CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL F. G. JACOBS apresentadas em 30 de Abril de 1991 *

Senhor Presidente,
Senhores Juízes,

1. O actual processo foi remetido ao Tribunal de Justiça pelo Finanzgericht München e diz respeito à interpretação da legislação comunitária do imposto sobre o valor acrescentado, e em especial a determinadas disposições da Sexta Directiva 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 (Directiva 77/388/CEE, JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54). O Finanzgericht pretende obter uma decisão sobre duas questões essenciais, as de saber:

1) se uma pessoa que adquire inicialmente bens de investimento (no caso em apreço, um veículo automóvel) exclusivamente para uso privado, mas que o utiliza posteriormente para fins empresariais, pode solicitar a dedução parcial do imposto pago a montante nos anos seguintes através de ajustamentos anuais, de acordo com o disposto no artigo 20.°, n.° 2, da Sexta Directiva; e

2) se as autoridades fiscais nacionais podem considerar que tais bens são integralmente utilizados para uso privado quando a sua utilização para fins empresariais é bastante limitada.

2. Os fatos da causa são, ao que parece, os seguintes. Em 1985 e 1986, H. Lennartz, contribuinte, trabalhou em parte como assalariado e em parte como consultor fiscal independente. Apresentou relativamente a esses dois anos as correspondentes declarações anuais do IVA pela sua actividade independente. Em 1985, H. Lennartz adquiriu um veículo automóvel por 20 206,15 DM (incluindo IVA no montante de 2 828,86 DM). De início, utilizou esse veículo sobretudo para fins privados, e apenas em 8 % para fins profissionais. Em 1 de Julho de 1986, abriu um gabinete de consultor fiscal em Munique, utilizando o seu veículo naquela actividade comercial. Na declaração IVA apresentada em 1986, requereu, para esse veículo, uma dedução do imposto pago a montante de 282,98 DM (calculada na base dos 6/60 de 2 828,86 DM), nos termos do artigo 15.°, alínea a), da Umsatzsteuergesetz de 1980, através do qual foi transposto para a ordem jurídica alemã o artigo 20.°, n.° 2, da Sexta Directiva.

3. A administração fiscal decidiu que devia considerar-se que H. Lennartz adquiriu inicialmente o veículo apenas para uso privado, pelo que não tinha assim o direito de efectuar os ajustamentos previstos no artigo 15.°, alínea a), no caso de o veículo ser em seguida utilizado para fins empresariais. A

* Língua original: inglês.

conclusão de que o automóvel fora de início exclusivamente utilizado para fins privados baseava-se numa prática administrativa das autoridades fiscais alemãs, nos termos da qual não é, de uma forma geral, tida em conta a utilização de bens para fins empresariais, quando tal utilização represente menos de 10 % da utilização global.

4. Ao que parece, H. Lennartz não requereu, em 1985, uma dedução inicial do imposto pago a montante pela aquisição do veículo. O recurso que interpôs neste processo dirige-se contra a decisão da administração fiscal que indeferiu o requerimento de posterior ajustamento nos termos do artigo 15.°, alínea a), em 1986.

5. A fim de poder decidir esta questão, o Finanzgericht solicitou ao Tribunal de Justiça que se pronunciasse a título prejudicial sobre as seguintes questões.

«1) O artigo 20.°, n.° 2, da Sexta Directiva aplica-se a todos os bens de investimento que:

a) tenham sido fornecidos a um sujeito passivo por outro sujeito passivo e utilizados pelo seu destinatário em qualquer altura durante o período de cinco anos, incluindo o ano em que foram adquiridos, para os fins das próprias operações tributáveis,

ou é ainda necessário que o bem de investimento em causa:

b) tenha sido utilizado a partir do momento de aquisição para os fins das próprias operações tributáveis ou isentas de imposto (fins empresariais) do sujeito passivo ou

c) no momento da aquisição tenha sido afectado à empresa do sujeito passivo?

2) Em caso de resposta afirmativa à questão 1, alínea b):

tratando-se de bens de investimento utilizados pelo sujeito passivo, quer para fins empresariais, quer para outros fins, especialmente fins privados (a utilização mista), a aplicação do artigo 20.°, n.° 2, da Sexta Directiva depende do facto de, no ano em que foi adquirido, o bem de investimento ter sido utilizado em determinada medida mínima para fins empresariais e como deve, se for caso disso, definir-se essa utilização mínima?

3) Em caso de resposta afirmativa à questão 1, alínea c):

a afectação do bem de investimento à empresa fica à discrição do sujeito passivo ou pressupõe que este

a) adquira o bem com a intenção de o utilizar para fins empresariais, devendo esta utilização ser planeada:

— imediatamente a partir do momento da aquisição ou

— a partir de uma data durante o ano da aquisição ou

— a partir de uma data anterior ao decurso de cinco anos, incluindo o ano da aquisição?

e/ou

b) o bem de investimento deve ser efectivamente utilizado para fins empresariais e, se for o caso, esta utilização deve ocorrer:

— a partir da data da sua aquisição ou

— durante o ano em que tenha sido adquirido ou

— durante o período de cinco anos, incluído o ano em que tenha sido adquirido?

Quanto às alíneas a) e b):

em caso de utilização mista do bem de investimento, a utilização planeada e/ou efectivamente levada a cabo para fins empresariais deve atingir um limite mínimo, e como deve este eventualmente ser definido?»

Regime aplicável à dedução do imposto pago a montante

6. É talvez útil começar por precisar brevemente o objectivo do artigo 20.°, n.° 2, da Sexta Directiva, e o seu enquadramento sistemático no âmbito desta, nomeadamente a sua relação com as disposições que regem a dedução do imposto pago a montante pela aquisição de bens e serviços.

7. O artigo 2.° da Primeira Directiva IVA do Conselho de 11 de Abril de 1967 relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (Directiva 67/227/CEE, JO 1967, p. 1301; EE 09 F1 p. 3), estabelece que:

«O princípio do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação.

Em cada transacção, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.

...».

8. As regras que concretizam o princípio da dedução previsto no segundo parágrafo desse artigo foram inicialmente estabelecidas pela Segunda Directiva do Conselho de 11 de Abril de 1967 relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (Directiva 67/228/CEE, JO 71, p. 1303; EE 09 F1 p. 6), designadamente pelo artigo 11.° desta directiva. A Sexta Directiva, que substituiu a Segunda Directiva, estabeleceu regras um pouco mais pormenorizadas, as quais figuram no título XI (artigos 17.° a 20.°).

9. O artigo 17.°, n.° 1, da Sexta Directiva estabelece que:

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

10. O facto gerador e o momento de exigibilidade encontram-se previstos no artigo 10.°, nos termos do qual a regra normal é a de que:

«O facto gerador do imposto ocorre, e o imposto é exigível, no momento em que se efectuam a entrega do bem ou a prestação de serviços...» (artigo 10.°, n.° 2).

11. O artigo 17.°, n.° 2, prevê que:

«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;

...».

12. Além do direito de deduzir o imposto pago a montante pelas operações tributáveis previsto no artigo 17.°, n.° 2, o artigo 17.°, n.° 3, concede aos sujeitos passivos o direito à dedução relativamente a certas outras operações, irrelevantes no quadro deste processo.

13. O artigo 17.°, n.° 5, estabelece que:

«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.»

O método normal para determinar este *pro rata* encontra-se previsto no artigo 19.°, baseando-se na utilização de uma fracção que representa a relação entre o volume de negócios anual respeitante às operações com direito à dedução do IVA e, para simplificar, o volume de negócios total. No en-

tanto, o artigo 17.°, n.° 5, concede aos Estados-membros o direito de autorizarem ou obrigarem os sujeitos passivos a utilizar diversos métodos especiais para determinarem o *pro rata* dedutível.

14. O artigo 20.° da directiva diz respeito ao ajustamento das deduções efectuadas. O artigo 20.°, n.° 1, estabelece que:

«A dedução inicialmente operada é ajustada segundo as modalidades fixadas pelos Estados-membros, designadamente:

a) quando a dedução for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito;

b) quando, posteriormente à declaração, se verificarem alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, designadamente no caso de anulação de compras ou de obtenção de redução nos preços;

...»

15. O artigo 20.°, n.° 2, que estabelece regras mais específicas para os ajustamentos respeitantes a bens de investimento, dispõe que:

«No que diz respeito aos bens de investimento, o ajustamento deve repartir-se por um período de cinco anos, incluindo o ano em que os bens tenham sido adquiridos ou produzidos. Anualmente, esse ajustamento é efectuado apenas sobre a quinta parte do imposto que incidiu sobre os bens em questão. Tal ajustamento é realizado em função das alterações do direito à dedução verificadas durante os anos seguintes, em relação ao direito à dedução do ano em que os bens em questão foram adquiridos ou produzidos.

Em derrogação do disposto no parágrafo anterior, os Estados-membros podem tomar como base, no momento do ajustamento, um período de cinco anos completos a contar do início da utilização dos bens em questão.

No que diz respeito aos bens de investimento imobiliários, o período que serve de base ao cálculo dos ajustamentos pode ser alargado até dez anos».

16. O artigo 20.°, n.° 3, respeita à situação em que os bens de investimento são entregues durante o período de ajustamento. O artigo 20.°, n.° 4, estabelece que:

«Para efeitos do disposto nos n.os 2 e 3, os Estados-membros podem:

— fixar a noção de bens de investimento,

— precisar qual o montante do imposto que deve ser tomado em consideração para o ajustamento,

— adoptar as disposições necessárias no sentido de evitar que os ajustamentos impliquem qualquer vantagem injustificada,

— autorizar simplificações de ordem administrativa.»

17. O artigo 20.°, n.° 5, autoriza os Estados-membros, sem prejuízo da consulta do comité IVA prevista no artigo 29.°, a renunciar à aplicação do artigo 20.°, n.os 2 e 3, quando o resultado prático de tal aplicação seja pouco significativo.

18. Os efeitos das regras acima referidas podem ser ilustrados com o seguinte exemplo.

Suponhamos que, no primeiro ano, um banco adquire um computador por 100 000 ecus, acrescidos de 10 000 ecus de IVA. Durante esse ano, o computador é utilizado em 40 % para operações tributáveis ou operações com direito à dedução, nos termos do artigo 17.°, n.° 3, e em 60 % para operações de empréstimo isentas, que não conferem direito à dedução.

Dado que o computador é utilizado «para efectuar não só operações com direito à dedução, previstas nos n.os 2 e 3, como para operações sem direito à dedução», as regras de rateio previstas no artigo 17.°, n.° 5, são aplicáveis. Suponha-se agora que o banco acordou com as autoridades fiscais basear o cálculo do imposto pago a montante na utilização do computador, de acordo com um dos métodos especiais de rateio previstos no artigo 17.°, n.° 5, e não no volume de negócios, nos termos do artigo 19.°

Em tal caso, o banco poderá deduzir, relativamente a esse primeiro ano, 40 % do IVA total pago aquando da aquisição do computador (ou seja, 4 000 ecus).

Suponhamos que durante o ano 2, a proporção de utilização para operações com direito à dedução passa para 50 % da utilização total. Em tal caso, o banco poderá, admitindo que os referidos bens são abrangidos pelas regras nacionais adoptadas nos termos do artigo 20.°, n.° 2, proceder ao ajustamento da sua dedução e solicitar o montante suplementar de imposto a montante de 10 % (50 % menos 40 %) × 1/5 × 10 000 ecus (isto é, 200 ecus) a fim de ter em conta o acréscimo de 10 % na utilização, durante o ano 2, relativamente às operações que conferem direito à dedução.

Em contrapartida, se durante o ano 3 a utilização do computador para operações com direito à dedução desce para 20 % da utilização global, o banco estará sujeito, em relação ao ano 3, a uma reposição de 20 % (40 % menos 20 %) × 1/5 x 10 000 ecus (ou seja, 400 ecus).

19. Assim, um sujeito passivo que adquire bens de investimento sujeitos às regras de ajustamento previstas no artigo 20.°, n.° 2, efectua uma dedução imediata do montante global do *pro rata* do imposto a montante dedutível no ano de aquisição, nos termos do artigo 17.° É em seguida obrigado a efectuar ajustamentos anuais em relação à dedução inicial, em função das variações do *pro rata* dedutível durante os cinco ou dez anos do período de ajustamento.

20. Uma vez determinado este contexto, passo agora às questões colocadas pelo tribunal nacional.

Questão 1, alínea a)

21. Através desta parte da primeira questão, o tribunal nacional pretende de facto saber se as regras de ajustamento do imposto a montante constantes do artigo 20.°, n.° 2, da Sexta Directiva são aplicáveis quando o sujeito passivo adquira de início os bens exclusivamente para uso privado, utilizando-os para fins profissionais em seguida num determinado momento do período de ajustamento de cinco anos.

22. Tanto a Comissão como os governos alemão, francês e do Reino Unido são unânimes em considerar que o artigo 20.°, n.° 2, não é aplicável em tal caso. Este entendimento parece correcto. Quando um particular (ou seja, uma pessoa que não exerce uma actividade económica independente e que não é assim sujeito passivo, para efeitos do artigo 4.°, n.° 1, da directiva) adquire bens para uso privado (não profissional), não é autorizado a efectuar uma dedução, nos termos do artigo 17.°, n.° 2, da directiva, dado que esta disposição apenas concede o direito à dedução aos sujeitos passivos. Se o particular em questão revende em seguida os bens a um sujeito passivo, não há lugar à cobrança de IVA, dado que esta entrega não é efectuada por um sujeito passivo agindo nessa qualidade (artigo 2.°). Daqui resulta que esta parte do IVA inicialmente pago pelo particular na aquisição dos bens (ou a totalidade do IVA se os bens não perderam o respectivo valor) continua a integrar o valor de revenda; em consequência, um sujeito passivo que adquire bens a um particular é onerado por um montante de IVA não reembolsável. A Sexta Directiva não consagra a noção de consumo final temporário ou parcial aplicável aos bens que reentram no circuito económico (ver, designadamente, o acórdão do Tribunal de Justiça de 5 de Dezembro de 1989, Oro Amsterdam Beheer, C-165/88, Colect., p. 4081). Ver igualmente a proposta alterada da Comissão, de 11 de Janeiro de 1989, com vista à adopção de uma directiva do Conselho relativa ao regime especial aplicável aos bens em segunda mão, objectos de arte, antiguidades e objectos de colecção (JO C 76, p. 10).

23. Como referem os governos francês e do Reino Unido, não há razão para distinguir esta situação do caso do sujeito passivo que adquire inicialmente bens a título privado e os utiliza em seguida para fins profissionais. Num caso desses, os bens deixam o circuito económico quando o particular os adquire na qualidade de consumidor final e os utiliza para uso privado. Os bens regressam em seguida ao circuito económico quando são utilizados para fins empresariais. A Sexta Directiva prevê claramente a possibilidade de um sujeito passivo agir a título pessoal e privado e, por conseguinte, como consumidor final. O artigo 2.° limita a aplicação do IVA às entregas de bens ou prestações de serviços efectuadas a título oneroso «por um sujeito passivo *agindo nessa qualidade*» (sublinhado nosso). O artigo 17.°, n.° 2, deve assim ser entendido no sentido de que apenas concede o direito à dedução a um sujeito passivo na medida em que este aja nessa qualidade.

24. Além disso, um sujeito passivo, quando adquire bens a título privado, não satisfaz as exigências administrativas e contabilísticas que regulam o exercício do direito à dedução, adoptadas nos termos dos artigos 18.°

e 22.° da Sexta Directiva. Como salienta o Governo francês, a obrigação de emitir factura, prevista no artigo 22.°, n.° 3, alínea a), aplica-se apenas aos bens entregues e aos serviços fornecidos a outro sujeito passivo. De uma forma mais geral, se um sujeito passivo adquire bens a título privado, não é obrigado (o que lhe seria aliás inútil) a registar esses bens na sua contabilidade IVA, nos termos do artigo 22.°, n.° 2, nem a incluir essa aquisição na sua declaração periódica IVA, nos termos do artigo 22.°, n.° 4.

25. No que respeita em especial ao artigo 20.°, n.° 2, esta disposição limita-se a estabelecer, como salienta o Governo do Reino Unido, o mecanismo que permite calcular os ajustamentos da dedução inicial, não podendo transformar o imposto pago com base em actividades não profissionais em imposto dedutível na acepção do artigo 17.° Nos termos do artigo 17.°, n.° 1, o direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível, na acepção do artigo 10.° É a qualidade em que a pessoa age nesse momento que decide da existência ou inexistência de um direito à dedução.

26. É certo que, no acórdão de 21 de Setembro de 1988, Comissão/França (50/87, Colect., p. 4797), relativo ao direito à dedução para imóveis arrendados, o Tribunal de Justiça declarou que:

«... o artigo 20.° da Sexta Directiva prevê um regime de ajustamentos. Quando, dado o montante da renda, o arrendamento deva ser entendido como uma liberalidade, e não como uma actividade económica na acepção da directiva, a dedução inicialmente feita é objecto de um ajustamento, por um período que pode ir até dez anos».

No entanto, o Tribunal de Justiça não pode, em meu entender, ter querido dizer que o artigo 20.°, n.° 2, era aplicável quando os bens tivessem sido inicialmente adquiridos por um sujeito passivo para fins não empresariais. Em tal caso, qualquer dedução inicial efectuada indevidamente deve ser anulada por inteiro.

Questão 1, alíneas b) e c)

27. Através destas alíneas da primeira questão, o tribunal nacional pretende saber se, supondo que a utilização ao serviço da empresa num determinado momento de período de ajustamento não basta para atribuir o direito ao ajustamento, os bens devem, para que tal direito exista:

— ser utilizados a partir da data da aquisição para os fins próprios das operações tributáveis ou isentos [alínea b)]; ou

— ser afectados à empresa do sujeito passivo no momento da aquisição [alínea c)].

28. A questão essencial, à luz do sistema da Sexta Directiva, é de saber se basta, para a aplicação do artigo 20.°, n.° 2, que a pessoa em causa adquira os bens na qualidade de sujeito passivo ou se é necessário que haja, além disso, utilização imediata dos bens para os fins das próprias operações tributáveis ou isentas.

29. O Governo alemão opta expressamente pela condição referida na alínea b) da questão, ou seja, pela utilização a partir da data de aquisição para os fins das operações tributáveis ou isentas. A Comissão considera, ao que parece, que os bens devem ser afectados à empresa e utilizados pelo menos em parte para os fins das próprias operações tributáveis. O Governo do Reino Unido considera que o artigo 20.°, n.° 2, da directiva apenas se aplica aos bens que sejam utilizados ao serviço da empresa do adquirente a partir da data da aquisição. Para o Governo francês, o artigo 20.°, n.° 2, é aplicável quando os bens são adquiridos por um sujeito passivo agindo nessa qualidade. Assim, a legislação francesa concede um direito à dedução quando os bens de investimento inicialmente afectados à empresa mas não utilizados nas operações com direito à dedução são em seguida utilizados para os fins de tais operações durante o período de ajustamento.

30. A fim de obter uma conclusão sobre este ponto, convém invocar o acórdão do Tribunal de Justiça de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman/Minister van Financiën (268/83, Recueil, p. 655). O problema colocado neste processo era saber se um promitente comprador de instalações comerciais em construção que celebrou o contrato com a intenção declarada de arrendar essas instalações e de proceder a cedências tributáveis actuava, nessa fase preparatória, na qualidade de sujeito passivo com direito a dedução.

31. O Tribunal de Justiça começou por analisar os artigos 4.° e 17.° da Sexta Directiva, tendo concluído que:

«o regime das deduções visa aliviar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago pelo conjunto das suas actividades económicas. O sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado garante, assim, a perfeita neutralidade no que respeita à carga fiscal de todas as actividades económicas, independentemente dos respectivos objectivos ou resultados, desde que tais actividades se encontrem elas próprias sujeitas ao IVA» (n.° 19).

32. Referindo-se de forma mais especial à questão que lhe fora colocada, o Tribunal de Justiça declarou o seguinte:

«... o princípio da neutralidade do IVA em relação à carga fiscal das empresas exige que as primeiras despesas de investimento efectuadas para os fins desta e com vista ao seu arranque sejam consideradas como actividades económicas. Seria contrário àquele princípio que as referidas actividades apenas se iniciassem no momento em que um imóvel é efectivamente explorado, ou seja, quando surge o rendimento tributável. Qualquer interpretação diversa do artigo 4.° da Sexta Directiva equivaleria a onerar o agente económico com o custo do IVA no âmbito da sua actividade económica, sem lhe dar a possibilidade de efectuar a sua dedução, nos termos do artigo 17.°, e introduziria uma distinção arbitrária entre as despesas de investimento efectuadas antes e durante a exploração efectiva de um imóvel. Mesmo nos casos em que, após a exploração efectiva de um imóvel, se encontra previsto um reembolso do imposto pago a montante pelo actos preparatórios, o bem seria onerado com um encargo financeiro durante o período, por vezes considerável, que medeia entre as primeiras despesas de investimento e a exploração efectiva. Qualquer pessoa que realize tais actos de investimento estreitamente ligados e necessários à exploração futura de um imóvel deve, assim, ser considerada sujeito passivo, na acepção do artigo 4.°» (n.° 23).

33. Em meu entender, devem ser tiradas duas conclusões deste acórdão. Em primeiro lugar, uma pessoa que adquire bens destinados à utilização numa actividade económica, na acepção do artigo 4.°, fá-lo enquanto sujeito passivo, mesmo que não sejam imediatamente utilizados em entregas de bens ou prestações de serviços. Em segundo lugar, se o sujeito passivo adquiriu os bens com o objectivo de efectuar fornecimentos tributáveis (em vez de, por exemplo, fornecimentos isentos), terá direito a uma dedução imediata nos termos do artigo 17.° quais o IVA é dedutível. Assim, retomando o exemplo já dado, o do computador adquirido por um banco, suponhamos que durante o ano 1, foi utilizado integralmente em entregas isentas, que não concedem o direito à dedução, mas que durante os anos 2 a 5 o foi em 80 % em entregas tributáveis. Embora o banco não tenha qualquer direito à dedução relativamente ao ano 1, o certo é que adquiriu o bem para o uso da empresa, podendo efectuar ajustamentos para ter em conta a sua utilização predominantemente tributável nos anos 2 a 5.

34. Parece-me que há que distinguir entre estas duas exigências, nomeadamente, aquisição de bens na qualidade de sujeito passivo e para utilização tributável. A primeira é mais importante, na medida em que a aquisição de bens de investimento para fins completamente estranhos aos fins empresariais não é abrangida pelo âmbito de aplicação do sistema comum de IVA nem, portanto, do mecanismo de dedução. É a utilização (tributável ou não) dada às mercadorias, ou que lhes é destinada, na actividade empresarial que determina o âmbito da dedução inicial à qual o sujeito passivo tem direito nos termos do artigo 17.° e o âmbito dos ajustamentos a efectuar eventualmente durante os períodos seguintes.

35. Uma das consequências desta análise é que o artigo 20.°, n.° 2, pode aplicar-se — e concordo, neste ponto, com as observações do Governo francês — mesmo quando um sujeito passivo adquire inicialmente os bens com vista a operações económicas que não autorizam o direito à dedução, nos termos do artigo 17.°, n.os 2 e 3 (por exemplo, para entregas isentas), utilizando no entanto os bens, nos anos seguintes ao período de ajustamento, em operações em relação às

36. Resulta daí igualmente que a utilização imediata de bens para entregas tributáveis ou isentas não constitui, em si mesma, um requisito da aplicação posterior do artigo 20.°, n.° 2. Assim, supondo, no exemplo acima referido, que o banco não foi capaz de utilizar o computador até ao ano 2 devido a problemas com os suportes de exploração, tal não excluirá (não deverá excluir) ajustamentos posteriores a fim de ter em conta as alterações verificadas na utilização. Podem retirar-se argumentos em favor desta tese do artigo 20.°, n.° 2, segundo parágrafo, que autoriza expressamente os Estado-membros a diferir o início do período de ajustamento até ao momento em que os bens começam a ser utilizados.

37. Em consequência, no contexto do caso em apreço, o que importa é saber se H. Lennartz, ao adquirir o bem, tinha precisamente a intenção de o utilizar para fins empresariais ou se, nessa altura, pensava utilizá-lo inteiramente para fins estranhos à empresa. Neste último caso, o artigo 20.°, n.° 2, não é aplicável. Deve no entanto notar-se que, por razões que serão indicadas

mais adiante nestas conclusões, o artigo 20.°, n.° 2, pode aplicar-se em caso de utilização parcial para fins privados.

38. Não considero necessário analisar o ponto de vista do Governo alemão no qual a própria expressão «bens de investimento» apenas abrange os bens para os fins empresariais. Os requisitos de aplicação do artigo 20.°, n.° 2, conduzem, de qualquer forma, ao mesmo resultado.

39. Em meu entender, assim, os ajustamentos da dedução inicial apenas podem ter lugar, nos termos do artigo 20.°, n.° 2, se os bens de investimento tiverem sido afectados a fins empresariais no momento da aquisição [ponto c) da primeira questão do tribunal nacional]; desde que esta condição se encontre preenchida, os ajustamentos são possíveis, ainda que não haja utilização imediata de bens para os fins de operações tributáveis ou isentas. Em consequência, há que analisar a terceira questão apresentada pelo tribunal nacional.

Terceira questão

40. Através desta questão, o tribunal nacional pretende obter, fundamentalmente, esclarecimentos sobre os critérios a utilizar para determinar quando é que uma pessoa adquire bens na qualidade de sujeito passivo. Concretamente, trata-se de saber se tal pessoa deve:

a) adquirir os bens com intenção de os utilizar ao serviço da empresa:

— logo a partir da aquisição,

— durante o ano da aquisição, ou

— durante o período de ajustamento de cinco anos,

e/ou

b) utilizar efectivamente os bens para fins empresariais durante esses períodos.

41. Já salientei, a propósito da primeira questão do tribunal nacional, que uma pessoa adquire bens na qualidade de sujeito passivo quando o faz com a clara intenção de os utilizar para fins empresariais. As autoridades fiscais devem assim certificar-se que o sujeito passivo tinha efectivamente essa intenção quando adquiriu os bens. No acórdão Rompelman, já citado, o Tribunal de Justiça salientou que cabia «à pessoa que requer a dedução do IVA provar que as condições para obter tal benefício se encontram preenchidas e, designadamente, que é um sujeito passivo. Em consequência, o artigo 4.° não se opõe a que a administração fiscal exija que a intenção declarada seja confirmada por elementos objectivos, como a aptidão específica para a exploração comercial das instalações projectadas» (n.° 24).

42. As autoridades fiscais nacionais devem certificar-se de que os bens se destinam a uma efectiva utilização para fins empresariais. A medida da prova exigida para convencer as autoridades fiscais nacionais deve

depender, designadamente, da natureza dos bens em causa. Assim, quando, para usar as palavras do Tribunal de Justiça no processo Rompelman, apresentam uma «aptidão específica para a exploração comercial», é pouco provável que sejam necessários outros elementos de prova. Por outro lado, quando uma pessoa adquire bens que são igualmente aptos para o uso privado (um veículo automóvel, por exemplo), torna-se bastante mais difícil demonstrar que a aquisição foi efectuada especificamente para fins empresariais se os bens não forem de imediato utilizados nesse sentido.

43. O tribunal nacional pretende saber se o ano da aquisição ou o período de cinco anos a partir da aquisição podem ser relevantes a este respeito. Refere-se um período de cinco anos provavelmente porque este corresponde ao período de ajustamento de cinco anos previsto no artigo 20.°, n.° 2, da Sexta Directiva. Em meu entender, trata-se apenas de períodos escolhidos por razões de comodidade, sobre os quais se decidiu basear o funcionamento do sistema de dedução e de ajustamentos relativamente aos bens de investimento. Não apresentam, enquanto tais, qualquer relação com a questão de saber se os bens foram adquiridos para fins empresariais. Esta concepção está de acordo com a discricionaridade concedida aos Estados-membros para escolherem os diversos períodos. O artigo 20.°, n.° 2, designadamente, prevê que o período de ajustamento relativo aos bens de investimento imobiliários pode ser alargado até dez anos, provavelmente para ter em conta a vida útil mais longa deste tipo de bens.

44. Outro ponto importante a este respeito é o de que, quando o fisco reconhece que os bens foram adquiridos para os fins de operações empresariais tributáveis, autorizando uma dedução imediata do imposto a montante, poderá sempre exigir o reembolso do imposto, através de um ajustamento nos termos do artigo 20.°, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva, se posteriormente vier a apurar-se que os bens não foram adquiridos para fins empresariais.

45. Em consequência, a resposta à terceira questão do tribunal nacional é a de que o sujeito passivo deve adquirir os bens com a clara intenção de os utilizar ao serviço da empresa [questão 3, alínea a)]. O problema de saber se um sujeito passivo tem tal intenção no momento da aquisição dos bens constitui uma questão de facto a apreciar pelas autoridades fiscais, tendo em conta o conjunto das circunstâncias do caso concreto. A Sexta Directiva não estabelece um período exacto dentro do qual os bens devam ser efectivamente utilizados em entregas comerciais. No entanto, o facto de não utilizar os bens nessas entregas de imediato ou num prazo razoável após a respectiva aquisição, pode, de acordo com as circunstâncias e, designadamente, a natureza dos bens em questão, ser tido em conta pelas autoridades fiscais para determinar se uma pessoa adquiriu os bens enquanto sujeito passivo e se, portanto, pode haver lugar a uma dedução inicial, nos termos do artigo 17.°, ou, se esta foi já efectuada, a um ajustamento (ou seja, uma anulação), nos termos do artigo 20.°, n.° 1, alínea a).

A regra dos 10 %

46. Na última parte da terceira questão, o tribunal nacional coloca a questão de saber se, quando os bens são usados de forma

mista, a utilização prevista ou efectiva para fins empresariais deve atingir uma determinada proporção da utilização global e, nesse caso, de que forma deve ser determinada tal proporção.

47. Esta questão resulta da prática seguida pelas autoridades fiscais alemãs no sentido de presumir que os bens foram adquiridos exclusivamente para fins estranhos aos empresariais quando a proporção da utilização para outros fins excede 90 %, representando assim a utilização para fins empresariais menos de 10 %. Na resposta escrita à pergunta feita pelo Tribunal de Justiça antes da audiência, bem como nas alegações nesta apresentadas, o Governo alemão salientou que essas percentagens não são aplicadas rigidamente, constituindo um «índice» a utilizar para determinar se há ou não utilização profissional. Ressalta no entanto da decisão de reenvio que, de acordo com esta regra, se considerou que H. Lennartz utilizou o veículo exclusivamente para uso privado no período entre a sua aquisição em 1985 e 1 de Julho de 1986, data da abertura do seu gabinete de consultor fiscal, não obstante a utilização do veículo para fins empresariais ter sido, em 1985, de 8 %. Em meu entender, para responder à questão do tribunal nacional, há pois que considerar que, em determinadas circunstâncias pelo menos, a medida alemã pode conduzir à negação do direito à dedução em casos de utilização efectiva, ainda que limitada, para fins empresariais.

48. Na audiência, o Governo alemão defendeu que o processo pendente no tribunal nacional se circunscrevia à questão da faculdade de H. Lennartz efectuar ajustamentos, nos termos do artigo 20.°, n.° 2, da Sexta Directiva. Dado que este não apresentou um pedido de dedução inicial em 1985, nos termos do artigo 17.°, n.° 2, a liquidação feita nesse ano é agora considerada definitiva. Em consequência, do ponto de vista do Governo alemão, deve responder-se às questões colocadas no sentido de que H. Lennartz não dispunha de um direito à dedução aquando da aquisição do veículo.

49. A decisão de reenvio parece apoiar a afirmação do Governo alemão de que o recurso interposto por H. Lennartz se circunscreve ao pedido de ajustamento, nos termos do artigo 20.°, n.° 2. Além disso, o Governo alemão considera legitimamente que o limite *de minimis* estebelecido na sua legislação se aplica, não ao direito de H. Lennartz efectuar ajustamentos nos termos do artigo 20.°, n.° 2, mas ao seu direito a uma dedução inicial, nos termos do artigo 17.°, n.° 2, em 1985. Como referirei mais adiante, as variações da percentagem de utilização para fins empresariais são tratadas através de outro mecanismo (ver os n.os 56 e seguintes, *infra*) e não pelo processo de ajustamento previsto no artigo 20.°, n.° 2.

50. Em consequência, se a regra dos 10 % não fosse válida, H. Lennartz apenas beneficiaria desta invalidade caso pudesse apresentar um pedido retroactivo de dedução inicial ao abrigo do artigo 17.°, n.° 2, nos termos da legislação alemã aprovada em conformidade com o artigo 18.°, n.° 3, da directiva. Esta disposição estabelece que: «Os Estados-membros fixarão as condições e as regras pelas 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.» No entanto, dado que o tribunal nacional suscita expres-

samente a questão da exigência de uma proporção mínima de utilização para fins empresariais, ainda que o faça no contexto de uma série de questões relativas à aplicação do artigo 20.°, n.° 2, penso ser necessário analisar este problema.

51. A questão essencial é assim a de saber se, ao abrigo da legislação comunitária do IVA, uma pessoa que adquire bens enquanto sujeito passivo tem o direito de deduzir o imposto pago a montante para esses bens, mesmo quando a utilização destes para fins empresariais seja inicialmente limitada em termos relativos (por exemplo, 8 %).

52. As opiniões manifestadas nas observações apresentadas ao Tribunal de Justiça divergem relativamente a este ponto. O Governo alemão, nas suas observações e na resposta à pergunta escrita colocada pelo Tribunal de Justiça, declara que as deduções são autorizadas mesmo quando os bens sejam utilizados fundamentalmente para fins privados. No entanto, em seu entender, quando a proporção da utilização ao serviço da empresa é tão diminuta que a sua importância económica é insignificante, deve presumir-se que a pessoa adquiriu os bens exclusivamente para fins estranhos à empresa, o que não permite a dedução. Acrescenta que à luz das considerações económicas subjacentes à legislação IVA, uma utilização mínima ao serviço da empresa não pode conduzir a uma dedução completa.

53. O Reino Unido declara desejar abster-se de tomar posição sobre este ponto. No entanto, acrescenta que a Sexta Directiva não contém qualquer disposição expressa respeitante à situação em que bens e serviços são adquiridos em parte para os fins empresariais e em parte para o uso privado, não prevendo qualquer repartição proporcional entre os dois objectivos aquando da determinação do montante do imposto a que respeita o direito à dedução emergente. Em seu entender, ressalta claramente do artigo 17.° que o direito à dedução apenas existe em relação a actividades económicas. Em consequência, a directiva não obsta a que os Estados-membros determinem se, e em que medida, tal repartição deve efectuar-se em caso de utilização mista de bens e serviços, tanto para fins profissionais como privados, nem a que definam o método de cálculo dessa repartição.

54. A Comissão considera que uma utilização efectiva dos bens, ainda que mínima, para os fins das próprias operações tributáveis confere o direito à dedução total e ao ajustamento posterior, nos termos do artigo 20.°, n.° 2.

55. O Governo francês subscreve a opinião da Comissão e declara que uma utilização, mesmo mínima, para fins profissionais, de 1 % por exemplo, confere em princípio direito à dedução total do imposto pago a montante, sem prejuízo da tributação do uso privado do bem. Acrescenta, no entanto, que a dedução total do imposto a montante em tal caso não é realista, dado que acarreta dificuldades técnicas e desvantagens injustificadas quando os bens não sejam praticamente utilizados ao serviço da empresa. Por essa razão, a França obteve a autorização do Conselho, com base no artigo 27.°, n.° 1, da Sexta Directiva, para introduzir medidas especiais derrogatórias da directiva. A Decisão 89/488/CEE do Conselho, de 28 de Julho de 1989 (JO L 239, p. 22), autoriza o Governo francês, até 31

de Dezembro de 1992, a recusar o direito à dedução do imposto pago a montante por bens ou serviços, quando a percentagem de uso privado destes bens ou serviços for superior a 90 % da sua utilização global. O Governo francês acrescenta que uma legislação nacional que exclua o direito à dedução pode ser mantida, com base no artigo 17.°, n.° 6, ou no artigo 27.°, n.° 5, da directiva, pelos Estados-membros que possuam já uma legislação desse tipo.

56. As disposições relativas à utilização para fins privados constam dos artigos 5.° e 6.° da Sexta Directiva. O artigo 5.°, n.° 6, estabelece o seguinte:

«É equiparada a entrega efectuada a título oneroso a afectação, por um sujeito passivo, de bens da própria empresa a seu uso privado ou do seu pessoal, ou a disposição de bens a título gratuito, ou, em geral, a sua afectação a fins estranhos à empresa, sempre que, relativamente a esses bens ou aos elementos que os compõem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado...»

O artigo 6.°, n.° 2, estabelece o seguinte:

«São equiparadas a prestações de serviços efectuadas a título oneroso:

a) a utilização de bens afectos à empresa para uso privado do sujeito passivo ou do seu pessoal ou, em geral, para fins estranhos à própria empresa, sempre que, relativamente a esses bens, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado;

b) as prestações de serviço a título gratuito efectuadas pelo sujeito passivo, para seu uso privado ou do seu pessoal ou, em geral, para fins estranhos à própria empresa.

Os Estados-membros podem derrogar o disposto no presente número, desde que tal derrogação não conduza a distorções de concorrência.»

57. O artigo 11.° inclui disposições relativas à avaliação dessas prestações. Assim, o artigo 11.°, letra A, n.° 1, alínea b), estabelece que a matéria colectável no caso das operações referidas no artigo 5.°, n.° 6, é constituída pelo «preço de compra dos bens ou de bens similares, ou, na falta de preço de compra, pelo preço de custo, determinados no momento em que tais operações se efectuam». O artigo 11.°, letra A, n.° 1, alínea c), estabelece que a matéria colectável no caso das operações referidas no n.° 2 do artigo 6.° é constituída pelo «montante das despesas suportadas pelo sujeito passivo na execução da prestação de serviços».

58. O artigo 6.°, n.° 2, alínea a), conjugado com o artigo 11.°, letra A, n.° 1, alínea c), estabelece que, quando um sujeito passivo adquire um bem que utiliza parcialmente para o uso privado, se deve considerar que este efectua a título oneroso uma prestação de serviços tributável igual ao montante das despesas suportadas na execução da prestação de serviços. Em consequência, em virtude do sistema da directiva, uma pessoa que utilize um bem em parte para os fins de operações profissionais tribu-

táveis e em parte para fins privados e que, ao adquirir o bem, recuperou total ou parcialmente o IVA pago a montante, é suposta utilizar o bem exclusivamente para os fins das próprias operações tributáveis, na acepção do artigo 17.°, n.° 2. As disposições relativas à repartição do imposto a montante, constantes do artigo 17.°, n.° 5, que respeitam aos bens e aos serviços que devem ser utilizados por um sujeito passivo, tanto para operações com direito à dedução de IVA como para operações em que tal dedução não é possível, não são assim aplicáveis. Em consequência, tal pessoa dispõe, em princípio, de um direito à dedução total e imediata do imposto pago a montante pela aquisição dos bens.

59. Podem encontrar-se elementos que corroboram este entendimento no comentário que a Comissão formulou, na proposta da Sexta Directiva (*Boletim das Comunidades Europeias*, Suplemento 11/73), relativamente ao artigo 5.°, n.° 6 [ou ao artigo 5.°, n.° 3, alínea a), tal como se encontrava previsto na proposta], que constitui o equivalente, no artigo 5.° (entregas de bens), do artigo 6.°, n.° 2, alínea a). A Comissão referiu que: «O mesmo objectivo (evitar impor desvantagens injustificadas aos sujeitos passivos) podia ter sido alcançado através do ajustamento das deduções já efectuadas, tendo no entanto a equiparação a entrega tributável sido escolhida por razões de neutralidade e simplicidade.» Assim, a tributação a jusante foi especialmente escolhida enquanto alternativa à restrição do direito à dedução do imposto a montante. Ainda que a última parte do artigo 6.°, n.° 2, autorize os Estados-membros, dentro de determinados limites, a estabelecer derrogações ao mecanismo previsto neste número para uso privado, tal parte não se aplica ao caso em apreço por razões que serão adiante indicadas (ver n.° 75).

60. Resta apenas a questão de saber se um Estado-membro pode não obstante limitar o direito à dedução quando a utilização do bem ao serviço da empresa represente uma parte insignificante da sua utilização global. A Comissão salientou na audiência que a natureza intrínseca do direito à dedução excluía quaisquer restrições deste direito além das expressamente previstas pela directiva. Esta opinião está de acordo com as posições manifestadas pelo Tribunal de Justiça na sua jurisprudência. O processo 50/87, Comissão/França, constitui um exemplo disso mesmo. Neste processo, o Tribunal de Justiça, citando o acórdão Rompelman, declarou, a propósito das disposições do artigo 4.°, n.os 1 e 2, e do artigo 17.°, n.os 1 e 2, da directiva, o seguinte:

«Resulta do conjunto das regras deste modo recordadas que, na 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.

Essas limitações do direito à dedução têm incidência no nível da carga fiscal e devem ser aplicadas de modo similar em todos os Estados-membros. Por consequência, só são autorizadas excepções nos casos expressamente previstos pela directiva» (n.os 16 e 17).

O Tribunal de Justiça concluiu que, dado que a legislação francesa não permitia a dedução total e imediata em determinados ca-

sos, esta era incompatível com a Sexta Directiva.

61. Já salientei que, no regime estabelecido pela Sexta Directiva, se presume que um sujeito passivo que adquira bens destinados em parte a operações tributáveis e em parte ao uso privado utiliza exclusivamente os bens para os fins das entregas tributáveis, dispondo assim, em princípio, do direito à dedução total e imediata do imposto pago a montante pelas aquisições de bens (sendo a utilização privada tida em conta através de uma tributação a jusante). A directiva não inclui qualquer regra *de minimis* que exclua o direito à dedução quando a utilização na empresa desça abaixo de um certo limiar. No entanto, a directiva contém disposições que autorizam expressamente os Estados-membros a não terem em conta o IVA não dedutível para efeitos do artigo 17.°, quando o seu montante seja insignificante [artigo 17.°, n.° 5, alínea e)] e a recusar o reembolso ou o reporte do excedente do imposto a montante sobre o imposto a jusante, quando tal execedente seja insignificante (artigo 18.°, n.° 4). Face a este mecanismo claro, ainda que bastante complexo, previsto pela directiva, e considerando a inexistência de qualquer *de minimis* similar que autorize os Estados-membros a recusar o direito à dedução em caso de uso privado limitado, considero não haver nada que permita interpretar o artigo 17.° no sentido de que contém implicitamente uma regra desse tipo. Esta opinião é corroborada pelo teor da já referida decisão do Conselho de 28 de Julho de 1989, na qual, «por derrogação ao disposto no artigo 17.°, n.° 2», a França foi autorizada a recusar a dedução nos casos em que o uso privado exceda os 90 %. Além disso, como explicarei mais adiante, o artigo 27.°, n.° 1, da Sexta Directiva, com base no qual esta decisão foi adoptada, permite obviar ao tipo de problemas com que depararam as autoridades fiscais alemãs.

62. Daqui concluo que os Estados-membros não estão autorizados a limitar o direito à dedução, mesmo quando a utilização dos bens em questão para fins empresariais é bastante limitada, excepto quando possam invocar uma das derrogações previstas pela directiva. São essas derrogações que irei agora analisar.

Poder de introduzir uma derrogação ao direito de dedução

63. O artigo 27.° da Sexta Directiva, que integra o título XV («Medidas de simplificação»), prevê dois procedimentos relativos à autorização de medidas derrogatórias à directiva, podendo cada um deles, em princípio, ser aplicável à legislação nacional impugnada.

64. O artigo 27.°, n.° 5, estabelece que:

«Os Estados-membros que, em 1 de Janeiro de 1977, apliquem medidas especiais do tipo das referidas no n.° 1 podem mantê-las, desde que as notifiquem à Comissão antes de 1 de Janeiro de 1978 e, quando se trate de medidas destinadas a simplificar a cobrança do imposto, desde que estejam em conformidade com o critério definido no n.° 1.»

65. O artigo 27.°, n.° 1, que estabelece um processo para obter a autorização de novas medidas, prevê que:

«O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, pode autorizar os Estados-membros a introduzirem medidas especiais derrogatórias da presente directiva para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais. As medidas destinadas a simplificar a cobrança do imposto não devem influir, a não ser de modo insignificante, sobre o montante do imposto devido no estádio de consumo final.»

66. Não parece que a medida alemã tenha sido notificada nos termos do artigo 27.°, n.° 5. No anexo I do primeiro relatório de 14 de Setembro de 1983 relativo ao funcionamento do sistema comum do IVA, apresentado nos termos do artigo 34.° da Sexta Directiva [COM(83) 426 final], a Comissão publicou uma lista de medidas que lhe foram notificadas nos termos do artigo 27.°, n.° 5. Neste anexo, não é feita qualquer referência à regra dos 10 % em causa no caso em apreço. O Governo alemão não defendeu aliás que tal notificação fora efectuada.

67. No que respeita ao artigo 27.°, n.° 1, ressalta da resposta dada pelo Governo alemão à pergunta escrita do Tribunal de Justiça que não solicitou a autorização nos termos desta disposição, dado que, em seu entender, a legislação impugnada não é derrogatória à directiva. Como já expliquei, considero que tal não corrresponde à verdade.

68. Torna-se assim necessário verificar qual o efeito da falta de notificação de uma medida derrogatória. No acórdão de 13 de Fevereiro de 1985, Direct Cosmetics, n.° 37 (5/84, Recueil, p. 617), o Tribunal de Justiça decidiu que:

«Nos termos do artigo 189.°, terceiro parágrafo, do Tratado, os Estados-membros devem respeitar todas as disposições da Sexta Directiva, na medida em que não se encontra prevista uma derrogação ao abrigo do artigo 27.° As autoridades fiscais de um Estado-membro não podem, assim, sem violar a obrigação decorrente para o Estado do artigo 189.°, opor a um contribuinte uma disposição derrogatória do sistema da directiva, introduzida com desrespeito do dever de notificação imposto aos Estados-membros pelo artigo 27.°, n.° 2».

69. Dado que a medida em questão no actual processo não foi notificada à Comissão nos termos do artigo 27.°, n.° 5, nem autorizada por uma decisão do Conselho, em conformidade com o artigo 27.°, n.° 1, o Governo alemão não pode prevalecer-se desta medida contra os sujeitos passivos.

70. Em consequência, não é necessário, para dizer a verdade, verificar se tal medida é susceptível de autorização nos termos do artigo 27.°, n.° 1. Contudo, se esta disposição constituísse uma base adequada para autorizar regras nacionais como as referidas no processo principal, isso confirmaria que tais regras devem ser, como defendo, consideradas derrogatórias ao artigo 17.° Vou,

pois, analisar de forma breve o âmbito do artigo 27.°, n.° 1.

71. Em meu entender, o artigo 27.°, n.° 1, destina-se a responder, designadamente, a problemas do tipo daqueles com que depararam as autoridades fiscais francesas e alemãs. As regras gerais da Sexta Directiva, incluindo o direito à dedução total e imediata e o mecanismo aplicável ao uso privado, visam conciliar os interesses da simplificação administrativa com os objectivos do sistema comum do IVA, designadamente o da neutralidade. Teria sem dúvida sido difícil, se não impossível, ter em vista todas as dificuldades técnicas ou todos os tipos de fraude ou evasão com que as autoridades fiscais da Comunidade podem ser confrontadas. Além disso, uma abordagem comunitária do problema pode revelar-se inadequada se a prática comercial em questão apenas gerar distorções importantes num único Estado-membro. Convém assim permitir aos Estados-membros solicitarem uma autorização individual para medidas destinadas a fazer face a problemas específicos.

72. Podem igualmente resultar dificuldades do facto de determinados pontos não terem sido resolvidos pela Sexta Directiva, o que conduz a uma certa falta de coerência no sistema do IVA na sua forma actual. Por exemplo, parece que as dificuldades encontradas pelas autoridades fiscais alemãs podiam em parte ser reduzidos se o Conselho tivesse adoptado a proposta da Sexta Directiva relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: despesas que não conferem direito à dedução do imposto (JO 1983, C 37, p. 8; JO 1984, C 56, p. 7). De acordo com esta proposta, a dedução do imposto a montante relativamente a um determinado número de importantes categorias de despesas cuja utilização para fins empresariais é difícil de comprovar teria sido expressamente proibida, o que viria limitar as categorias de despesas abrangidas pelo mecanismo geral aplicável ao uso privado.

73. No caso particular dos automóveis, vários Estados-membros além da Alemanha mantiveram efectivamente em vigor, ao abrigo do artigo 17.°, n.° 6, disposições (que serão adiante analisadas nestas conclusões) que restringem total ou parcialmente a possibilidade de deduzir o imposto pago a montante pela aquisição de veículos a motor para uso das empresas. Se, apesar das disposições existentes, uma dedução total em casos marginais continuava a representar um problema geral para as autoridades fiscais, podia ser necessário colocar a hipótese de uma alteração de todo o regime da directiva. No segundo relatório de 20 de Dezembro de 1988 relativo ao funcionamento do sistema comum do IVA [COM(88) 799 final], a Comissão, na página 57, manifestou de facto a sua preferência por uma abordagem comunitária dos problemas com que se deparam os Estados-membros, em vez de recorrer ao processo do artigo 27.° Isso evitaria uma proliferação das autorizações individuais nos termos do artigo 27.°, n.° 1, o que responderia a uma preocupação manifestada pelo Governo alemão no quadro do presente processo. No entanto, na falta de uma solução comunitária, o artigo 27.°, n.° 1, constitui, em meu entender, um instrumento adequado para resolver alguns dos referidos problemas. Uma das características essenciais do processo previsto por esta disposição é que garante que as autoridades

comunitárias e os Estados-membros sejam mantidos completamente ao corrente de medidas projectadas.

74. É incontestável que as dificuldades referidas pelos governos francês e alemão constituem uma fonte de legítima preocupação para as autoridades fiscais nacionais. Além disso, uma medida que sujeita o direito à dedução a um limiar de 10 % do uso ao serviço da empresa não parece, à primeira vista, desrazoável nem desproporcionada em relação aos objectivos prosseguidos. Deve notar-se, a este respeito, que o Governo francês indicou, nas observações apresentadas, que, de acordo com a legislação francesa, o facto de a dedução do imposto a montante ser inicialmente recusada em conformidade com a regra dos 10 % não exclui um ajustamento posterior, nos termos do artigo 20.°, n.° 2, durante os anos seguintes, se a utilização ao serviço da empresa se tornar mais significativa. Em meu entender, justifica-se perfeitamente que a França restrinja desta forma o âmbito da derrogação, dado que parece duvidoso que a recusa de qualquer ajustamento posterior ao abrigo do artigo 20.°, n.° 2, tenha sido necessária para atingir os objectivos da medida. No entanto, não parece conveniente continuar a analisar este ponto no contexto do actual processo, dado que, na falta de uma decisão do Conselho que autorize a medida, o Governo alemão não pode invocar o artigo 27.°, n.° 1.

75. É igualmente de fazer referência à última parte do artigo 6.°, n.° 2, da Sexta Directiva, que, como já referi, autorizou os Estados-membros a introduzir derrogações ao mecanismo aplicável ao uso privado previsto nesse número, desde que tal derrogação não conduza a distorções de concorrência. Em meu entender, os Estados-membros não podem basear-se nesta parte da disposição para justificar regras nacionais que não se limitam a substituir o mecanismo do imposto a jusante por uma limitação do direito à dedução do imposto a montante, mas que igualmente se opõem à dedução do imposto pago a montante por despesas efectivamente efectuadas para os fins da empresa.

76. Uma outra disposição deve ser tida em conta neste contexto. Trata-se do artigo 17.°, n.° 6, da Sexta Directiva, que estabelece o seguinte:

«O mais tardar antes de decorrido o prazo de quatro anos a contar da data de entrada em vigor da presente directiva, o Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, determinará quais as despesas que não conferem direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado. Serão excluídas do direito à dedução, em qualquer caso, as despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação.

Até à entrada em vigor das disposições acima referidas, os Estados-membros podem manter todas as exclusões previstas na legislação nacional respectiva no momento da entrada em vigor da presente directiva.»

77. Embora a Comissão tenha apresentado ao Conselho, logo em 25 de Janeiro de 1983, a referida proposta da Décima Segunda Directiva a fim de harmonizar as

despesas que não conferem direito à dedução, o Conselho ainda não actuou.

78. Nas suas observações escritas, o Governo francês sugere que uma medida como a notificada pela França nos termos do artigo 27.°, n.° 1, da directiva podia ser adoptada, nos termos do n.° 6 do artigo 17.°, pelos Estados-membros em que existisse aquela legislação na data da entrada em vigor da directiva. Não considero, todavia, que o n.° 6 do artigo 17.° possa justificar tal regra. À primeira vista, o objectivo da expressão «todas as exclusões previstas na legislação nacional respectiva» constante do segundo parágrafo n.° 6 do artigo 17.° parece suficientemente amplo para abranger mesmo restrições gerais ao direito à dedução. No entanto, uma leitura do primeiro parágrafo sugere que a discricionaridade deixada aos Estados-membros se refere mais especificamente às matérias sobre que não pôde chegar-se a acordo, nomeadamente os tipos de despesas em relação às quais seria adequada uma restrição visando o imposto a montante. O fundamento para este entendimento resulta da proposta da Sexta Directiva, acima citada, que incluía uma disposição (igualmente artigo 17.°, n.° 6) que definia com precisão as categorias de despesas em relação às quais não podia ser deduzido o imposto a montante, e da proposta da Décima Segunda Directiva, que define de novo as despesas não dedutíveis em relação a categorias de despesas.

79. Por outro lado, enquanto medida derrogatória de um princípio fundamental do sistema comum do IVA, o do direito à dedução, o artigo 17.°, n.° 6, deve ser interpretado de forma restritiva. Resulta daí, em meu entender, que o artigo 17.°, n.° 6, não podia justificar a manutenção de uma medida geral, aplicável as todas as categorias de despesas, prevista para superar as dificuldades administrativas ligadas à verificação da existência ou inexistência, em casos marginais, de uma utilização efectiva ao serviço da empresa.

80. Por último, para terminar, há que referir duas outras disposições da Sexta Directiva. Em primeiro lugar, o artigo 20.°, n.° 4, estabelece que os Estados-membros podem:

«— adoptar as disposições necessárias no sentido de evitar que os ajustamentos impliquem qualquer vantagem injustificada,

— autorizar simplificações de ordem administrativa».

81. Em segundo lugar, o artigo 22.°, n.° 8, estabelece que:

«Sem prejuízo das disposições que venham a ser adoptadas por força do n.° 4 do artigo 17.°, os Estados-membros podem estabelecer outras obrigações que considerem necessárias no sentido de assegurar a cobrança correcta do imposto e de evitar a fraude.»

82. Em meu entender, uma medida do tipo da regra alemã não pode basear-se em qualquer dessas disposições. O artigo 20.°, n.° 4, aplica-se apenas ao ajustamento, nos termos do artigo 20.°, de deduções já efec-

tuadas, não visando o direito à dedução geral previsto no artigo 17.° A medida alemã tem em vista obviar às dificuldades resultantes da aplicação do direito geral à dedução, previsto no artigo 17.°, n.° 2, e não às que resultam das regras de ajustamento em matéria de bens de investimento estabelecidas no artigo 20.°, n.° 2. Em segundo lugar, no que respeita à disposição relativa às simplificações administrativas, um Estado-membro não pode basear-se numa norma que o autoriza a permitir simplificações de ordem administrativa para justificar uma medida que restringe um direito subjectivo à dedução. O artigo 22.°, sob a epígrafe «Obrigações no regime interno», incluído no título XIII («Obrigações dos devedores do imposto»), circunscreve-se às obrigações administrativas e contabilísticas que incumbem aos sujeitos passivos. Em consequência, as «outras obrigações» que podem ser previstas pelos Estados-membros nos termos do artigo 22.°, n.° 8, restringem-se às obrigações deste tipo.

Conclusão

83. Em consequência, considero que deve responder-se às questões submetidas pelo Finanzgericht München da seguinte forma:

«1) a) O artigo 20.°, n.° 2, da Sexta Directiva IVA aplica-se apenas quando uma pessoa adquire bens de investimento na qualidade de sujeito passivo, ou seja, com a clara intenção de utilizar esses bens ao serviço da sua actividade económica, na acepção do artigo 4.° da directiva.

b) A questão de saber se, no caso concreto, um sujeito passivo tem tal intenção constitui uma questão de facto a apreciar pelas autoridades nacionais tendo em conta todas as circunstâncias do caso, entre as quais a natureza dos bens em causa e o período decorrido entre a aquisição dos bens e a respectiva utilização para os fins profissionais do sujeito passivo.

2) Um sujeito passivo que utiliza bens ao serviço de uma actividade económica tem o direito, no momento da aquisição desses bens, de deduzir o imposto pago a montante pela aquisição destes, de acordo com o disposto no artigo 17.°, por mais reduzida que seja a proporção da utilização para fins profissionais. Uma regra ou uma prática administrativa que imponha uma restrição genérica do direito à dedução em caso de utilização profissional limitada, embora efectiva, constitui uma derrogação ao artigo 17.° da Sexta Directiva, apenas sendo válida se satisfizer os requisitos processuais e materiais do artigo 27.°, n.° 1, ou do artigo 27.°, n.° 5, da directiva.»