

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

M. POIARES MADURO

apresentadas em 10 de Março de 2005¹

1. A presente acção, intentada nos termos do artigo 226.º CE, tem por objectivo obter a declaração de que, ao limitar o direito de dedução do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») dos sujeitos passivos que recebem subvenções com vista a financiar as suas actividades, o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do direito comunitário, 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 uniforme² (a seguir «Sexta Directiva»).

«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.»

I — Quadro jurídico e fase pré-contenciosa

A — Regulamentação comunitária

2. O artigo 17.º da Sexta Directiva diz respeito à origem e ao âmbito do direito a dedução. Nos termos do seu n.º 5:

3. O artigo 19.º, n.º 1, da Sexta Directiva estabelece as modalidades de cálculo do *pro rata* de dedução, nos seguintes termos:

«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

1 — Língua original: português.

2 — JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

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;

B — *Legislação nacional*

- 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»

5. Resulta do processo que a Lei espanhola n.º 37/1992, de 28 de Dezembro de 1992, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, foi alterada pela Lei n.º 66/1997, de 30 de Dezembro de 1997 (a seguir «lei do IVA»), para introduzir determinados limites à dedutibilidade do IVA suportado pelos empresários ou profissionais que beneficiam de subvenções destinadas a financiar a sua actividade comercial ou profissional e que não fazem parte da matéria colectável das operações tributadas.

6. Presentemente, o artigo 102.º, n.º 1, desta lei dispõe:

4. O artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva prevê, no que respeita às operações efectuadas no território do país, que a matéria colectável é constituída:

«Aplica-se a regra do *pro rata* quando o sujeito passivo, no exercício da sua actividade comercial ou profissional, efectuar simultaneamente fornecimentos de bens ou prestações de serviços que concedam o direito a dedução e outras operações da mesma natureza que não concedam esse direito.

«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.»

Aplica-se também a regra do *pro rata* quando o sujeito passivo receber subvenções que, nos termos do artigo 78.º, n.º 2, ponto 3, da presente lei, não façam parte da matéria colectável, desde que se destinem a financiar actividades comerciais ou profissionais do sujeito passivo.»

7. Nos termos do artigo 104.º, n.º 2, da mesma lei:

«As subvenções em capital serão incluídas no denominador do *pro rata*, mas poderão ser imputadas, à razão de um quinto, no exercício fiscal em que tenham sido recebidas e nos quatro exercícios seguintes. No entanto, as subvenções em capital concedidas para financiar a compra de determinados bens ou serviços, adquiridos no âmbito de operações tributáveis e não isentas de IVA, reduzirão exclusivamente o montante da dedução do IVA suportado ou pago por essas operações, na exacta medida em que tenham contribuído para o seu financiamento.»

C — Fase pré-contenciosa

8. Em 21 de Maio de 1999, a Comissão das Comunidades Europeias enviou ao Reino de Espanha uma carta em que pede informações relativas à interpretação do artigo 104.º da lei do IVA. O Reino de Espanha respondeu através de uma carta da Direcção-Geral dos Impostos do Ministério da Economia e das Finanças, datada de 14 de Junho de 1999. Não tendo ficado satisfeita com as respostas fornecidas pelas autoridades espanholas, a Comissão enviou-lhes, em 20 de Abril de 2001, uma notificação para cumprir e, em seguida, em 27 de Junho de 2002, um parecer fundamentado. Nestes documentos, a Comissão criticava o Reino de Espanha por

não respeitar as obrigações impostas pela Sexta Directiva, ao manter em vigor as disposições, já referidas, dos artigos 102.º e 104.º da lei do IVA. Por carta de 20 de Setembro de 2002, o Reino de Espanha justificou parcialmente a manutenção da sua legislação. Em consequência, a Comissão intentou a presente acção.

II — Análise

A — Quanto à compatibilidade do artigo 102.º da lei do IVA com a Sexta Directiva

9. A disposição em causa tem por resultado limitar o direito a dedução de todos os sujeitos passivos que recebam subvenções destinadas a financiar as suas actividades comerciais ou profissionais, através da aplicação de um *pro rata* cujo denominador inclui estas subvenções.

10. Esta extensão da regra do *pro rata* é manifestamente contrária à Sexta Directiva. Com efeito, resulta dos termos inequívocos do artigo 17.º desta que um *pro rata* de dedução, tal como o previsto no artigo 19.º da mesma directiva, só se pode aplicar a uma categoria determinada de sujeitos passivos. Trata-se dos sujeitos passivos «mistos», que efectuam simultaneamente operações que concedem direito a dedução e operações

que não concedem esse direito. Por conseguinte, o *pro rata* não pode ser aplicado aos sujeitos passivos «integrals» que efectuam apenas operações que concedem o direito a dedução.

11. No entanto, o Governo espanhol alega que o artigo 19.º da Sexta Directiva pode ser objecto de uma aplicação autónoma. Por essa razão, seria possível aplicar o *pro rata* para além das condições fixadas no artigo 17.º da Sexta Directiva.

12. Esta interpretação deve ser rejeitada. Resulta dos termos do artigo 19.º n.º 1, da Sexta Directiva que o *pro rata* de dedução se aplica nas condições previstas no seu artigo 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo. Por conseguinte, não pode ser dissociado delas. O seu âmbito de aplicação está exactamente limitado ao do artigo 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo, que tem claramente por objecto os «bens e [os] 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»³.

3 — Note-se que o Conseil d'État (França) decidiu no sentido de que o *pro rata* de dedução do IVA que inclua subvenções recebidas só se aplica, nos termos do direito nacional conforme com o direito comunitário, aos sujeitos passivos que realizem simultaneamente operações que concedem direito a dedução e operações que não concedem esse direito (decisão de 26 de Novembro de 1999, Syndicat mixte pour l'aménagement et l'exploitation de l'aéroport Rodez-Marcillac, proferido em conformidade com as conclusões do comissário do governo Courtial).

13. Além disso, esta interpretação contradiz o espírito do sistema harmonizado do IVA, tal como foi definido pela jurisprudência do Tribunal de Justiça. É ponto assente que «[n] a ausência de uma disposição que permita aos Estados-Membros limitarem o direito à dedução conferido aos sujeitos passivos, este direito deve ser exercido imediatamente em relação à totalidade do imposto que onerou as operações efectuadas a montante [...]. Por conseguinte, só são autorizadas excepções nos casos expressamente previstos pela directiva»⁴. Ora, aplicar o *pro rata* a todos os sujeitos passivos que recebem subvenções significa precisamente limitar o direito a dedução fora dos casos previstos na directiva.

14. O Reino de Espanha sugere, contudo, que a sua interpretação é mais equitativa e mais adequada a favorecer a igualdade das condições de concorrência entre os operadores económicos. O sistema pretendido pela Comissão é contrário à equidade, uma vez que apenas os sujeitos mistos suportam esta limitação do direito a dedução, ao passo que os sujeitos passivos integrais que recebem os mesmos tipos de subvenções lhe escapam. Além disso, é gerador de distorções na concorrência, na medida em que concede vantagens suplementares aos sujeitos passivos subvencionados.

4 — Acórdãos de 15 de Janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Colect., p. I-1, n.º 16); de 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Colect., p. I-1883, n.º 18); de 11 de Julho de 1991, Lennartz (C-97/90, Colect., p. I-3795, n.º 27); e de 21 de Setembro de 1988, Comissão/França (50/87, Colect., p. 4797, n.º 17).

15. Esses argumentos não podem ser acolhidos. Em primeiro lugar, há que recordar, como faz a Comissão, que, nos termos do artigo 19.º da Sexta Directiva, a inclusão das subvenções não relacionadas com o preço no *pro rata* de dedução é apenas uma faculdade concedida aos Estados-Membros. O Reino de Espanha podia perfeitamente não a utilizar e evitar assim as consequências negativas que alegadamente aí diz encontrar. Em segundo lugar, está provado que esta faculdade foi introduzida na Sexta Directiva com o objectivo de evitar que um organismo subvencionado, que não tem de efectuar operações tributáveis, possa, através da realização de uma actividade tributável puramente simbólica, obter um reembolso de IVA. Instituída com tal objectivo, esta faculdade não pode ser alargada e utilizada como um mecanismo geral destinado a igualizar as condições de concorrência entre os operadores que são sujeitos passivos. Além disso, é permitido pensar que os Estados-Membros dispõem de muitos outros meios para restabelecer as condições de concorrência entre sujeitos passivos subvencionados e sujeito passivos não subvencionados.

16. Por último e em todo o caso, não compete às autoridades nacionais proceder à revisão de um texto claro. As disposições do artigo 17.º da Sexta Directiva indicam com precisão as condições de nascimento, o âmbito do direito a dedução e as condições de limitação desse direito. Como o Tribunal

de Justiça já teve ocasião de declarar «[elas] [n]ão deixam aos Estados-Membros nenhuma margem de apreciação quanto à sua aplicação»⁵. Nestas condições, é necessário que as limitações do direito a dedução se apliquem de forma uniforme em todos os Estados-Membros⁶.

B — *Quanto à compatibilidade do artigo 104.º da lei do IVA com a Sexta Directiva*

17. A disposição controvertida consiste em limitar o direito a dedução de determinados sujeitos passivos subvencionados, através de uma simples redução do montante de dedução do IVA exigível.

18. Não há dúvida de que tal disposição é incompatível com os termos da Sexta Directiva.

19. Tal como resulta das explicações precedentes, nos termos dos artigos 17.º e 19.º da Sexta Directiva, o limite do direito a dedução, por causa da concessão de subvenções não ligadas ao preço, apenas diz respeito aos sujeitos passivos mistos e, no que a estes respeita, só pode ser efectuada nas modalidades do *pro rata* definidas no

5 — Acórdão BP Soupergaz, já referido na nota 4, n.º 35.

6 — Acórdão Comissão/França, já referido na nota 4, n.º 17.

artigo 19.º A este respeito, a lei do IVA procede a uma dupla extensão: por um lado, estende a limitação a sujeitos passivos que não estão sujeitos a IVA, por outro, prevê, para os que lhe estão sujeitos, um limite fora das modalidades estabelecidas pela Sexta Directiva.

20. Ora, recorde-se que, segundo jurisprudência assente, «só são autorizadas excepções [ao direito a dedução] nos casos expressamente previstos pela directiva»⁷.

21. A este respeito, o Reino de Espanha reitera os seus argumentos baseados na equidade económica e na necessidade de evitar distorções na concorrência. No entanto, o Tribunal de Justiça teve ocasião de recordar que, embora o regime da dedutibilidade do IVA instituído pelo legislador comunitário não seja perfeito, não pode existir, contudo, nenhuma possibilidade de o derrogar ou de deixar de o aplicar⁸. O mesmo sucede com o regime de limitação do direito a dedução. É proibido aos Estados-Membros criarem limitações fora das possibilidades previstas na directiva, mesmo que, em determinadas situações, tais limitações possam parecer economicamente justificadas⁹. Decidir de outra forma seria infringir o objectivo de harmonização prosseguido pela Sexta Directiva.

III — Efeitos temporais do acórdão que declara o incumprimento

22. A título subsidiário, o Reino de Espanha pede ao Tribunal de Justiça que, no caso de considerar que existe incumprimento, limite temporalmente os efeitos do seu acórdão.

23. Há que recordar que só numa situação excepcional é que o Tribunal de Justiça pode, através da aplicação de um princípio geral da segurança jurídica inerente à ordem jurídica comunitária, ser levado a limitar os efeitos dos seus acórdãos no futuro. Esta possibilidade, aplicada em princípio em matéria prejudicial, não foi excluída no que respeita a um acórdão proferido com base no artigo 226.º CE¹⁰.

24. É ainda necessário que se possa demonstrar que as autoridades estatais foram incitadas a adoptar uma legislação ou um comportamento não conforme com o direito comunitário devido a uma incerteza objectiva e importante quanto ao alcance das disposições comunitárias em causa¹¹. Ora, no caso vertente, revelou-se que as disposi-

7 — V. jurisprudência citada na nota 4.

8 — Acórdão de 8 de Novembro de 2001, Comissão/Paises Baixos (C-338/98, Colect., p. I-8265, n.ºs 55 e 56).

9 — V., por analogia, as conclusões do advogado-geral Sir Gordon Slynn no processo Comissão/França, já referido na nota 4, Colect. 1988, p. 4811.

10 — V., nesse sentido, acórdãos de 19 de Março de 2002, Comissão/Grécia (C-426/98, Colect., p. I-2793), e de 12 de Setembro de 2000, Comissão/Reino Unido (C-359/97, Colect., p. I-6355).

11 — V., nesse sentido, acórdão Comissão/Reino Unido, já referido na nota 10, n.º 92.

ções comunitárias pertinentes não deixam nenhuma dúvida quanto à sua justa interpretação. O Reino de Espanha não podia ignorar que a sua legislação era incompatível com as disposições da Sexta Directiva.

25. Por conseguinte, há que negar provimento ao pedido de limitação no tempo dos efeitos do acórdão a ser proferido.

IV — Conclusão

26. Vistas as considerações expostas, proponho que o Tribunal de Justiça declare:

«Ao limitar o direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado, nas condições definidas nos artigos 102.º, n.º 1, e 104.º, n.º 2, da Lei n.º 37/1992, de 28 de Dezembro de 1992, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 66/1997, de 30 de Dezembro de 1997, o Reino de Espanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força 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.»