

profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, e 19.º, n.º 1, segundo travessão, 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 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Royal Bank of Scotland Group plc (a seguir «Royal Bank of Scotland») aos Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (a seguir «Commissioners»), autoridade competente no Reino Unido em matéria de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), a respeito da amplitude do direito à dedução do montante do IVA devido por esta sociedade.

Quadro jurídico

Direito comunitário

- 3 Nos termos do décimo segundo considerando da Sexta Directiva «[...] o cálculo do valor *pro rata* de dedução deve ser efectuado de modo análogo em todos os Estados-Membros».

4 O artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Directiva dispõe:

«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.

Todavia, os Estados-Membros podem:

- a) autorizar o sujeito passivo a determinar um *pro rata* para cada sector da respectiva actividade, se possuir contabilidades distintas para cada um desses sectores;

- b) obrigar o sujeito passivo a determinar um *pro rata* para cada sector da respectiva actividade e a manter contabilidades distintas para cada um desses sectores;

- c) autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efectuar a dedução com base na utilização da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços;

O *pro rata* é determinado numa base anual e fixado em percentagem arredondada para a unidade imediatamente superior.»

Direito nacional

- 6 Nos termos da Regulation 101 do Regulamento de 1995 relativo ao imposto sobre o valor acrescentado (Value Added Tax Regulations 1995):

«1. Sem prejuízo do disposto na Regulation 102 [...] o valor do imposto pago a montante que um sujeito passivo tem direito a deduzir [...] é igual ao valor imputável às operações tributáveis nos termos da presente Regulation.

2. No que respeita a cada período contabilístico fixado:

[...]

- d) É imputado nas operações tributáveis o *pro rata* do imposto a montante sobre os bens ou serviços utilizados ou que venham a ser utilizados pelo sujeito passivo em operações tributáveis ou em operações isentas na proporção, em relação ao total desse imposto a montante, igual à que existe entre o valor das operações tributáveis realizadas pelo sujeito passivo e o valor de todas as operações tributáveis por este efectuadas nesse período.

[...]

4. A proporção calculada para efeitos do n.º 2, alínea d), anterior deve ser expressa numa percentagem e, se essa percentagem não for um número inteiro, deve ser arredondada para o número inteiro superior.

[...]»

7 A Regulation 102, n.º 1, deste regulamento dispõe:

«Sem prejuízo do anteriormente disposto no n.º 2 e das Regulations 103, 103A e 103B, os Commissioners podem aprovar ou impor a utilização por um sujeito passivo de um método diferente do especificado na Regulation 101 [...]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

8 O Royal Bank of Scotland é o membro representativo de um grupo de sociedades cuja principal actividade é a prestação de serviços bancários e de outros serviços financeiros. Esta sociedade efectua, no âmbito das suas actividades, operações sujeitas a imposto e

operações isentas. Os bens e os serviços cuja aquisição deu lugar ao pagamento de IVA pelo Royal Bank of Scotland são utilizados tanto para operações sujeitas a imposto como para operações isentas.

- 9 Resulta da decisão de reenvio que, se uma parte do imposto a montante que o Royal Bank of Scotland suporta não puder ser totalmente imputada a operações tributáveis ou a operações isentas, essa parte é então qualificada de «residual» pelas partes no processo principal.
- 10 Em 31 de Maio de 2002, as partes no processo principal celebraram um acordo relativo à aprovação dos métodos especiais de isenção parcial no referente ao imposto a montante residual do grupo IVA do Royal Bank of Scotland. Este acordo estabelece certos parâmetros com base nos quais pode ser acordado com esta sociedade um método especial para cada um dos seus sectores de actividade. Em especial, este acordo prevê que, quando o método aplicável a um sector ou parte de um sector inserido nas actividades comerciais do Royal Bank of Scotland exigir que a cobrança do imposto a montante seja baseada numa percentagem calculada, a referida percentagem deve ser arredondada para a segunda decimal superior e que a Regulation 101, n.º 4, do Regulamento de 1995 relativo ao imposto sobre o valor acrescentado não será aplicável.
- 11 Posteriormente, o Royal Bank of Scotland entendeu que esta última disposição do acordo de 31 de Maio de 2002 era contrária aos artigos 17.º e 19.º da Sexta Directiva e que, por esse facto, não produzia efeitos. Considerou que esta directiva exigia um arredondamento para o número inteiro superior e tentou obter o acordo dos Commissioners para efectuar um cálculo *pro rata* destinado a quantificar o imposto a montante residual dedutível relativamente a um determinado sector da sua actividade, o qual incluía o arredondamento para o número inteiro superior. Tendo estes últimos proferido uma decisão na qual recusavam a utilização de tal método, o Royal Bank of Scotland impugnou esta decisão no VAT and Duties Tribunal, o qual, na sua decisão de 20 de Janeiro de 2006, considerou que um método especial, fixado de comum acordo e que prevê o arredondamento para a segunda decimal superior, era compatível com a legislação do Reino Unido e com a Sexta Directiva.

12 O Royal Bank of Scotland recorreu desta decisão para a Court of Session (Scotland). Considerando que a solução do litígio depende da interpretação da Sexta Directiva, este órgão jurisdicional decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

- «1) O segundo travessão do n.º 1 do artigo 19.º da [Sexta Directiva] exige que o *pro rata* dedutível por um sujeito passivo, nos termos do artigo 17.º, n.º 5, [da Sexta Directiva] seja determinado numa base anual e fixado em percentagem arredondada para a unidade imediatamente superior, quando:
- a) esse *pro rata* tiver sido determinado para um sector de actividade do sujeito passivo em conformidade com a alínea a) ou a alínea b), terceiro travessão, do artigo 17.º, n.º 5 [desta directiva]; e/ou

 - b) esse *pro rata* tiver sido determinado em função da utilização de todos ou de parte dos bens e serviços pelo sujeito passivo em conformidade com a alínea c), terceiro travessão, do artigo 17.º, n.º 5 [da referida directiva]; e/ou

 - c) esse *pro rata* tiver sido determinado relativamente a todos os bens e serviços utilizados pelo sujeito passivo para todas as operações referidas no primeiro parágrafo do artigo 17.º, n.º 5, [da Sexta Directiva] em conformidade com a alínea d), terceiro travessão, [da mesma directiva]?

- 2) O segundo travessão do n.º 1 do artigo 19.º [da Sexta Directiva] permite que os Estados-Membros exijam que o *pro rata* dedutível pelo sujeito passivo com base no n.º 5 do artigo 17.º [da mesma directiva] seja arredondado para um número diferente da unidade inteira imediatamente superior?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

- 13 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se os Estados-Membros estão obrigados a aplicar a regra de arredondamento prevista pelo artigo 19.º, n.º 1, segundo travessão, da Sexta Directiva quando o *pro rata* do direito à dedução do imposto a montante é calculado segundo um dos métodos especiais do artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alíneas a), b), c) ou d), desta directiva.
- 14 Segundo jurisprudência assente, o direito à dedução previsto nos artigos 17.º e seguintes da Sexta Directiva faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado (acórdão de 6 de Outubro de 2005, Comissão/França, C-243/03, Colect., p. I-8411, n.º 28 e jurisprudência referida).
- 15 O regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas actividades económicas. O sistema comum do IVA 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, em princípio, elas próprias sujeitas ao IVA (v. acórdão de 22 de Fevereiro de 2001, *Abbey National*, C-408/98, *Colect.*, p. I-1361, n.º 24 e jurisprudência referida).

- 16 Assim, quando os bens ou os serviços adquiridos por um sujeito passivo são utilizados para efeitos de operações isentas ou não abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA, não pode existir cobrança do imposto a jusante nem dedução do imposto a montante (acórdão de 14 de Setembro de 2006, *Wollny*, C-72/05, *Colect.*, p. I-8297, n.º 20).
- 17 O artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Directiva estabelece o regime aplicável ao direito à dedução do IVA, quando respeite a bens ou serviços que sejam utilizados pelo sujeito passivo «não só para operações com direito à dedução, previstas nos n.ºs 2 e 3, como para operações sem direito à dedução». Em tal caso, em conformidade com o artigo 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, a dedução só é permitida em relação à parte do IVA que é proporcional ao montante das primeiras operações tributadas (acórdãos *Abbey National*, já referido, n.º 37, e de 27 de Setembro de 2001, *Cibo Participations*, C-16/00, *Colect.*, p. I-6663, n.º 34).
- 18 O direito à dedução é, por força do artigo 17.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva, calculado segundo um *pro rata* determinado em conformidade com o artigo 19.º desta mesma directiva.
- 19 Porém, o referido artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, consente a derrogação a esta regra, permitindo que os Estados-Membros prevejam um dos outros métodos de determinação do direito à dedução enumerados neste parágrafo, a saber, o estabelecimento de um *pro rata* distinto para cada sector de actividade ou a dedução

consoante a afectação de toda ou parte dos bens e serviços a uma dada actividade, ou mesmo que prevejam a exclusão do direito à dedução mediante certas condições.

- 20 No que respeita à questão de saber de acordo com que método os Estados-Membros devem arredondar o montante dedutível assim determinado, esta última disposição não contém qualquer regra específica.
- 21 Contrariamente ao defendido pelo Royal Bank of Scotland, a regra de arredondamento prevista no artigo 19.º, n.º 1, segundo travessão, da Sexta Directiva não é aplicável quando um determinado caso concreto esteja sujeito a um regime especial previsto no artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, desta mesma directiva.
- 22 Como decorre claramente do teor dos artigos 17.º, n.º 5, e 19.º, n.º 1, da Sexta Directiva, esta última disposição remete unicamente para o *pro rata* das deduções, previsto no artigo 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo, desta directiva, e fixa, assim, uma regra de cálculo específica apenas no tocante ao *pro rata* visado por esta última disposição.
- 23 Além disso, este resultado também decorre da economia das disposições em questão. Enquanto o segundo parágrafo do referido artigo 17.º, n.º 5, da directiva prevê, para o cálculo do montante dedutível, que a aplicação do referido artigo 19.º constitui a regra, o seu terceiro parágrafo, que começa com o termo «todavia», permite que os Estados-

Membros prevejam derrogações de maior ou menor extensão a esta regra, comportando mesmo a exclusão do direito à dedução.

24 Por último, isto é igualmente confirmado pela finalidade do artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alíneas a) a d), da Sexta Directiva, que tem nomeadamente por objectivo, como alegou a Comissão, tendo em conta as características específicas próprias das actividades do sujeito passivo, permitir que os Estados-Membros atinjam resultados mais precisos. Consequentemente, estes Estados devem poder aplicar regras de arredondamento mais precisas do que a prevista pelo artigo 19.º, n.º 1, segundo travessão, da Sexta Directiva. Obrigar, por razões de simplificação, os Estados-Membros a procederem ao arredondamento de acordo com este último método, quando o mesmo é menos preciso, seria contrário ao objectivo das referidas derrogações.

25 Daqui resulta que, sempre que um determinado caso concreto esteja sujeito a tal regime derogatório, fica excluído da regra de cálculo do *pro rata* de dedução do artigo 19.º da Sexta Directiva. Assim, os Estados-Membros não são obrigados a aplicar a regra de arredondamento desta última disposição, quando recorrem aos métodos de cálculo previstos no artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alíneas a), b), c) ou d), desta mesma directiva, mas podem adoptar regras de arredondamento próprias, no respeito dos princípios em que assenta o sistema comum do IVA (v. acórdão de 10 de Julho de 2008, Koninklijke Ahold, C-484/06, Colect., p. I-5097, n.º 33).

26 Contrariamente ao alegado pelo Royal Bank of Scotland, esta conclusão não é de modo algum posta em causa pelo objectivo da Sexta Directiva, previsto no seu décimo segundo considerando, segundo o qual o cálculo do valor *pro rata* de dedução deve ser efectuado de modo análogo em todos os Estados-Membros. Por um lado, este considerando não exige que o cálculo do *pro rata* de dedução deva ser efectuado de

modo idêntico em todos os Estados-Membros. Por outro, ao prever expressamente a possibilidade de os Estados-Membros derogarem o método de cálculo previsto no seu artigo 19.º, n.º 1, através de diferentes métodos, a Sexta Directiva permite que o cálculo do *pro rata* do direito à dedução seja efectuado de modo diferente nos Estados-Membros.

- 27 Ao que acresce que o princípio da neutralidade fiscal, enquanto reflexo do princípio da igualdade de tratamento, bem como o princípio da proporcionalidade também não podem exigir a aplicação de um único método de arredondamento para todos estes métodos de cálculo (v., neste sentido, acórdão Koninklijke Ahold, já referido, n.ºs 37 e 41).
- 28 Finalmente, e ao contrário do alegado pelo Royal Bank of Scotland, esta conclusão também não é posta em causa pela interpretação que poderia ser dada à Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1), dado que esta entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2007, e assim posteriormente aos factos em questão no processo principal, não sendo, pois, aplicável.
- 29 Vistas as precedentes considerações, importa responder à primeira questão prejudicial que os Estados-Membros não são obrigados a aplicar a regra de arredondamento prevista no artigo 19.º, n.º 1, segundo travessão, da Sexta Directiva quando o *pro rata* do direito à dedução do imposto a montante é calculado segundo um dos métodos especiais do artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alíneas a), b), c) ou d), desta directiva.

Quanto à segunda questão

- 30 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se o artigo 19.º, n.º 1, segundo travessão, da Sexta Directiva permite que os Estados-Membros exijam que o *pro rata* dedutível seja arredondado para um número diferente da unidade imediatamente superior quando seja determinado em conformidade com o artigo 17.º, n.º 5, da mesma directiva.
- 31 Esta questão de interpretação do artigo 19.º, n.º 1, segundo travessão, da Sexta Directiva não se coloca, posto que os Estados-Membros não são obrigados a aplicar a regra de arredondamento prevista por esta mesma disposição quando recorrem aos métodos de cálculo previstos no artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, desta directiva.
- 32 Daí resulta que, tendo em conta a resposta dada à primeira questão e as precedentes considerações, não há que responder à segunda questão prejudicial.

Quanto às despesas

- 33 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às

despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Oitava Secção) declara:

Os Estados-Membros não são obrigados a aplicar a regra de arredondamento prevista no artigo 19.º, n.º 1, segundo travessão, 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, quando o *pro rata* do direito à dedução do imposto a montante é calculado segundo um dos métodos especiais do artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, alíneas a), b), c) ou d), desta directiva.

Assinaturas

Processo C-517/07

Afton Chemical Ltd

contra

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[pedido de decisão prejudicial
apresentado pela High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division]

«Directiva 92/81/CEE — Impostos especiais sobre o consumo de óleos minerais — Artigos 2.º, n.os 2 e 3, e 8.º, n.º 1, alínea a) — Directiva 2003/96/CE — Tributação dos produtos energéticos e da electricidade — Artigo 2.º, n.os 2 a 4, alínea b) — Âmbito de aplicação — Aditivos para carburantes com a qualidade de óleos minerais ou de produtos energéticos, mas que não são utilizados como carburantes — Regime fiscal nacional»

Acórdão do Tribunal de Justiça (Terceira Secção) de 18 de Dezembro de 2008 I - 10429

Sumário do acórdão

Disposições fiscais — Harmonização das legislações — Estruturas do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais — Directiva 92/81 — Tributação dos produtos energéticos e da electricidade — Directiva 2003/96 — Âmbito de aplicação

(Directivas do Conselho 92/81, artigos 2.º, n.º 3, e 8.º, n.º 1, e 2003/96, artigo 2.º, n.ºs 3 e 4)

Os artigos 2.º, n.º 3, e 8.º, n.º 1, da Directiva 92/81 relativa à harmonização das estruturas do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais, no que se refere ao período que se estende até 31 de Dezembro de 2003, e o artigo 2.º, n.ºs 3 e 4, da Directiva 2003/96 que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da electricidade, no que se refere ao período compreendido entre 1 de Janeiro e 31 de Outubro de 2004, devem ser interpretados no sentido de que os aditivos para carburante, que têm a qualidade de «óleos minerais», na acepção do artigo 2.º, n.º 1, da primeira dessas directivas, ou de «produtos energéticos», na acepção do artigo 2.º, n.º 1, da segunda delas, mas que não se destinam a ser utilizados, colocados à venda ou a serem consumidos como carburante, devem ser sujeitos ao regime de tributação previsto nas referidas directivas.

Com efeito, com a expressão «[p]ara além dos produtos tributáveis referidos no n.º 1», o artigo 2.º, n.º 3, primeiro parágrafo, primeiro período, da Directiva 92/81 e o artigo 2.º, n.º 3, segundo parágrafo, da Directiva 2003/96 visam consagrar de forma expressa a inclusão, no âmbito de aplicação das suas disposições, de todos os produtos que se destinam a ser

utilizados, colocados à venda ou a serem consumidos como carburante ou aditivo ou a aumentarem o volume final dos carburantes, incluindo os produtos que constituem «óleos minerais» ou «produtos energéticos» na acepção dessas directivas.

Por outro lado, decorre da economia geral e da finalidade das Directivas 92/81 e 2003/96, que visam instituir um regime de tributação harmonizado dos óleos minerais e dos produtos energéticos, que o legislador comunitário entendeu equiparar aos carburantes os aditivos a eles acrescentados, seja qual for a sua natureza, e isso pelo simples facto de serem acrescentados aos referidos carburantes, para os sujeitar ao mesmo regime de tributação a estes aplicados. Por conseguinte, os artigos 2.º, n.º 3, primeiro parágrafo, primeiro período, da Directiva 92/81 e 2.º, n.º 3, segundo parágrafo, da Directiva 2003/96 destinam-se a abranger todos os produtos utilizados como aditivo, constituam ou não um «óleo mineral» ou um «produto energético» na acepção destas directivas.

(cf. n.ºs 36, 38, 40, 42, 44, disp.)