqui em causa não garante que

apenas seja aplicável aos bens utilizados para as operações tributáveis da entidade patronal. O Governo do Reino Unido alegou, em contrapartida, que o mecanismo britânico de dedução do imposto, contrariamente ao mecanismo em causa no acórdão Comissão/Países Baixos, assegura que o imposto sobre o valor acrescentado só é dedutível em relação às despesas de combustível efectivas do trabalhador.

42. Há que reconhecer que os métodos de cálculo em prática no Reino Unido relativos à distância percorrida, à cilindrada do veículo e às despesas de combustível efectivas médias permitem, em princípio, um reembolso das despesas pela entidade patronal que corresponde com mais exactidão às despesas efectivas de combustível do que o sistema aproximativo do reembolso fixo em causa no acórdão Comissão/Países Baixos.

43. Problemático na Order IVA de 1991 não é tanto a fórmula de cálculo das despesas de combustível em si, mas o facto de, tendo em conta o teor da Order, não se garantir que a entidade patronal não possa proceder à dedução do imposto em relação a despesas de combustível para deslocações dos seus empregados que não sejam de serviço.

44. O artigo 2.º, alínea b), da Order IVA de 1991 autoriza, designadamente, a dedução do imposto num montante que se aproxime, *na totalidade ou em parte*, das despesas de combustível da pessoa não sujeita a IVA

¹⁶ — *Ibidem*, n.ºs 55 e 56; o que, em comparação com outros acórdãos do Tribunal de Justiça relativos à Sexta Directiva, pode representar uma interpretação restritiva. V. apenas, a título de exemplo, acórdão Faxworld, já referido na nota 8, n.º 42; v., ainda neste âmbito, também, acórdão de 20 de Fevereiro de 1997, DFDS (C-260/95, Colect., p. I-1005, n.º 23), segundo o qual «a tomada em conta da realidade económica [constitui] um critério fundamental para a aplicação do sistema comum do IVA».

(trabalhador) e seja pago a esta como reembolso dessas despesas.

constante, as directivas devem ser aplicadas com uma obrigatoriedade incontestável, com a especificidade, a precisão e a clareza necessárias para que seja satisfeita a exigência da segurança jurídica ¹⁸.

45. O Governo do Reino Unido também confirmou que não existe uma relação jurídica vinculativa entre o direito a dedução da entidade patronal nos termos dos artigos 2.º e 3.º da Order IVA de 1991 e a utilização do combustível adquirido pelo trabalhador para operações tributáveis da entidade patronal.

47. No entanto, nem a Order IVA de 1991 — em conjugação com a Lei IVA de 1994 — constitui a aplicação, neste sentido, do direito à dedução do imposto, nem de resto, a conformidade de uma prática na aplicação da controvertida Order IVA de 1991, como é afirmado pelo Governo do Reino Unido, basta para satisfazer as exigências de clareza e de segurança jurídica ¹⁹.

46. No que respeita às disposições da Lei IVA de 1994, que foram referidas pela primeira vez na resposta escrita às perguntas colocadas pelo Tribunal de Justiça ¹⁷, não se compreende, por um lado, em que medida estas disposições gerais se destinam a garantir que o direito a dedução, nos termos do artigo 2.º da Order IVA de 1991, abranja exclusivamente o combustível utilizado por razões de serviço, tanto mais que o combustível, na acepção deste artigo, é considerado nos termos do artigo 3.º do mesmo diploma em conjugação com a Section 14(3) da Lei IVA de 1994, como entregue ao sujeito passivo para os fins da actividade comercial por ele exercida; por outro lado, pode verificar-se que, segundo jurisprudência

48. Por último, o Governo do Reino Unido declarou estar disposto a proceder a uma alteração da Order IVA de 1991 e já ter feito uma proposta à Comissão nesse sentido. A este respeito, é suficiente referir que, segundo jurisprudência constante, a existência de um incumprimento deve ser apreciada em função da situação do Estado-Membro tal como se apresentava no termo do prazo fixado no parecer fundamentado, não sendo

18 — V., entre outros, acórdãos de 18 de Janeiro de 2001, Comissão/Itália (C-162/99, Colect., p. I-541, n.º 22); de 8 de Julho de 1999, Comissão/França (C-354/98, Colect., p. I-4927, n.º 11); de 4 de Dezembro de 1997, Comissão/Itália (C-207/96, Colect., p. I-6869, n.º 26); e de 13 de Março de 1997, Comissão/França (C-197/96, Colect., p. I-1489, n.º 14 e 15).

19 — V., entre outros, acórdão de 30 de Maio de 1991, Comissão/Alemanha (C-59/89, Colect., p. I-2607, n.º 28).

17 — V., *supra*, n.º 24.

as alterações posteriormente ocorridas tomadas em consideração pelo Tribunal de Justiça²⁰.

impor ao sujeito passivo a obrigação de possuir uma factura emitida nos termos do artigo 22.º, n.º 3, a Order IVA de 1991 viola o artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva.

49. A acusação da Comissão, segundo a qual a controvertida regulamentação relativa à dedução não garante, de forma alguma, que a dedução do imposto pago a montante só seja efectuada em relação a bens e serviços utilizados para os fins das operações tributáveis da entidade patronal, é, assim, procedente.

50. De acordo com as considerações expostas, as acusações relativas à violação do artigo 17.º da Sexta Directiva são procedentes.

52. Afirma, baseando-se no acórdão Comissão/Países Baixos, que o facto de conceder um direito a dedução quando não se verifique uma entrega de bens ou uma prestação de serviços entre sujeitos passivos, não podendo, consequentemente, ser emitida uma factura ou outro documento correspondente, constitui igualmente uma violação do artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva.

B — Quanto à violação do artigo 18.º da Sexta Directiva

1) Principais argumentos das partes

51. Através deste fundamento, a Comissão alega que, conceder um direito à dedução do imposto pago a montante, sem para tal

53. O Governo do Reino Unido está de acordo com esta tese caso o Tribunal de Justiça considere procedente o primeiro fundamento invocado pela Comissão. Se o Tribunal de Justiça decidir, contudo, que num caso como o presente existe um direito à dedução do imposto, o artigo 18.º da Sexta Directiva não pode ser interpretado no sentido de a falta de factura obstar a este direito. O Governo do Reino Unido invoca, neste âmbito, o seu direito de, nos termos do artigo 18.º, n.º 3, da Sexta Directiva, fixar as «condições e as regras» de um direito especial de dedução.

20 — V., entre outros, acórdãos de 26 de Junho de 2003, Comissão/França (C-233/00, Colect., p. I-6625, n.º 30), e de 12 de Setembro de 2002, Comissão/França (C-152/00, Colect., p. I-6973, n.º 15).

2) Apreciação

concessão de um direito à dedução do imposto controvertido não se encontrem preenchidos, também se verifica uma violação do artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva. Dado que o mecanismo de dedutibilidade não é compatível com o artigo 17.º da Sexta Directiva, o segundo fundamento invocado pela Comissão é procedente.

54. O Governo do Reino Unido não contestou que, caso os pressupostos para a

V — Conclusão

55. Tendo em conta as considerações expostas, proponho ao Tribunal de Justiça que se digne:

«1) Declarar que, ao conceder aos sujeitos passivos o direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado em relação a certos fornecimentos de combustível para veículos a pessoas não sujeitas a IVA, em violação dos 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, o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado CE.

2) Condenar o Reino Unido nas despesas do processo.»