ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

18 de Dezembro de 2007 *

No processo C-368/06,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.° CE, apresentado pelo tribunal administratif de Lyon (França), por decisão de 5 de Setembro de 2006, entrado no Tribunal de Justiça em 8 de Setembro de 2006, no processo

Cedilac SA

contra

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: P. Jann, presidente de secção, A. Tizzano (relator), A. Borg Barthet, M. Ilešič e E. Levits, juízes,

* Língua do processo: francês.

advogado-geral: J. Mazák,
secretário: R. Grass,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Cedilac SA, por A. Bouzidi, avocat,

— em representação do Governo francês, por G. de Bergues e J.-C. Gracia, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal e M. Afonso, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 18 de Setembro de 2007,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 17.° e 18.°, n.° 4, 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 a Cedilac SA (a seguir «Cedilac») ao ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie a propósito do pedido desta sociedade no sentido de que o Estado francês seja condenado a pagar-lhe uma indemnização, como compensação do prejuízo que alegadamente sofreu devido às medidas legislativas que acompanham a supressão da regra dita «dilação de um mês» aplicável em matéria de dedução do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») que onerou uma operação tributável.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

3 O artigo 17.º, n.º 1, da Sexta Directiva prevê que «[o] direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível».

4 O artigo 18.º da Sexta Directiva dispõe:

«[...]

2. O sujeito passivo efectuará a dedução subtraindo do montante total do imposto devido num determinado período fiscal o montante do imposto em relação ao qual, durante o mesmo período, o direito à dedução surge e é exercido por força do n.º 1.

[...]

4. Quando o montante das deduções autorizadas exceder o montante do imposto devido num determinado período fiscal, os Estados-Membros podem operar o transporte do excedente para o período seguinte, ou proceder ao respectivo reembolso, nas condições por eles fixadas.

[...]»

5 Nos termos do artigo 28.º, n.º 3, alínea d), da Sexta Directiva, os Estados-Membros podem, no decurso do período transitório referido no n.º 4 do mesmo artigo, «continuar a aplicar disposições derrogatórias do princípio da dedução imediata, prevista no n.º 2, primeiro parágrafo, do artigo 18.º».

6 O artigo 28.º, n.º 4, da Sexta Directiva tem a seguinte redacção:

«O período transitório é inicialmente fixado em cinco anos a contar de 1 de Janeiro de 1978. O mais tardar seis meses antes do termo desse período, e, posteriormente, quando necessário, o Conselho, com base num relatório da Comissão, procederá à revisão da situação no que diz respeito às derrogações referidas no n.º 3 e, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, decidirá da eventual supressão de algumas ou de todas essas derrogações.»

Legislação nacional

7 Até 1 de Julho de 1993, o Código Geral dos Impostos (code général des impôts) (a seguir «CGI») previa, em conformidade com o artigo 28.°, n.° 3, alínea d), da Sexta Directiva, uma regra dita «dilação de um mês» que derrogava o princípio da dedução imediata do IVA.

8 Nos termos desta derrogação, os sujeitos passivos não tinham a possibilidade, contrariamente ao que era exigido pelo artigo 18.°, n.° 2, alínea a), da Sexta Directiva, de deduzir imediatamente do IVA de que eram devedores o imposto pago sobre os bens que não constituíssem imobilizações e sobre os serviços. Com efeito, por aplicação da regra da dilação de um mês, tal dedução apenas podia ser efectuada sobre o montante do IVA devido no mês seguinte àquele no qual o direito à dedução se tinha constituído.

9 Todavia, o artigo 2.-I da Lei n.° 93-859, de 22 de Junho de 1993, relativa à Lei de finanças rectificativa para 1993 (JORF de 23 de Junho de 1993, p. 8815, a seguir «Lei de 1993»), revogou, a partir de 1 de Julho de 1993, a regra da dilação de um mês e introduziu no CGI o artigo 271-I, cujo n.° 3 tem a seguinte redacção:

«A dedução do imposto que onerou os bens e serviços é efectuada pela imputação sobre o imposto devido pelo devedor no mês durante o qual o direito à dedução se formou.»

10 Além disso, o artigo 2.-II da Lei de 1993 instituiu uma disposição transitória que consta do novo artigo 271 A do CGI (a seguir «disposição transitória»).

11 Assim, nos termos do artigo 271 A, n.º 1, do CGI, os sujeitos passivos que iniciaram a sua actividade antes de 1 de Julho de 1993 subtraíram, quando da sua primeira declaração que aplicava o princípio da «dedução imediata», uma «dedução de referência» do montante do IVA dedutível, equivalente à média mensal dos direitos adquiridos entre os meses de Agosto de 1992 e Julho de 1993. O montante da referida dedução é, em seguida, convertido em crédito sobre o Tesouro e sujeito a modalidades de reembolso especiais.

12 O n.º 2 do mesmo artigo prevê, nomeadamente, que, quando o montante da dedução de referência não puder ser inteiramente subtraído do montante do IVA dedutível, o excedente não subtraído é deduzido do montante do IVA dedutível a título dos bens que não constituem imobilizações e dos serviços dos meses seguintes.

13 O artigo 271 A, n.º 5, do CGI, prevê que, quando o montante da dedução de referência não ultrapassar 10 000 FRF (1 524,49 euros), os sujeitos passivos não são, em princípio, obrigados a subtrair esta dedução nas condições previstas no n.º 1 do referido artigo.

14 Segundo os Decretos n.ºs 93-1078, de 14 de Setembro de 1993 (JORF de 15 de Setembro de 1993, p. 12883), 94-296, de 6 de Abril de 1994 (JORF de 16 de Abril de 1994, p. 5646), e 2002-179, de 13 de Fevereiro de 2002 (JORF de 15 de Fevereiro de 2002, p. 2968), os créditos de que os sujeitos passivos eram titulares, ao abrigo do artigo 271 A do CGI foram reembolsados da seguinte maneira:

— em 1993, os créditos cujo montante não ultrapassava 150 000 FRF (22 867,35 euros) foram integralmente reembolsados. Nesse mesmo ano, os créditos que ultrapassavam esse montante foram reembolsados na proporção de 25%, com um pagamento mínimo de 150 000 FRF;

— em 1994, os créditos restantes foram objecto de inscrição em conta e reembolsados na proporção de 10% do seu montante inicial;

— em cada um dos anos seguintes, os créditos foram reembolsados na proporção de 5% do seu montante inicial e

— em 2002, todos os créditos restantes foram reembolsados na íntegra antecipadamente.

15 A taxa de juro devida sobre os créditos em questão era de 4,5% para os juros vencidos em 1993, de 1% para os vencidos em 1994 e de 0,1% para os juros referentes a cada um dos anos subsequentes.

Litígio no processo principal e questão prejudicial

16 Em 26 de Dezembro de 2002, a Cedilac reclamou ao Estado francês o pagamento de 1 524 806,62 euros, a título de reparação do prejuízo que alega ter sofrido devido à aplicação da disposição transitória durante os anos de 1993 a 2002.

17 Uma vez que o ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie não respondeu a este pedido de indemnização, a Cedilac interpôs recurso desta decisão tácita de indeferimento para o tribunal administratif de Lyon.

18 Antes de se pronunciar sobre o requerimento da Cedilac, o referido órgão jurisdicional solicitou, por decisão de 15 de Novembro de 2005, o parecer do Conseil d'État sobre a questão de saber se a disposição transitória é compatível com os artigos 17.º e 18.º, n.º 4, da Sexta Directiva.

19 Por parecer de 14 Junho de 2006, o Conseil d'État considerou que a questão submetida pelo tribunal administratif de Lyon apresentava uma complexidade tal que justificava um pedido de decisão prejudicial ao Tribunal de Justiça.

20 Nestas circunstâncias, o tribunal administratif de Lyon decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«As normas adoptadas em França para acompanhar a supressão da regra da dilação de um mês são compatíveis com as disposições dos artigos 17.º e 18.º, n.º 4, da [Sexta Directiva]?»

21 Por considerar que, face ao número de acções já intentadas nos tribunais administrativos e aos consideráveis interesses financeiros em jogo para o orçamento do Estado francês, a referida pergunta exigia uma resposta urgente do Tribunal de Justiça, o órgão jurisdicional de reenvio pediu a este último que submetesse o reenvio prejudicial ao procedimento de tramitação acelerada, nos termos do artigo 104.º-A, primeiro parágrafo, do Regulamento de Processo.

22 O presidente do Tribunal de Justiça indeferiu este pedido por despacho de 25 de Setembro de 2006, por considerar que as condições previstas no artigo 104.º-A, primeiro parágrafo, não estavam preenchidas.

23 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 23 de Março de 2007, o pedido de intervenção apresentado pela Fromagerie des Chaumes SAS foi julgado inadmissível.

Quanto à questão prejudicial

24 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, no essencial, se os artigos 17.º e 18.º, n.º 4, da Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma medida nacional como a disposição transitória.

25 Ao propor responder de forma afirmativa à pergunta do órgão jurisdicional de reenvio, tal como esta foi recordada no ponto precedente, a Cedilac alega que o direito à dedução imediata constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pelo legislador comunitário, pelo que, não existindo qualquer disposição derrogatória, este direito deve poder ser exercido imediatamente para a totalidade dos montantes do IVA que oneraram as operações efectuadas a montante.

26 Em contrapartida, o Governo francês e a Comissão propõem que o Tribunal de Justiça responda negativamente à referida questão, desenvolvendo argumentos em grande parte semelhantes.

27 A este respeito, recordam, em primeiro lugar, que a regra da dilação de um mês constitui uma derrogação legítima ao princípio da dedução imediata de IVA, de que o artigo 28.°, n.° 3, alínea d), da Sexta Directiva constitui o fundamento, e que a disposição transitória é apenas uma medida de acompanhamento da supressão dessa regra.

28 Em particular, a disposição transitória, ao distribuir por um período de vários anos uma parte do encargo orçamental do Estado que decorre da supressão da regra da dilação de um mês, tornou possível a transposição, para o direito interno francês, do regime geral da dedução imediata previsto no artigo 18.°, n.° 2, da Sexta Directiva.

29 Nestas circunstâncias, uma interpretação da Sexta Directiva que proibisse disposições como as aplicadas pela disposição transitória teria como efeito dissuadir um Estado-Membro de harmonizar a sua legislação com o regime geral e os objectivos prosseguidos pela mesma directiva.

30 Em segundo lugar, a Comissão salienta que a situação dos sujeitos passivos abrangidos pela disposição transitória é claramente mais favorável do que aquela em que se encontravam quando a regra da dilação de um mês era aplicável.

31 Para responder à questão prejudicial, há que recordar, a título preliminar, que, 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. Em particular, este direito exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efectuadas a montante (v., nomeadamente, acórdãos de 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Colect., p. I-1883, n.º 18, e de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o., C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577, n.º 43).

32 O Tribunal de Justiça precisou igualmente que, visto toda e qualquer limitação do direito à dedução do IVA ter incidência no nível da carga fiscal e se dever aplicar de modo semelhante em todos os Estados-Membros, só são permitidas derrogações nos casos expressamente previstos pela Sexta Directiva (v., neste sentido, acórdãos BP Soupergaz, já referido, n.º 18, e de 19 de Setembro de 2000, Ampafrance e Sanofi, C-177/99 e C-181/99, Colect., p. I-7013, n.º 34). Todavia, tais derrogações apenas podem ter carácter transitório, sendo o objectivo do artigo 28.º, n.º 4, da Sexta Directiva a sua supressão (v., neste sentido, acórdãos de 29 de Abril de 1999, Norbury Developments, C-136/97, Colect., p. I-2491, n.º 19; de 13 de Julho de 2000, Idéal tourisme, C-36/99, Colect., p. I-6049, n.º 32; de 14 de Junho de 2001, Comissão/França, C-345/99, Colect., p. I-4493, n.º 21; e de 7 de Dezembro de 2006, Eurodental, C-240/05, Colect., p. I-11479, n.º 52).

33 No caso vertente, por um lado, o artigo 28.°, n.° 3, alínea d), da Sexta Directiva constitui precisamente uma das derrogações por esta previstas ao sistema comum do IVA, no sentido de que autoriza os Estados-Membros a manter certas disposições da legislação nacional, anteriores a esta directiva, que derrogam o princípio da dedução imediata previsto no artigo 18.°, n.° 2, primeiro parágrafo, da mesma directiva.

34 Por outro lado, o referido artigo, ao mesmo tempo que se opõe à introdução de novas derrogações ou à extensão do alcance das derrogações existentes posteriormente à data de entrada em vigor da Sexta Directiva, não obsta à sua redução, atendendo ao carácter transitório da derrogação que prevê (v., por analogia, acórdão Comissão/França, já referido, n.° 21).

35 A este respeito, importa recordar que, no n.° 19 do acórdão Norbury Developments, já referido, que dizia respeito a outra disposição transitória da Sexta Directiva, a saber, o artigo 28.°, n.° 3, alínea b), da mesma, relativa a certas isenções de IVA, o Tribunal de Justiça declarou que as modificações introduzidas na legislação de um Estado-Membro que não tinham alargado o domínio da isenção de IVA em questão, mas, pelo contrário, o tinham reduzido, não haviam violado a letra da referida disposição.

36 É forçoso reconhecer que o artigo 28.°, n.° 3, alínea d), da Sexta Directiva se presta a uma interpretação análoga. Assim, na medida em que a legislação de um Estado-Membro reduz o âmbito de aplicação de uma derrogação existente ao princípio da dedução imediata prevista por este mesmo artigo, há que considerar que essa legislação está abrangida pela referida disposição e não infringe o artigo 17.°, n.° 1, da mesma directiva.

37 Por outro lado, como o Tribunal de Justiça declarou no acórdão Norbury Developments, já referido, uma interpretação diferente de uma das derrogações previstas pela Sexta Directiva, segundo a qual um Estado-Membro, embora possa manter uma isenção existente, não a pode suprimir progressivamente, seria contrária ao objectivo prosseguido por esta directiva, que visa a supressão das derrogações a esta. Além disso, semelhante interpretação comprometeria a aplicação uniforme da Sexta Directiva, na medida em que um Estado-Membro poderia encontrar-se na obrigação de manter a totalidade das isenções existentes à data da adopção da referida directiva, mesmo quando entendesse simultaneamente possível, apropriado e desejável aplicar, de forma progressiva, o regime por esta previsto no domínio em questão (v., neste sentido, acórdão Norbury Developments, já referido, n.º 20).

38 Ora, no processo principal, há que salientar que a disposição transitória é apenas uma medida de acompanhamento de duração limitada, que tem por objectivo reduzir o impacto, sobre o orçamento do Estado, da passagem, em 1 de Julho de 1993, da regra da dilação de um mês para a aplicação do princípio da dedução imediata.

39 Quanto ao resto, há que concluir, antes de mais, que, como resulta dos autos, a disposição transitória, contrariamente ao que resultava da aplicação da regra da dilação de um mês, permite a um número não negligenciável de sujeitos passivos, incluindo, nomeadamente, os que iniciaram as suas actividades após 1 de Julho de 1993 e aqueles que tinham um crédito não superior a 10 000 FRF, invocar, a partir de 1 de Julho de 1993 e sem qualquer limitação, o princípio da dedução imediata.

40 Seguidamente, uma disposição desta natureza permite também que os créditos resultantes da sua aplicação vençam juros, contrariamente aos créditos resultantes da aplicação da regra da dilação de um mês.

41 Por último, a disposição transitória reduz o crédito do contribuinte sobre o Tesouro apenas ao montante da dedução de referência, ao prever a dedução imediata da diferença entre este montante e o montante total do IVA dedutível, e assegura o reembolso gradual do montante da dedução de referência. Assim, esta disposição acabou por permitir que, a partir de 2002, o princípio da dedução imediata seja aplicável em França sem qualquer derrogação.

42 Como sublinhou o advogado-geral nos n.os 52 e 53 das suas conclusões, daí resulta que, sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional nacional em cada caso concreto, a disposição transitória tem por efeito reduzir, em princípio, o domínio de aplicação da regra da dilação de um mês.

43 Por conseguinte, há que responder à questão submetida que os artigos 17.º e 18.º, n.º 4, da Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma medida nacional, como a disposição transitória, que visa acompanhar a supressão de uma disposição nacional derrogatória autorizada pelo artigo 28.º, n.º 3, alínea d), da mesma directiva, desde que o juiz nacional verifique que, na sua aplicação ao caso concreto, essa medida reduz os efeitos da referida disposição nacional derrogatória.

Quanto às despesas

44 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, 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 (Primeira Secção) declara:

Os artigos 17.º e 18.º, n.º 4, 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, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a uma medida nacional como a disposição transitória prevista pela Lei n.º 93-859, de 22 de Junho de 1993, relativa à Lei de finanças rectificativa para 1993, que visa acompanhar a supressão de uma disposição nacional derrogatória autorizada pelo artigo 28.º, n.º 3, alínea d), da mesma directiva, desde que o juiz nacional verifique que, na sua aplicação ao caso concreto, essa medida reduz os efeitos da referida disposição nacional derrogatória.

Assinaturas