ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

19 de Setembro de 2000 *

Nos processos apensos C-177/99 e C-181/99,

que têm por objecto pedidos dirigidos ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234.° CE), pelos tribunaux administratifs de Nantes (C-177/99) e de Melun (C-181/99) (França), destinados a obter, nos litígios pendentes neste órgãos jurisdicionais entre

Ampafrance SA

e

Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire (C-177/99)

e entre

Sanofi Synthelabo, anteriormente Sanofi Winthrop SA,

e

Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne (C-181/99),

uma decisão a título prejudicial sobre a validade da Decisão 89/487/CEE do Conselho, de 28 de Julho de 1989, que autoriza a República Francesa a aplicar uma medida derrogatória do artigo 17.°, n.° 2, segundo parágrafo, da Sexta Directiva 77/388/CEE relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO L 239, p. 21),

* Língua do processo: francês.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: D. A. O. Edward, presidente de secção, L. Sevón, P. J. G. Kapteyn, H. Ragnemalm e M. Wathelet (relator), juízes,

advogado-geral: G. Cosmas,
secretário: H. A. Rühl, administrador principal,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação da Ampafrance SA, por J.-C. Bouchard e O. Cortez, advogados no foro de Hauts-de-Seine,

— em representação da Sanofi Synthelabo, por J.-C. Leroy, director financeiro,

— em representação do Governo francês, por K. Rispal-Bellanger, subdirectora na Direcção dos Assuntos Jurídicos do Ministério dos Negócios Estrangeiros, e S. Seam, secretário dos Negócios Estrangeiros na mesma direcção, na qualidade de agentes,

— em representação do Conselho da União Europeia, por J. Monteiro, consultor jurídico, e M.-J. Vernier, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa, consultor jurídico, e H. Michard, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Ampafrance SA, representada por J.-C. Bouchard e O. Cortez, da Sanofi Synthelabo, representada por B. Geneste e O. Davidson, advogados no foro de Hauts-de-Seine, do Governo francês, representado por S. Seam, do Conselho, representado por J. Monteiro e M.-J. Vernier, e da Comissão, representada por H. Michard, na audiência de 27 de Janeiro de 2000,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 23 de Março de 2000,

profere o presente

Acórdão

1 Por decisões de 3 de Dezembro de 1998 e de 11 de Maio de 1999, entradas no Tribunal de Justiça em 14 e 17 de Maio de 1999, respectivamente, os tribunaux administratifs de Melun (C-181/99) e de Nantes (C-177/99) submeteram cada um deles, ao abrigo do artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234.° CE), uma questão prejudicial relativa à validade da Decisão 89/487/CEE do Conselho, de 28 de Julho de 1989, que autoriza a República Francesa a aplicar uma medida derrogatória do n.° 6, segundo parágrafo, do artigo 17.° da Sexta Directiva 77/388/CEE relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO L 239, p. 21).

2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de dois litígios que opõem, por um lado, a sociedade Ampafrance SA (a seguir «Ampafrance») (C-177/99) e, por outro, a sociedade Sanofi Winthrop SA, que se tornou, na sequência de operações de fusão-absorção, na Sanofi, em 12 de Maio de 1998, depois na Sanofi Synthelabo, em 18 de Maio de 1999 (a seguir «Sanofi») (C-181/99), à administração fiscal a propósito de liquidações adicionais feitas a estas sociedades, com base na exclusão do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») para despesas de alojamento, de restaurante, de recepção e de espectáculos.

Enquadramento jurídico

A regulamentação comunitária

3 Nos termos do artigo 2.°, segundo parágrafo, da Primeira Directiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO 1967, 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3, a seguir «Primeira Directiva»):

«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.»

4 O artigo 17.° 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»), que regula o direito dos sujeitos passivos à dedução do IVA pago a montante, prevê, no seu n.º 2, alínea a):

«Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a) O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo.»

5 O artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva contém uma cláusula de congelação (ou de «standstill») que prevê a manutenção das exclusões nacionais do direito à dedução do IVA que eram aplicáveis antes da entrada em vigor da Sexta Directiva, quer dizer, antes de 1 de Janeiro de 1979. Esta disposição está assim redigida:

«O mais tardar antes de decorrido o prazo de quatro anos a contar da data da 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.»

6 Até hoje, as regras comunitárias referidas no artigo 17.°, n.° 6, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva não foram ainda adoptadas, por falta de acordo no seio do Conselho sobre as despesas em relação às quais pode ser encarada a exclusão do direito à dedução do IVA.

7 O artigo 27.° da Sexta Directiva prevê:

«1. 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.

2. O Estado-Membro que deseje introduzir as medidas referidas no n.° 1 delas informará a Comissão, fornecendo-lhe todos os elementos de apreciação úteis.

3. A Comissão informará desse facto os outros Estados-Membros no prazo de um mês.

4. A decisão do Conselho considerar-se-á tomada se, no prazo de dois meses a contar da informação referida no n.° 3, nem a Comissão nem um dos Estados-Membros submeter o assunto à apreciação do Conselho.

5. ...»

A regulamentação nacional

8 Em França, a exclusão do direito à dedução do IVA para as despesas de alojamento, de restaurante, de recepção e de espectáculos foi progressivamente instaurada entre 1967 e 1979.

9 As disposições que excluem o direito à dedução relativamente a certos bens e serviços que eram aplicáveis antes de 1 de Janeiro de 1979, data da entrada em vigor da Sexta Directiva, constavam dos artigos 7.° e 11.° do Decreto n.° 67-604, de 27 de Julho de 1967 (*JORF* de 28 de Julho de 1967, p. 7541, a seguir «Decreto n.° 67-604»).

10 O artigo 7.° deste decreto dispunha:

«O imposto referente às despesas feitas para assegurar o alojamento ou a instalação dos dirigentes e do pessoal das empresas não é dedutível.

Todavia, esta exclusão não diz respeito ao imposto referente às despesas feitas para garantir, no local de trabalho, o alojamento gratuito do pessoal assalariado encarregado da segurança ou da vigilância dum conjunto industrial ou comercial ou de um estaleiro de trabalho.»

11 Segundo o artigo 11.° do Decreto n.° 67-604:

«O imposto referente às despesas feitas para garantir a satisfação das necessidades individuais dos dirigentes e do pessoal das empresas, nomeadamente o referente às despesas de recepção, de restaurante e de espectáculos, não é dedutível.

Todavia, esta exclusão não diz respeito às despesas correspondentes:

A bens que constituam imobilizações e que sejam especialmente afectados nos próprios locais de trabalho à satisfação colectiva de necessidades do pessoal;

Ao vestuário de trabalho ou de protecção atribuído por uma empresa ao seu pessoal.»

12 O Decreto n.° 79-1163, de 29 de Dezembro de 1979 (*JORF* de 31 de Dezembro de 1979, p. 3333, a seguir «Decreto n.° 79-1163»), adoptado após a entrada em vigor da Sexta Directiva, determinou, no seu artigo 25.°, a substituição do artigo 236.° do anexo II do Código Geral dos Impostos pelo texto seguinte:

«Não é dedutível o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços utilizados por terceiros, por dirigentes ou pessoal da empresa, tais como o alojamento ou a instalação, as despesas de recepção, de restaurante, espectáculos, ou toda e qualquer despesa que tenha um laço directo ou indirecto com as deslocações ou a residência.

Todavia, esta exclusão não diz respeito ao vestuário de trabalho ou de protecção, aos locais e ao material postos à disposição do pessoal no local de trabalho, ao alojamento gratuito de pessoal assalariado encarregado nos locais de trabalho da segurança ou da vigilância.»

13 O Conseil d'État, no seu acórdão de 3 de Fevereiro de 1989, Compagnie Alitalia (a seguir «acórdão Alitalia»), decidiu que o artigo 25.° do Decreto n.° 79-1163 estava viciado de invalidade por excluir o direito à dedução do IVA que tivesse incidido sobre todos os bens e serviços utilizados por terceiros, «ignorando assim o objectivo da não extensão das exclusões existentes, definido no artigo 17.°, n.° 6, da Sexta Directiva».

14 Na sequência do acórdão Alitalia, a República Francesa pediu ao Conselho, por carta de 13 de Abril de 1989 e com base no artigo 27.°, n.° 1, da Sexta Directiva, autorização para adoptar «até à entrada em vigor das disposições definitivas do artigo 17.°, n.° 6, da Sexta Directiva uma derrogação ao dispositivo deste artigo, a fim de introduzir na sua legislação uma disposição que excluísse a dedução das despesas de alojamento, de restaurante, de recepção e de espectáculos».

15 Segundo o Governo francês,

«Esta medida específica destina-se a evitar a fraude e as evasões fiscais que resultariam da isenção de imposto de despesas que constituem consumos finais por natureza. Os riscos de fraude e de evasão fiscais são importantes, pois as empresas seriam incitadas a tomar a seu cargo, sob a forma de vantagens em espécie ou de presentes, consumos finais isentos de imposto e a não distinguir correctamente as despesas relativas aos dirigentes e ao pessoal das relativas a terceiros.

Todavia, a exclusão não diria respeito a:

— despesas suportadas por sujeito passivo com o fornecimento a título oneroso de alojamento, refeições, alimentos ou bebidas;

— despesas relativas ao fornecimento, a título gratuito, de alojamento nos estaleiros ou nas instalações de uma empresa ao pessoal de segurança, de guarda ou de vigilância;

— despesas suportadas por um sujeito passivo devido à verificação da sua responsabilidade contratual ou legal em relação aos seus clientes (exemplo: despesas de alojamento ou de alimentação feitas por uma companhia aérea com passageiros e resultantes de paragem prolongada num aeroporto)».

16 Em 28 de Julho de 1989, o Conselho adoptou a Decisão 89/487. De acordo com o seus segundo e terceiro considerandos:

«... a República Francesa, por carta registada enviada à Comissão com data de 17 de Abril de 1989, solicitou autorização para introduzir uma medida especial derrogatória das disposições do n.° 6, segundo parágrafo, do artigo 17.° da Sexta Directiva;

... determinadas entregas e prestações destinadas a um sujeito passivo e relativas, nomeadamente, a despesas de representação desse sujeito passivo estão excluídas em França do direito à dedução, de acordo com o n.° 6, segundo parágrafo, do artigo 17.° da Sexta Directiva... a referida medida visa excluir do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) que as onera, outras

despesas de alojamento, de restaurante, de recepção e de espectáculos, a fim de evitar a fraude ou as evasões fiscais... a exclusão não diz respeito às despesas efectuadas por um sujeito passivo com o fornecimento, a título oneroso, por esse mesmo sujeito passivo, de alojamento, refeições, alimentos ou bebidas, nem às despesas relativas ao fornecimento, a título gratuito, de alojamento, no local da obra ou nas instalações de uma empresa, ao pessoal de segurança, de vigilância ou de guarda, nem às despesas efectuadas por um sujeito passivo resultantes da sua responsabilidade contratual ou legal perante os seus clientes».

17 O artigo 1.° da Decisão 89/487 prevê:

«1. Em derrogação ao disposto no n.° 6, segundo parágrafo, do artigo 17.° da Sexta Directiva, a República Francesa fica autorizada, a título temporário e o mais tardar até à entrada em vigor das normas comunitárias que determinarão o tratamento das despesas referidas no primeiro parágrafo do referido número, a excluir do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado que as onera as despesas de alojamento, restaurante, recepção e espectáculos.

2. A exclusão referida no n.° 1 não é aplicável:

— às despesas efectuadas por um sujeito passivo relativas ao fornecimento, a título oneroso, por esse mesmo sujeito passivo, de refeições, alimentos ou bebidas,

— às despesas relativas ao fornecimento, a título gratuito, de alojamento, no local da obra ou nas instalações de uma empresa, ao pessoal de segurança, de vigilância ou de guarda,

— às despesas efectuadas por um sujeito passivo resultantes da sua responsabilidade contratual ou legal perante os seus clientes.»

18 Na sequência da Decisão 89/487, o Governo francês alterou, pelo artigo 4.° do Decreto n.° 89-885, de 14 de Dezembro de 1989 (*JORF* de 15 de Dezembro de 1989, p. 15578), o texto do artigo 236.° do anexo II do code général des impôts. Este artigo passou a estar redigido da seguinte forma:

«... A título temporário, o imposto sobre o valor acrescentado que incidiu sobre as despesas de alojamento, de restaurante, de recepção e de espectáculos é excluído do direito à dedução.

Todavia, esta exclusão não é aplicável:

1° Às despesas suportadas por um sujeito passivo relativas ao fornecimento a título oneroso, por esse sujeito passivo, de alojamento, refeições, alimentos ou bebidas.

2° Às despesas relativas ao fornecimento, a título gratuito, de alojamento no local da obra ou nas instalações de uma empresa, ao pessoal de segurança, de vigilância ou de guarda.

3° Às despesas suportadas por um sujeito passivo resultantes da sua responsabilidade contratual ou legal perante os seus clientes».

Os litígios nos processos principais

Processo C-177/99

19 A Ampafrance suporta, no âmbito do exercício da sua actividade comercial, diversas despesas de alojamento, de restaurante, de recepção e de espectáculos. Ela deduziu o IVA que incidiu sobre as despesas de alojamento, de restaurante, de recepção e de espectáculos feitas, tanto com o seu pessoal como com terceiros, em Junho de 1993.

20 Em 30 de Novembro de 1993, a administração fiscal dirigiu à Ampafrance um aviso de cobrança de um montante de 252 086 FRF, correspondente ao IVA deduzido a título das despesas acima mencionadas. Esta recuperação baseava-se no artigo 236.° do Anexo II do code général des impôts, que transpôs para o direito francês a Decisão 89/487 e que exclui do direito à dedução o IVA incidente nas despesas de alojamento, de restaurante, de recepção e de espectáculos.

21 Tendo a reclamação da Ampafrance contra este aviso sido objecto de uma decisão de indeferimento pelos serviços fiscais de Maine-et-Loire, a Ampafrance interpôs recurso desta decisão no tribunal administratif de Nantes.

22 No âmbito do seu recurso, a Ampafrance pediu a restituição do montante que tinha pago a título do IVA devido às operações do mês de Junho de 1993 e, a título subsidiário, o reenvio ao Tribunal de Justiça a título prejudicial da questão da validade da Decisão 89/487.

Processo C-181/99

23 Em 1995, a administração fiscal, baseando-se igualmente no artigo 236.° do Anexo II do code général des impôts, dirigiu aos laboratórios Choay, Millot Solac e Clin Midy avisos de cobrança de montantes de, respectivamente, 260 524 FRF ao laboratório Choay, 661 796 FRF ao laboratório Millot Solac, e 635 422 FRF ao laboratório Clin Midy, correspondentes à dedução por estes últimos do IVA referente às despesas de recepção feitas em benefício de fornecedores e de clientes no decurso dos meses de Novembro e de Dezembro de 1993.

24 Tendo as reclamações feitas contra estes aviso de cobrança sido indeferidas por decisões do director dos serviços fiscais do Val-de-Marne, a Sanofi, sucessora nos direitos e obrigações dos laboratórios Choay, Millot Solac e Clin Midy, interpôs recurso destas decisões no tribunal administratif de Paris. Na sequência da criação do tribunal administratif de Melun, o processo foi remetido a este órgão jurisdicional, territorialmente competente.

25 No tribunal administratif de Melun, a Sanofi alegou, nomeadamente, que a Decisão 89/487, na qual se baseou o artigo 236.° do Anexo II do code général des impôts, é inválida. Invocou, a este respeito, cinco fundamentos de invalidade, dos quais quatro foram afastados pelo tribunal. No âmbito do seu quinto fundamento, a Sanofi alegou que a Decisão 89/487 viola o princípio comunitário da proporcionalidade.

As questões prejudiciais

26 No processo C-177/99, o tribunal administratif de Nantes decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a questão seguinte:

«Considerando que a solução do litígio depende da questão de saber se as disposições da decisão do Conselho das Comunidades Europeias de 28 de Julho de 1989, que autoriza o Governo francês a derrogar o congelamento instaurado pela Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho das Comunidades Europeias, de 17 de Maio de 1977, e a estender a terceiros as exclusões de dedução do imposto para as despesas de alojamento, de restaurante, de recepção e de espectáculos são conformes, por um lado, aos objectivos da Sexta Directiva e, nomeadamente, ao seu artigo 27.° que especifica 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', e, por outro, ao princípio de proporcionalidade entre o objectivo fiscal prosseguido e os meios utilizados; que só a resposta dada a esta questão, cuja solução não é clara, permitirá apreciar a procedência dos fundamentos da petição.»

27 No processo C-181/99, o tribunal administratif de Melun decidiu:

«... é um facto que a autorização temporária de excluir do direito à dedução o imposto que incidiu sobre a totalidade das despesas de alojamento, de restaurante, de recepção e de espectáculos efectuadas por um sujeito passivo não foi fundamentada pela verificação de uma fraude ou de uma evasão fiscal sistemáticas que teriam resultado dessas despesas mas pela presunção decorrente do seu carácter misto que se presta facilmente a essas práticas; que, embora a administração justifique, apesar disso, o fundamento dessa medida de exclusão sistemática [do direito à dedução do IVA que incidiu sobre essas despesas] pela dificuldade da aplicação de um dispositivo eficaz de controlo do carácter profissional das referidas despesas, a sua dedução dos benefícios tributáveis do imposto sobre as sociedades ou do imposto sobre o rendimento, que é admitida pelas disposições do artigo 39.5.b e f do code général des impôts, é objecto de um

controlo, nos documentos ou no local, pelos serviços fiscais, passível de impugnação perante os tribunais tributários, cujas modalidades são evidentemente aplicáveis, não obstante a diferença das condições de declaração e de colecta das imposições em causa; que o objectivo prosseguido também poderia ser atingido por uma limitação fixa do montante das deduções autorizadas; que, assim, e tendo em conta a circunstância de que esta medida derrogatória, de alcance geral e absoluto, impede a dedução do imposto que incidiu sobre despesas cujo carácter estritamente profissional não se põe em dúvida, há que colocar seriamente a questão sobre o carácter estritamente necessário e proporcional aos objectivos prosseguidos da derrogação concedida à República Francesa pela... [Decisão 89/487]».

28 Em consequência decidiu:

«... suspender a instância na acção destinada à isenção do pagamento das imposições controvertidas até que o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias se pronuncie sobre a validade, relativamente ao princípio da proporcionalidade, da decisão... [89/487]».

29 Por despacho do presidente da Quinta Secção de 18 de Novembro de 1999, os dois processos foram apensos para efeitos da audiência e do acórdão.

Quanto às questões prejudiciais

30 Com as suas questões prejudiciais, os dois órgãos jurisdicionais de reenvio interrogam essencialmente o Tribunal de Justiça sobre a validade da Decisão 89/487.

31 Para examinar a validade da Decisão 89/487, é conveniente precisar o seu alcance.

Quanto ao alcance da Decisão 89/487

32 Para as recorrentes nos processos principais, resulta da própria redacção da Decisão 89/487, que reproduz o pedido de derrogação apresentado pelo Governo francês, que o alcance da derrogação concedida é geral e se refere a todas as despesas de alojamento, de recepção, de restaurante e de espectáculos, sem distinguir consoante elas tenham sido efectuadas em benefício de dirigentes ou de pessoal da empresa ou a favor de terceiros à empresa, ou consoante elas tenham sido efectuadas para fins profissionais ou para satisfazer necessidades individuais. Por conseguinte, se o Tribunal considerar inválida a Decisão 89/487, será a exclusão do direito à dedução do IVA que incide sobre este tipo de despesas que se tornará, no seu conjunto, inaplicável na França.

33 Para o Governo francês e para a Comissão, mesmo que a Decisão 89/487, que reproduz o pedido de derrogação do Governo francês, vise de maneira geral as despesas de alojamento, de recepção, de restaurante e de espectáculos, o seu alcance é, na realidade, mais limitado, e visa apenas as despesas de alojamento, de recepção e de espectáculos feitas em proveito de terceiros à empresa. Esta interpretação restritiva baseia-se no acórdão Alitalia, no qual o Conseil d'État só considerou o artigo 25.° do Decreto n.° 79-1163 contrário ao artigo 17.°, n.° 6, da Sexta Directiva na medida em que ele excluía do direito à dedução do IVA as despesas de alojamento, de restaurante, de recepção e de espectáculos efectuadas em proveito de terceiros à empresa.

34 É conveniente recordar que, de acordo com o princípio fundamental inerente ao sistema do IVA e resultante dos artigos 2.° das Primeira e Sexta Directivas, o IVA aplica-se em cada transacção de produção ou de distribuição, com dedução do IVA que incidiu directamente nas operações efectuadas a montante (acórdão de 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Colect., p. I-1883, n.° 16). Segundo

uma jurisprudência constante, o direito à dedução previsto nos artigos 17.° e seguintes da Sexta Directiva faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efectuadas a montante (v., nomeadamente, acórdãos BP Soupergaz, já referido, n.° 18, e de 21 de Março de 2000, Galbafrisa e o., C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577, n.° 43). Toda e qualquer limitação do direito à dedução do IVA tem incidência no nível da carga fiscal e deve aplicar-se de modo semelhante em todos os Estados-Membros. Em consequência, só são permitidas derrogações nos casos expressamente previstos pela directiva (acórdão BP Soupergaz, já referido, n.° 18).

35 É neste âmbito que deve ser apreciado o alcance da Decisão 89/487, adoptada com base no artigo 27.° da Sexta Directiva, segundo o qual um Estado-Membro pode ser autorizado a introduzir medidas específicas derrogatórias da Sexta Directiva para simplificar a cobrança do IVA ou evitar certas fraudes ou evasões fiscais.

36 Esta decisão autoriza a República Francesa a derrogar as regras da Sexta Directiva no que diz respeito ao princípio geral do direito à dedução do IVA enunciado no artigo 17.° da referida directiva.

37 Uma vez que se baseia no artigo 27.° da Sexta Directiva, deve considerar-se que a Decisão 89/487, não obstante os termos gerais da derrogação concedida à República Francesa, autoriza esta última a introduzir na sua ordem jurídica nacional, quanto às despesas de alojamento, de recepção, de restaurante e de espectáculos, exclusões do direito à dedução do IVA que não estavam previstas na sua legislação no momento da entrada em vigor da Sexta Directiva.

38 Tal interpretação baseia-se na redacção do artigo 27.° da Sexta Directiva, que utiliza o termo «introduzir» e deve ser lido em conjugação com o artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo da mesma directiva, que autoriza a manutenção pelos

Estados-Membros das exclusões do direito à dedução previstas pela sua legislação nacional no momento da entrada em vigor da Sexta Directiva.

39 A este respeito, deve salientar-se que as exclusões do direito à dedução do IVA existentes anteriormente à entrada em vigor da Sexta Directiva foram posteriormente mantidas de modo idêntico no direito francês, o qual, de resto, alargou a exclusão do direito à dedução a certas outras situações. Nestas condições, as despesas que já estavam excluídas do direito à dedução do IVA em aplicação do Decreto n.° 67-604 devem ser consideradas como abrangidas pela cláusula de «standstill» do artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva.

40 Por conseguinte, a derrogação autorizada pela Decisão 89/487 diz, na realidade, respeito, por um lado, às despesas de alojamento, de recepção, de restaurante e de espectáculos efectuadas em benefício de terceiros à empresa, que não eram visadas pelo Decreto n.° 67-604, e, por outro lado, as despesas do mesmo tipo feitas em proveito dos dirigentes ou do pessoal da empresa que não eram abrangidas pela exclusão resultante do Decreto n.° 67-604. A este respeito, é útil salientar que o Decreto n.° 67-604 excluía do direito à dedução do IVA as despesas feitas para garantir o alojamento dos dirigentes ou do pessoal da empresa, sem distinguir consoante elas tivessem sido feitas para fins profissionais ou para satisfazer necessidades individuais, e as despesas de recepção, de restaurante e de espectáculos feitas para garantir a satisfação das necessidades individuais dos dirigentes ou do pessoal da empresa.

41 Tendo sido precisado o alcance da derrogação concedida pela Decisão 89/487, há que examinar a questão da validade desta decisão à luz do princípio da proporcionalidade, tal como pedem os órgãos jurisdicionais de reenvio.

Quanto à validade da Decisão 89/487

42 A título liminar, é conveniente recordar que, tendo o princípio da proporcionalidade sido reconhecido por uma jurisprudência constante do Tribunal de Justiça como fazendo parte dos princípios gerais do direito comunitário (v., nomeadamente, acórdão de 11 de Julho de 1989, Schräder, 265/87, Colect., p. 2237, n.° 21), o controlo da validade dos actos das instituições comunitárias pode ser efectuado à luz desse princípio geral do direito (acórdão de 15 de Abril de 1997, Bakers of Nailsea, C-27/95, Colect., p. I-1847, n.° 17).

43 Para o fazer, é conveniente examinar se as disposições que a Decisão 89/487 contém são necessárias e adequadas à realização do objectivo específico que prosseguem e se afectam o menos possível os objectivos e os princípios da Sexta Directiva.

44 A Ampafrance e a Sanofi, que concluem pela invalidade da Decisão 89/487, sustentam, em primeiro lugar, que ela recorre a meios desproporcionados para lutar contra a fraude e a evasão fiscais, na medida em que introduz uma exclusão geral e sistemática do direito à dedução do IVA, baseada na presunção de um risco de fraude ou de evasão fiscais resultante do carácter misto (privado e profissional), das despesas em causa. Com efeito, é desproporcionado excluir do direito à dedução certas despesas em nome da luta contra a fraude e a evasão fiscais sem ter que provar que existe realmente um risco de fraude ou de evasão fiscais e sem permitir ao sujeito passivo que demonstre a falta de fraude ou de evasão fiscais provando que as despesas efectuadas foram efectivamente feitas para fins profissionais.

45 A Ampafrance acrescenta que, em conformidade com o acórdão de 29 de Maio de 1997, Skripalle (C-63/96, Colect., p. I-2847, n.° 30), o Conselho não podia autorizar a introdução de derrogações nacionais visando a realização de objectivos que não os enumerados limitativamente no artigo 27.° da Sexta Directiva. Ora, pedindo ao Conselho autorização para derrogar as regras da Sexta Directiva, as autoridades francesas não procuraram lutar contra o risco de

fraude e de evasões fiscais, mas antes pôr em prática um mecanismo que lhes permite deixar de verificar o carácter profissional ou não de certas despesas.

46 A Ampafrance e a Sanofi sustentam, em segundo lugar, que a Decisão 89/487 é contrária ao princípio da proporcionalidade pois o objectivo que prossegue podia ser obtido por outros meios, menos atentatórios dos princípios e dos objectivos da Sexta Directiva. Assim, existem em direito francês outras medidas que permitiriam às autoridades fiscais fazer face eficazmente ao problema da fraude e da evasão fiscais e que seriam menos constringentes para os sujeitos passivos que uma exclusão geral e sistemática do direito à dedução do IVA referente às despesas em litígio.

47 A este respeito, as recorrentes nos processos principais salientam, em primeiro lugar, que já existia em direito francês uma disposição que excluía a dedutibilidade do IVA em relação às despesas feitas por sujeitos passivos para fins privados. O artigo 230.°, n.° 1, do Anexo II do code général des impôts previa, assim, que o IVA que onera os bens e serviços que os sujeitos passivos adquirem ou prestam a si próprios só é dedutível se esses bens e serviços forem «necessários» à exploração.

48 Seguidamente, a Ampafrance alega que existe, no direito francês, um sistema de controlo eficaz das despesas em causa, a saber, o que prevê a obrigação de apresentar uma nota detalhada das despesas gerais (o impresso n.° 2067), anexo à declaração anual de resultados. Esta nota compreende cinco categorias de despesas gerais, incluindo as despesas de restaurante e de espectáculos.

49 Finalmente, as recorrentes nos processos principais salientam que, de acordo com as disposições do direito francês relativas ao imposto sobre as sociedades (artigo 39.1.1 do code général des impôts), as despesas de alojamento, de restaurante, de recepção e de espectáculos que tenham um carácter profissional podem ser deduzidas do lucro tributável em imposto sobre as sociedades, se se demonstrar que foram feitas no interesse da empresa. Resulta da decisão de

reenvio no processo C-181/99 que a dedução de tais despesas dos lucros tributáveis é objecto de um controlo do seu carácter profissional, através de documentos ou no local, pelos serviços fiscais, passível de impugnação perante os tribunais tributários.

50 Em último lugar, segundo a Sanofi, resulta do quarto considerando da Decisão 89/487 que a autorização concedida à República Francesa para adoptar medidas derrogatórias das regras da Sexta Directiva relativas ao direito à dedução do IVA só podia sê-lo a título temporário e o mais tardar até à entrada em vigor das regras comunitárias que determinarão as despesas que não dão direito à dedução. A incapacidade do Conselho para adoptar as disposições previstas no artigo 17.°, n.° 6, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva fez perdurar esta situação provisória, de tal modo que a derrogação se tornou inevitavelmente desproporcionada em relação ao fim que prosseguia.

51 O Governo francês, o Conselho e a Comissão contestam esses argumentos.

52 Em primeiro lugar, para o Conselho e para o Governo francês, a Decisão 89/487 justifica-se independentemente da verificação de uma intenção ou da existência de fraude ou de evasão fiscais sistemáticas, Com efeito, pela sua própria natureza, as despesas de alojamento, de recepção, de restaurante e de espectáculos podem ser utilizadas como meio de fraude ou de evasão fiscais em razão do risco de consumo final com isenção de imposto, dificilmente controlável pela administração, na medida em que não é fácil determinar se tais despesas foram feitas para satisfazer necessidades profissionais ou privadas. É pertinente a este respeito que o artigo 17.°, n.° 6, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva disponha que as regras comunitárias a adoptar excluirão sempre do direito à dedução do IVA as despesas que não tenham um carácter estritamente profissional, tais como as despesas de luxo, de divertimento ou de representação.

53 Em segundo lugar, para o Governo francês, para o Conselho e para a Comissão, a exclusão do direito à dedução do IVA para as despesas de alojamento, de

recepção, de restaurante e de espectáculos não é um meio desproporcionado em relação ao objectivo de luta contra a fraude e evasões fiscais definido no artigo 27.° da Sexta Directiva, na medida em que, neste caso, a exclusão do direito à dedução foi expressamente limitado às situações em que existem riscos reais de fraude e de evasão fiscais, que correspondem às situações em que é impossível determinar a natureza profissional ou privada das despesas.

54 O Governo francês e a Comissão alegam, a este propósito, que, no seu pedido de derrogação, as autoridades francesas limitaram a exclusão do direito à dedução do IVA às despesas em relação às quais existe um risco sério de fraude ou de evasão fiscais, pois pediram que a autorização de exclusão do direito à dedução não se aplique a três situações, nas quais tal risco de fraude ou de evasão fiscais não existe. O Conselho baseia-se nos mesmos argumentos para concluir que a Decisão 89/487, que reproduz textualmente o pedido do Governo francês, satisfaz as exigências formuladas pelo Tribunal de Justiça em matéria de proporcionalidade dos meios postos em prática com os objectivos prosseguidos.

55 Em último lugar, segundo o Conselho e o Governo francês, a exclusão do direito à dedução do IVA para as despesas visadas pela Decisão 89/487 constitui um meio necessário para atingir eficazmente o objectivo prosseguido. O Conselho reconhece que seriam possíveis outras medidas, tais como a limitação predeterminada do montante das deduções autorizadas. Esta medida não lhe parece, todavia, eficaz, pois poderia ter ou um impacto mínimo na situação dos sujeitos passivos, no caso de o montante predeterminado ser fixado num nível muito baixo, ou não atingir o objectivo prosseguido, no caso inverso de um montante predeterminado muito elevado. Quanto ao Governo francês, alega que a exclusão do direito à dedução do IVA para as despesas de alojamento, de recepção, de restaurante e de espectáculos é necessária para atingir o objectivo da luta contra a fraude e a evasão fiscais, definido no artigo 27.° da Sexta Directiva, na medida em que não existem outros meios satisfatórios que permitam verificar a natureza das despesas em questão.

56 Quanto ao argumento de que a exclusão do direito à dedução se justifica pela impossibilidade de controlar eficazmente a natureza profissional ou não das despesas em litígio e que prossegue, portanto, um objectivo de luta contra a fraude e a evasão fiscais, é conveniente salientar que se pode mostrar difícil operar uma discriminação entre a parte privada e a parte profissional de despesas como as despesas de alojamento, de restaurante, de recepção e de espectáculos, e isto mesmo que elas sejam feitas no âmbito do funcionamento normal da empresa. É incontestável que pode existir um risco de fraude ou de evasão fiscais que justifique medidas particulares do tipo das que o artigo 27.º da Sexta Directiva permite adoptar. Todavia, este risco não existe quando resulta de dados objectivos que as despesas tenham sido efectuadas para fins estritamente profissionais.

57 Por esta razão, os argumentos adiantados pelo Governo francês, o Conselho e a Comissão e recordados nos n.os 53 e 54 do presente acórdão não podem ser acolhidos. Com efeito, é forçoso declarar que, apesar das três excepções à exclusão mencionadas no seu artigo 1.º, n.º 2, a Decisão 89/487 autoriza a República Francesa a recusar aos operadores económicos o direito de deduzirem o IVA que onera despesas cujo carácter estritamente profissional eles podem demonstrar.

58 Daqui resulta que a aplicação do sistema de exclusão do direito à dedução que a Decisão 89/487 autoriza pode levar à proibição de dedução do IVA que onera despesas profissionais das empresas e, portanto, a sujeitar ao IVA certas formas de consumo intermédio, o que é contrário ao princípio do direito à dedução do IVA que garante a neutralidade deste imposto.

59 Quanto ao carácter necessário da exclusão do direito à dedução que foi pedida, é necessário, em primeiro lugar, salientar, por um lado, que a Decisão 89/487 não indica as razões pelas quais a derrogação pedida pelo Governo francês era necessária para evitar certas fraudes ou evasões fiscais.

60 Por outro lado, há que recordar que, para que um acto comunitário relativo ao sistema do IVA esteja em conformidade com o princípio da proporcionalidade, as disposições que ele contém devem ser necessárias para a realização do objectivo específico que ele prossegue e afectar o menos possível os objectivos e os princípios da Sexta Directiva.

61 Ora, uma medida que consiste em excluir, por princípio, todas as despesas de alojamento, de recepção, de restaurante e de espectáculos do direito à dedução do IVA, que constitui um princípio fundamental do sistema do IVA posto em prática pela Sexta Directiva, quando meios adequados, menos atentatórios deste princípio do que a exclusão do direito à dedução em relação a certas despesas, são possíveis ou existem já na ordem jurídica nacional, não se mostra ser necessária para lutar contra a fraude e a evasão fiscais.

62 Sem que caiba ao Tribunal de Justiça pronunciar-se sobre a adequação de outros meios para lutar contra a fraude e a evasão fiscais que poderiam ser encarados, entre os quais a limitação prefixada do montante das deduções autorizadas ou um controlo decalcado do operado no âmbito do imposto sobre o rendimento ou do imposto sobre as sociedades, há que precisar que, no estado actual do direito comunitário, uma legislação nacional que exclui do direito à dedução do IVA as despesas de alojamento, de recepção, de restaurante e de espectáculos sem que seja possível ao sujeito passivo demonstrar a inexistência de fraude ou de evasão fiscais a fim de beneficiar do direito à dedução não constitui um meio proporcionado ao objectivo de luta contra a fraude e a evasão fiscais e afecta excessivamente os objectivos e princípios da Sexta Directiva.

63 Em consequência, há que responder às questões prejudiciais dos tribunaux administratifs de Nantes e de Melun que a Decisão 89/487 é inválida.

Quanto à limitação no tempo dos efeitos do acórdão

64 Na audiência, o Governo francês invocou a possibilidade de o Tribunal de Justiça, no caso de considerar que a Decisão 89/487 contraria o princípio da proporcionalidade, limitar no tempo os efeitos do presente acórdão.

65 Em apoio deste pedido, o Governo francês invocou a protecção da confiança legítima que podia ter em relação à conformidade com o direito comunitário da Decisão 89/487. Observa, a este propósito, que respeitou o quadro prescrito pelo artigo 27.° da Sexta Directiva para obter o aval da Comissão, depois uma decisão do Conselho permitindo que as autoridades francesas aplicassem, a título derrogatório e enquanto se aguardava a adopção do regime harmonizado relativo às exclusões do direito à dedução do IVA, uma exclusão do direito à dedução relativa às despesas de alojamento, de restaurante, de recepção e de espectáculos feitas em proveito de terceiros à empresa. O aval da Comissão e a decisão do Conselho fizeram nascer, na esfera jurídica do Governo francês, esperanças infundadas quanto à conformidade da Decisão 89/487 com o direito comunitário.

66 É conveniente salientar que somente a título excepcional é que o Tribunal de Justiça pode, por aplicação de um princípio geral de segurança jurídica inerente à ordem jurídica comunitária, ser levado a limitar a possibilidade de todo e qualquer interessado invocar uma disposição que o Tribunal interpretou para pôr em causa relações jurídicas estabelecidas de boa-fé. Esta limitação só pode ser aceite, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, no próprio acórdão que se pronuncia sobre a interpretação solicitada. Para decidir se há lugar ou não a limitar o alcance temporal de um acórdão, é preciso tomar em consideração o facto de que, se as consequências práticas de toda e qualquer decisão jurisdicional devem ser pesadas com cuidado, não se pode, no entanto, ir

até ao ponto de inflectir a objectividade do direito e de comprometer a sua aplicação futura devido a repercussões que uma decisão de justiça pode provocar em relação ao passado (acórdãos de 2 de Fevereiro de 1988, Blaizot, 24/86, Colect., p. 379, n.os 28 e 30, e de 16 de Julho de 1992, Legros e o., C-163/90, Colect., p. I-4625, n.° 30).

67 Quanto ao presente processo prejudicial, deve salientar-se que o princípio da confiança legítima é invocado pela primeira vez por um governo em apoio de um pedido de limitação no tempo dos efeitos de um acórdão. Este princípio, que é corolário do princípio da segurança jurídica (acórdãos de 15 de Fevereiro de 1996, Duff e o., C-63/93, Colect., p. I-569, n.° 20, e de 18 de Maio de 2000, Rombi e Arkopharma, C-107/97, Colect., p. I-3367, n.° 66), é, regra geral, invocado pelos particulares (operadores económicos) que se encontrem num estado de confiança legítima criado pelos poderes públicos (v., por exemplo, acórdão Duff e o., já referido, n.° 22 e a jurisprudência citada). Tal como indicou o advogado-geral no n.° 83 das suas conclusões, o princípio da confiança legítima não pode ser invocado por um governo para escapar às consequências de uma decisão do Tribunal que declara a invalidade de um acto comunitário, pois isso poria em causa a possibilidade de os particulares serem protegidos contra um comportamento dos poderes públicos que tenha por fundamento normas ilegais.

68 Em todo o caso, mesmo que, na presente situação, a Comissão e o Conselho tenham avalizado o pedido das autoridades francesas para derrogar as regras do artigo 17.° da Sexta Directiva por razões de luta contra fraude e a evasão fiscais, a jurisprudência do Tribunal de Justiça impõe claramente ao direito derivado que respeite os princípios gerais do direito comunitário e, designadamente, o princípio da proporcionalidade (v., neste sentido, acórdãos de 5 de Julho de 1977, Bela-Mühle, 114/76, Recueil, p. 1211, Colect., p. 451, n.° 7, e de 11 de Junho de 1998, Grandes sources d'eaux minérales françaises, C-361/96, Colect., p. I-3495, n.° 30). Em especial, o Tribunal já decidiu que uma medida baseada no artigo 27.° da Sexta Directiva destinada a evitar fraudes ou evasão ficais só pode

derrogar um princípio estabelecido pela Sexta Directiva dentro dos limites estritamente necessários para atingir esse objectivo (v., neste sentido, acórdão de 10 de Abril de 1984, Comissão/Bélgica, 324/82, Recueil, p. 1861, n.º 29) e deve, portanto, respeitar o princípio da proporcionalidade.

69 No presente caso, as autoridades francesas contribuíram largamente para a determinação do conteúdo da Decisão 89/487, que reproduz literalmente os termos do seu pedido de derrogação (n.os 9 e 10 da carta de 13 de Abril de 1989), com o efeito de autorizar, como medida particular destinada a evitar a fraude e a evasão fiscais, a exclusão do direito à dedução do IVA pago a montante, mesmo quando se trate de despesas cujo carácter estritamente profissional pode ser demonstrado. Nesta circunstância, as autoridades francesas não podiam ignorar que, pelo seu conteúdo, a Decisão 89/487 não estava em conformidade com o princípio da proporcionalidade e, em consequência, não podem argumentar que podiam razoavelmente pensar que a referida decisão era válida.

70 Nestas condições, não há que limitar os efeitos temporais do presente acórdão.

Quanto às despesas

71 As despesas efectuadas pelos Governos francês, pelo Conselho e pela Comissão, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. 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.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelos tribunaux administratifs de Melun, por decisão de 3 de Dezembro de 1998, e de Nantes, por decisão de 11 de Maio de 1999, declara:

A Decisão 89/487/CEE do Conselho, de 28 de Julho de 1989, que autoriza a República Francesa a aplicar uma medida derrogatória do n.º 6, segundo parágrafo, do artigo 17.º da Sexta Directiva 77/388/CEE, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, é inválida.

Edward Sevón Kapteyn

Ragnemalm Wathelet

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 19 de Setembro de 2000.

O secretário

R. Grass

O presidente da Quinta Secção

D. A. O. Edward