CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL PHILIPPE LÉGER

apresentadas em 21 de Janeiro de 1999 *

1. O caso vertente incide sobre o alcance exacto do poder reconhecido aos Estados-Membros de excluir do direito à dedução o imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pago por um operador económico (sujeito passivo) na compra de veículos automóveis utilizados na actividade da sua empresa.

I — A regulamentação comunitária

2. Resulta da decisão de reenvio que uma das sociedades na origem do litígio no processo principal requereu uma dedução de IVA abrangendo um período cujo início remonta a 1973, data em que estava em vigor a Segunda Directiva 67/228/CEE [1]. Como a Sexta Directiva 77/388/CEE [2], à qual se referem as outras sociedades recorrentes, a Segunda Directiva constitui, portanto, uma parte da regulamentação comunitária pertinente.

A Segunda Directiva

3. O artigo 11.º da Segunda Directiva, introduzindo o direito à dedução, prevê no n.º 1:

«Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para as necessidades da própria empresa, o sujeito passivo é autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a) O imposto sobre o valor acrescentado que lhe é facturado em relação a bens que lhe são fornecidos e a serviços que lhe são prestados;

...»

* Língua original: francês.

1 — 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 (JO 1967, 71, p. 1303; EE 09 F1 p. 6; a seguir «Segunda Directiva»).

2 — 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 uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Directiva»).

4. O n.º 4 desse mesmo artigo especifica, contudo, que:

«Podem excluir-se do regime das deduções certos bens e serviços, designadamente os que sejam susceptíveis de utilização, exclusiva ou parcial, para as necessidades privadas do sujeito passivo ou do seu pessoal.»

A Sexta Directiva

5. As disposições da Sexta Directiva relativas ao direito à dedução figuram no artigo 17.º, n.º 2, que prevê, na versão resultante do artigo 28.º-F da mesma [3]:

«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 no território do país em relação a bens que lhe sejam ou venham a ser entregues e em relação a serviços que lhe sejam ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;

...»

6. Um regime de exclusão do direito à dedução aparece enunciado no artigo 17.º, n.º 6, nos termos do qual:

«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.»

3 — O artigo 28.º-F foi inserido na Sexta Directiva pelo artigo 1.º, n.º 22, da Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva 77/388 (JO L 376, p. 1). Foi modificado pelo artigo 1.º, n.º 10, da Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995, que altera a Directiva 77/388 e introduz novas medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado — âmbito de aplicação de certas isenções e regras práticas para a sua aplicação (JO L 102, p. 18).

7. O artigo 1.° da Sexta Directiva prevê que as medidas legislativas, regulamentares e administrativas adoptadas pelos Estados-Membros para adaptar ao conteúdo da Sexta Directiva o seu regime de IVA entram em vigor o mais tardar em 1 de Janeiro de 1978.

8. Em 25 de Janeiro de 1983, a Comissão apresentou ao Conselho uma proposta de Décima Segunda Directiva do Conselho relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes ao imposto sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: despesas que não dão direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado[4], a qual foi alterada por outra proposta apresentada pela Comissão ao Conselho em 20 de Fevereiro de 1984[5]. Esta proposta não foi adoptada pelo Conselho.

9. Uma nova proposta de directiva foi apresentada pela Comissão em 17 de Junho de 1998[6].

II — A regulamentação nacional

10. De acordo com a decisão de reenvio, a dedução do IVA na compra de veículos automóveis é proibida no Reino Unido desde 1973 por força de vários diplomas sucessivos (a seguir «Cars Orders») (diplomas sobre veículos automóveis).

11. O artigo 4.° do «VAT (Cars) Order 1972» (diploma de 1972 relativo ao IVA sobre veículos automóveis), citado, a título de exemplo, pelo órgão jurisdicional nacional, dispõe o seguinte:

«O imposto cobrado sobre o fornecimento ou a importação de um veículo automóvel não será deduzido como imposto a montante... excepto quando:

a) o fornecimento constitua uma prestação de locação; ou

b) o veículo automóvel seja fornecido ou importado para efeitos da sua conversão num veículo diferente de um veículo automóvel; ou

c) o veículo automóvel seja novo e fornecido ou importado para ser vendido»[7].

4 — JO C 37, p. 8.

5 — JO C 56, p. 7.

6 — Proposta de directiva do Conselho que altera a Directiva 77/388 no que diz respeito ao regime do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado (JO C 219, p. 16).

7 — Texto citado na página 4 da tradução francesa da decisão de reenvio.

III — Matéria de facto e tramitação processual nacional

12. Três grupos de recorrentes estão na origem da tramitação processual nacional.

13. A Royscot Leasing Ltd e a Royscot Industrial Leasing Ltd (a seguir sociedades «Royscot») exercem actividades de locação financeira que consistem na aquisição de veículos para os alugar a um preço que inclui o IVA. As sociedades Royscot não tomam fisicamente posse dos carros, que são entregues directamente pelo fabricante aos locatários. Estas sociedades ou os seus empregados não podem, por isso, fazer uso privado desses veículos.

14. A T. C. Harrison Group Ltd (a seguir «Harrison») é membro representativo de um grupo de sujeitos passivos de IVA, em que alguns dos seus membros exercem três actividades distintas. A primeira actividade é de locação financeira a longo prazo de veículos automóveis, idêntica à das sociedades Royscot. A segunda é a actividade de aluguer de veículos automóveis por períodos curtos. Quando não são alugados, estes veículos podem ser utilizados a título privado pelos seus empregados fora do horário de trabalho. A terceira actividade é uma actividade de distribuição de veículos sob a forma de concessão. O contrato de concessão prevê a colocação à disposição dos clientes e do pessoal de uma frota de veículos de demonstração. Alguns empregados podem utilizar gratuitamente estes veículos para uso privado fora do horário de trabalho.

15. A Allied Domecq plc (a seguir «Domecq») é membro representativo de um grupo de sujeitos passivos do IVA, em que alguns membros exercem actividades de venda a retalho de produtos no sector agro-alimentar. Empregam caixeiros-viajantes e representantes técnicos que utilizam veículos para o desempenho das suas tarefas e efectuam uma quilometragem anual importante. O grupo adquire veículos não luxuosos, ditos «veículos de serviço», para utilização profissional do pessoal. Os empregados podem igualmente utilizar os veículos para fins privados fora do horário de trabalho, desde que dentro de limites razoáveis. Têm de pagar por esta utilização, a qual constitui, portanto, uma operação tributável cujo preço compreende o IVA.

16. A Domecq adquire também veículos automóveis, ditos «veículos de função», para as necessidades profissionais e privadas dos seus quadros superiores. Estes veículos são geralmente escolhidos entre modelos mais luxuosos que os modelos de veículos de serviço. A utilização a título particular ou profissional dos veículos de função difere sensivelmente de um quadro para outro. Os quadros que utilizam veículos de função não têm de pagar qualquer contrapartida pela utilização privada destes.

17. Cada uma das partes apresentou um pedido formal de dedução do IVA pago na compra dos veículos automóveis.

18. Sustentam que o artigo 11.°, n.° 4, da Segunda Directiva bem como o artigo 17.°, n.° 6, da Sexta Directiva não permitem a introdução ou a manutenção, pelo Reino Unido, de uma exclusão do direito à dedução do IVA tal como a enunciada nos Cars Orders.

19. Os Commissioners of Customs & Excise indeferiram todos os pedidos com o fundamento de que a dedução estava proibida pelos Cars Orders.

20. As recorrentes recorreram para o VAT and Duties Tribunal, que negou provimento aos seus recursos. Recorreram então para a High Court of Justice que também lhes negou provimento, recorrendo então para a Court of Appeal.

IV — As questões prejudiciais

21. Segundo este tribunal, a única questão é saber se a Segunda e Sexta Directivas conferem às partes um direito à dedução que prevalece sobre a proibição enunciada nos Cars Orders. Considerando que as disposições pertinentes destas directivas não são claras e inequívocas, a Court of Appeal suspendeu a instância no processo principal e solicitou ao Tribunal de Justiça que se pronunciasse sobre as seguintes questões prejudiciais:

«1) O n.° 4 do artigo 11.° da Segunda Directiva do Conselho, de 11 de Abril de 1967, autorizava os Estados-Membros a introduzir ou a manter e o segundo parágrafo do n.° 6 do artigo 17.° da Sexta Directiva do Conselho, de 17 de Maio de 1977, autoriza os Estados-Membros a manter diplomas legais nacionais que excluem, sem qualquer limite, o direito à dedução do IVA pago na compra de veículos automóveis a serem utilizados pelo sujeito passivo para os efeitos das suas operações sujeitas ao imposto?

2) Especificamente, pode esse direito à dedução ser excluído:

a) mesmo quando os veículos automóveis constituem elementos essenciais à actividade, no sentido de que a actividade não podia, por definição, existir sem esses veículos automóveis (por exemplo, a actividade de locação financeira de veículos automóveis das companhias Royscot e a locação financeira de veículos automóveis e o aluguer temporário desses veículos do grupo T. C. Harrison)?

b) mesmo quando os veículos automóveis nunca estão disponíveis para uma utilização privada do sujeito passivo ou do seu pessoal (por exemplo, a actividade de locação financeira de veículos automóveis das companhias Royscot e do grupo T. C. Harrison)?

c) mesmo quando o sujeito passivo não poderia de modo algum exercer a sua actividade sem os veículos automóveis (por exemplo, os veículos de 'demonstração' adquiridos pelo membro do grupo T. C. Harrison para o exercício da sua actividade de venda de veículos automóveis)?

d) mesmo quando o pessoal do sujeito passivo não pode exercer a sua actividade laboral sem os veículos automóveis (por exemplo, os caixeiros-viajantes empregados pelo grupo Allied Domecq)?

e) independentemente da resposta às alíneas a), c) ou d) anteriores, com o fundamento de que é permitida ao pessoal do sujeito passivo uma certa utilização privada (acessória) dos veículos automóveis fora do horário laboral?

3) Importa, para a resposta a dar à alínea e) da segunda questão, saber se:

a) é possível repartir proporcionalmente as despesas relativas aos veículos automóveis consoante a sua utilização seja profissional ou privada?

b) a autorização de uma utilização privada dos veículos automóveis constitui uma operação tributável para os efeitos do IVA devido ao sujeito passivo cobrar um montante, por essa utilização, ao seu pessoal?

4) A autorização que foi concedida aos Estados-Membros pelo segundo parágrafo do n.º 6 do artigo 17.º caducou no termo do período de quatro anos referido no primeiro parágrafo?»

V — A jurisprudência do Tribunal de Justiça

22. Após a decisão de reenvio, o Tribunal de Justiça pronunciou-se quanto ao sentido e alcance do artigo 17.º, n.ºs 2 e 6, da Sexta Directiva no acórdão de 18 de Junho de 1998, Comissão/França [8].

23. Com a acção por incumprimento na origem deste acórdão, a Comissão pretende obter a declaração de que, ao manter em vigor as disposições legislativas nos termos das quais está excluída a possibilidade de dedução do IVA respeitante ao meios de transporte que são instrumento de actividade do sujeito passivo, a República Francesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força da Sexta Directiva, e especialmente o disposto no artigo 17.º, n.º 2.

8 — C-43/96, Colect., p. I-3903.

24. Estavam em causa as disposições do artigo 237.° do anexo II do code général des impôts francês, que dispõe que «Os veículos ou máquinas, qualquer que seja a sua natureza, concebidos para transportar pessoas ou para utilização mista, que constituam uma imobilização ou, caso contrário, quando não se destinem a ser revendidos em estado novo, não dão direito à dedução.»

25. Na documentação de base da administração fiscal francesa, esclarece-se que os veículos visados por aquela disposição são, designadamente, os veículos automóveis rodoviários.

26. A Comissão entendia que, neste ponto, o code général des impôts francês era contrário ao princípio, considerado fundamental, do direito à dedução do IVA para um meio de transporte que constitui o objecto próprio da actividade do sujeito passivo.

27. O Tribunal de Justiça julgou improcedente a acção da Comissão.

28. Após ter salientado que, de acordo com o primeiro período do artigo 17.°, n.° 6, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, o Conselho determinará quais as despesas que não conferem direito à dedução do IVA, o Tribunal de Justiça entendeu que decorria do período seguinte, segundo o qual, «Serão excluídas do direito à dedução, em qualquer caso, as despesas que não tenham carácter estritamente profissional», que «... as disposições que o Conselho é convidado a adoptar não se limitam *a priori* às despesas que não tenham natureza estritamente profissional» [9].

29. Considerou o Tribunal de Justiça em seguida que a expressão «todas as exclusões» utilizada no artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, que prevê que, «Até à entrada em vigor das disposições... [que o Conselho deverá adoptar], os Estados-Membros podem manter todas as exclusões previstas na legislação nacional respectiva no momento da entrada em vigor da presente directiva», «... inclui as despesas que têm carácter estritamente profissional» [10].

30. Por último, afirmou claramente este Tribunal que «... esta disposição autoriza os Estados-Membros a manter normas nacionais que excluem o direito à dedução do IVA relativo aos meios de transporte que constituem o próprio instrumento da actividade do sujeito passivo» [11].

VI — As respostas às questões prejudiciais

31. A primeira e a quarta questões incidem sobre o direito de um Estado-Membro manter uma legislação nacional que exclui

9 — *Ibidem*, n.° 17.
10 — *Ibidem*, n.° 18.
11 — *Ibidem*.

do direito à isenção o IVA devido por um sujeito passivo na compra de veículos automóveis utilizados para efeitos das suas operações tributáveis. Cabe, portanto, analisá-las conjuntamente.

As primeira e quarta questões

32. Com a primeira questão, a Court of Appeal pergunta ao Tribunal de Justiça se o artigo 11.°, n.° 4, da Segunda Directiva permitia aos Estados-Membros adoptar ou manter uma legislação que excluía um tal direito à dedução. Também, com as primeira e quarta questões, pretende saber se o artigo 17.°, n.° 6, da Sexta Directiva permite aos Estados-Membros manter uma legislação deste tipo para além dos quatro anos posteriores à entrada em vigor da Sexta Directiva.

33. Importa examinar, em primeiro lugar, este último aspecto, na medida em que, no acórdão Comissão/França, já referido, o Tribunal de Justiça forneceu preciosas indicações sobre a interpretação a dar ao artigo 17.°, n.° 6.

34. Lembremos que, de acordo com o acórdão Comissão/França, já referido, o artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva deve ser entendido no sentido de que os Estados-Membros estão autorizados a manter normas nacionais que excluem o direito à dedução do IVA relativo aos meios de transporte que constituem o próprio instrumento da actividade do sujeito passivo.

35. Para chegar a esta conclusão e à falta de incumprimento imputável ao Estado-Membro em questão, o Tribunal de Justiça, tácita mas necessariamente, admitiu a regularidade da manutenção da legislação nacional em causa após a expiração do prazo de quatro anos previsto no artigo 17.°, n.° 6, primeiro parágrafo. Esta legislação, com efeito, estava ainda em vigor em 1996, data do requerimento, e o prazo de quatro anos, a contar de 1 de Janeiro de 1978, data da entrada em vigor da Sexta Directiva, tinha expirado em 1 de Janeiro de 1982.

36. Esta solução decorre da própria redacção da disposição. Com efeito, o período de quatro anos é apenas oponível ao Conselho e não aos Estados-Membros uma vez que corresponde ao prazo em que este deve determinar as despesas que não têm direito à dedução. Não é de modo algum fixado para delimitar o tempo em que os Estados-Membros devem renunciar às medidas de exclusão do direito à dedução que adoptaram.

37. Se existe um prazo para a autorização de que beneficiam os Estados-Membros, este não é pré-determinado, uma vez que as disposições nacionais podem ser mantidas enquanto o Conselho não aprovar a lista das despesas que não dão direito à dedução.

38. É certo que existe uma ligação entre o direito à manutenção das disposições nacionais e o prazo em que o Conselho deve actuar dado que, ao tomar a sua decisão, este põe termo às medidas nacionais. Contudo, o não cumprimento do prazo pelo Conselho não pode reduzir a liberdade acordada aos Estados-Membros de conservarem o seu próprio sistema, não estando previsto no texto qualquer prazo que limite expressamente a duração da validade das disposições nacionais.

39. Os objectivos prosseguidos pelo artigo 17.°, n.° 6, da Sexta Directiva e a economia do sistema que implementa confirmam a aproximação estritamente literal que dele pode assim ser feita.

40. A Sexta Directiva, no seu décimo segundo considerando, fixa um objectivo de harmonização do regime das deduções. Mas, no seu décimo sétimo considerando, não deixa de reconhecer, dentro de certos limites e em determinadas condições, que os Estados-Membros possam manter medidas especiais derrogatórias a fim de evitar certas fraudes ou evasões fiscais.

41. A conciliação destes princípios pressupõe que as legislações nacionais aplicáveis em matéria de exclusão do direito à dedução sejam mantidas enquanto não for adoptada uma decisão comunitária harmonizada. Todo o vazio jurídico nesta matéria, como o que conduziria à aplicação imediata de um direito à dedução generalizada, sem determinação prévia das despesas não deductíveis através de uma norma jurídica nacional ou comunitária, favoreceria comportamentos fraudulentos permitindo aos sujeitos passivos deduzir sem motivos válidos todo o tipo de despesas particulares das suas operações tributáveis.

42. O Tribunal de Justiça entendeu, por isso, que o legislador comunitário ligou o termo da autorização dada aos Estados-Membros não à expiração do período de quatro anos previsto no primeiro parágrafo, mas à entrada em vigor efectiva das regras que o Conselho, não obstante a expiração do prazo, continua obrigado a adoptar.

43. O período de quatro anos previsto no primeiro parágrafo não é, portanto, oponível aos Estados-Membros.

44. Mais do que para apreciar o alcance da autorização concedida aos Estados-Membros, o acórdão Comissão/França, já referido, fornece-nos elementos de resposta bem precisos quanto à natureza das despesas que estes têm o direito de excluir do direito à dedução por força do artigo 17.°

45. A liberdade deixada aos Estados-Membros resulta particularmente alargada neste domínio, podendo ser excluídas de qualquer dedução as despesas consagradas aos meios de transporte que constituem o instrumento da actividade do sujeito passivo, consoante prevê expressamente o acórdão.

46. O Tribunal de Justiça recusou-se claramente a distinguir entre os meios de transporte afectos a um uso privado e os outros. Baseando-se na redacção do artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, entendeu que a expressão «todas as exclusões», que se refere às exclusões de deductibilidade de determinadas despesas que os Estados-Membros têm o direito de manter, «... inclui as despesas que têm carácter estritamente profissional» [12].

47. Utilizada para a dedução do IVA aplicado unicamente aos bens com carácter estritamente profissional, tal distinção podia, no entanto, encontrar justificação pela preocupação de limitar o atentado à neutralidade do IVA que constitui toda a exclusão de deductibilidade. A recusa do direito à dedução aplicada a um operador económico redunda, com efeito, em tolerar um efeito cumulativo contrário à própria natureza do IVA, que é limitar a tributação ao único valor acrescentado produzido numa dada fase do processo produtivo.

48. Contudo, a preocupação dos Estados-Membros de não poderem garantir o respeito da linha divisória entre veículos utilizados a título exclusivamente profissional e veículos com uma utilização mista, devido à dificuldade em realizar controlos eficazes, levou o legislador comunitário a adoptar uma regulamentação que autoriza a manutenção das legislações aplicáveis a uns e a outros [13].

49. É essa mesma preocupação que está na origem da falta de distinção consoante a natureza da actividade económica e não o uso que pode ser feito dos meios de transporte em causa. Pouco importa, por aplicação do artigo 17.°, n.° 6, e da interpretação dada pelo Tribunal de Justiça, que os veículos adquiridos por um sujeito passivo sejam afectos a uma actividade que não se presta a qualquer risco de desvio do uso desses veículos para fins privados.

50. As disposições aplicáveis, como interpretadas pelo Tribunal de Justiça, traduzem, portanto, a preocupação do legislador comunitário de não sacrificar os interesses financeiros dos Estados-Membros às exigências do bom funcionamento e da neutralidade do sistema comum de IVA, pelo menos enquanto estes não se entenderem quanto às categorias de despesas que não dão direito à dedução de IVA.

12 — *Ibidem.*

13 — É significativo que o Conselho não tenha considerado suficiente, nesta perspectiva, a proposta apresentada pela Comissão em 1983, que tinha colocado o princípio da exclusão do direito à dedução do IVA das «... despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, ao aluguer, à utilização, à transformação, à reparação e à manutenção de veículos de turismo...» (artigo 1.°, n.° 1). É verdade que, no artigo 1.°, n.° 2, o projecto enunciava excepções para os veículos afectos ao transporte de pessoas, a título oneroso, ao ensino da condução, ao aluguer, e para os veículos automóveis que façam parte do *stock* de exploração de uma empresa.

51. O direito dos Estados-Membros de excluir a deductibilidade de determinadas despesas pode, por conseguinte, ser qualificado de bastante amplo.

52. Este direito não é, no entanto, ilimitado, uma vez que o artigo 17.°, n.° 6, da Sexta Directiva enuncia uma cláusula dita de «standstill» cristalizando os direitos nacionais em vigor neste domínio a 1 de Janeiro de 1978, data da entrada em vigor da Sexta Directiva [14]. Não permite, portanto, aos Estados-Membros agravar, depois dessa data, o encargo representado pelas exclusões do direito à dedução sobre os operadores económicos.

53. Do mesmo modo, não basta que, para que possam ser mantidas, as regras do direito nacional sejam aplicáveis aquando da entrada em vigor da Sexta Directiva, em 1 de Janeiro de 1978. É também necessário que sejam conformes às disposições da Segunda Directiva, cujos efeitos continuaram, em cada Estado-Membro, até à data de aplicação da Sexta Directiva [15].

54. Não pode, com efeito, admitir-se que a entrada em vigor da Sexta Directiva, que estabeleceu como um dos objectivos a harmonização do regime das deduções do IVA [16], tenha como consequência permitir a um Estado-Membro manter as disposições nacionais contrárias às obrigações a que estavam adstritos por força da anterior directiva, prosseguindo esta também a realização de uma convergência dos regimes nacionais de IVA [17].

55. Contudo, como iremos ver, o regime previsto pela Segunda Directiva deixa também larga margem de apreciação aos Estados-Membros.

56. Indiquemos, desde já, que a obrigação de dar cumprimento à Segunda Directiva coloca naturalmente a questão da interpretação do seu artigo 11.°, n.os 1 e 4, para outros efeitos além da única determinação do regime aplicável às operações tributáveis verificadas no decurso do seu período de validade.

57. O artigo 11.°, n.° 1, alínea a), estabelece o princípio da dedução do IVA facturado para os bens e serviços utilizados para as necessidades da própria empresa do sujeito passivo. O artigo 11.°, n.° 4, prevê a exclusão do regime das deduções de certos bens e serviços, designadamente os que sejam susceptíveis de utilização, exclusiva ou parcial, para as necessidades privadas do sujeito passivo ou do seu pessoal.

58. Os Estados-Membros podem, portanto, ter em conta a própria natureza dos

14 — V. n.° 7 das presentes conclusões.
15 — Artigo 37.° da Sexta Directiva.
16 — Décimo Segundo considerando.
17 — Terceiro considerando.

bens e serviços para os excluir do direito à dedução do IVA. É claro que um veículo automóvel presta-se facilmente a uma utilização privada pela sua própria natureza, independentemente do uso para que tenha sido inicialmente destinado, o que não é evidentemente o caso, por exemplo, de uma máquina-ferramenta ou de um grande número de outros bens de utilização exclusivamente profissional.

59. Não resulta, aliás, da redacção do artigo 11.°, n.° 4, que a exclusão deva ser reservada aos bens *efectivamente* susceptíveis de utilização privada, exclusiva ou parcial. As dificuldades de controlo parecem ter convencido o legislador comunitário a não colocar a condição de uma utilização efectiva. Basta, portanto, que o bem em questão possa potencialmente servir para uma utilização privada tal como resulta da expressão «susceptíveis».

60. Acresce que o critério proposto pelo texto de utilização de bens ou serviços a título privado não é o único possível, como demonstra o advérbio «designadamente» que precede o seu enunciado.

61. Por todas estas razões, o recurso ao critério assente na natureza do bem parece adequado, no caso vertente, atendendo à categoria dos bens objecto do litígio no processo principal.

62. Daqui resulta que, em nosso entender, os veículos automóveis cabem na categoria, considerada no artigo 11.°, n.° 4, da Segunda Directiva, de bens que são, pela sua própria natureza, susceptíveis de serem utilizados para as necessidades privadas do sujeito passivo ou do seu pessoal.

63. Os Estados-Membros podem, portanto, no âmbito da Segunda Directiva, adoptar ou manter a sua legislação que exclui a dedução deste tipo de bens, o que permitiu ao Tribunal de Justiça declarar que estão autorizados a mantê-los no regime da Sexta Directiva.

A segunda questão

64. Resulta do que vem dito que o acórdão Comissão/França, já referido, responde directamente às alíneas a), c), e d) da segunda questão, em que a Court of Appeal interroga o Tribunal de Justiça, essencialmente procurando saber se o facto de os veículos automóveis serem instrumentos indispensáveis ao exercício da actividade do sujeito passivo tem incidência sobre o direito à dedução.

65. Quer se trate de veículos do tipo dos pertencentes às sociedades Royscot ou aos membros da Harrison, qualificados pelo órgão jurisdicional de reenvio de instrumentos essenciais à sua actividade, de veículos do tipo de «demonstração» dos membros da Harrison, sem os quais, no entender da Court of Appeal, o sujeito passivo não pode prosseguir as suas activi-

dades, ou de veículos do tipo dos dos membros da Domecq, sem os quais os empregados do sujeito passivo não podem exercer as suas funções, estas categorias de veículos automóveis são manifestamente meios de transporte que constituem o próprio instrumento da actividade do sujeito passivo no sentido em que o entende o Tribunal de Justiça.

66. O facto de não serem um mero instrumento, mas um instrumento indispensável ao exercício da actividade da empresa, não releva quanto ao alcance da interpretação dada pelo Tribunal de Justiça ao artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, de acordo com a qual as exclusões cuja manutenção é autorizada podem abranger as despesas que revestem carácter estritamente profissional.

67. Lembremos que a acção da Comissão que resultou no acórdão Comissão/França, já referido, se limitava «... aos casos em que os bens em questão 'são a tal ponto uma necessidade que condicionam de modo absoluto o exercício da própria actividade profissional', por oposição aos casos em que os bens contribuem em grande medida para facilitar o exercício da actividade» [18].

68. A Comissão defendia a ideia de que «... as despesas susceptíveis de serem excluídas do direito à dedução seriam apenas as despesas efectuadas por um sujeito passivo em bens e serviços não absolutamente indispensáveis ao exercício da sua profissão» [19].

69. Daqui resulta que, com a expressão «próprio instrumento» da actividade do sujeito passivo, utilizada para qualificar os meios de transporte de que o IVA pode igualmente ser excluído do direito à dedução, este Tribunal pretendeu designar um bem sem o qual a actividade da empresa ficaria comprometida, por outras palavras, um instrumento indispensável à actividade do sujeito passivo.

70. O carácter indispensável dos veículos para a actividade das partes no processo principal em nada altera, também, a sua natureza de bens susceptíveis de serem exclusiva ou parcialmente utilizados para as necessidades privadas do sujeito passivo ou do seu pessoal, na acepção do artigo 11.°, n.° 4, da Segunda Directiva.

71. A interpretação dada pelo Tribunal de Justiça fornece igualmente resposta inequívoca às alíneas b) e e) da segunda questão, relativas às consequências que importa retirar da impossibilidade para o sujeito passivo ou o seu pessoal de darem uma utilização privada aos veículos em questão ou das condições estritas em que tal utilização é permitida.

18 — Conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs relativas ao acórdão Comissão/França, já referido, n.° 7.

19 — Acórdão Comissão/França, já referido, n.° 15.

72. Já o vimos, a faculdade reconhecida aos Estados-Membros de manter toda a exclusão ao direito à dedução aplica-se independentemente do tipo de utilização efectivamente feita do bem. A não utilização privada dos veículos não obriga os Estados-Membros a reintroduzir o direito à dedução dos montantes consagrados à sua aquisição. Por maioria de razão, uma utilização privada estritamente regulamentada não os pode constranger a isso.

73. A terceira questão refere-se à incidência, no direito à dedução, de uma repartição das despesas consagradas aos veículos consoante a sua utilização privada ou profissional. Tem a ver também com a incidência da utilização privada dos veículos pelos empregados sob a forma de uma operação tributável. Ora, resulta dos elementos que precedem que os Estados-Membros têm o direito de manter um regime que exclui a dedução do IVA, qualquer que seja a afectação dos veículos automóveis. Ficando a terceira questão sem objecto, não cabe, em nosso entender, responder-lhe.

74. A interpretação que propomos que o Tribunal de Justiça mantenha, após o acórdão Comissão/França, já referido, parece-nos a única possível na actual fase do direito comunitário aplicável, para além de ser a melhor. O Tribunal de Justiça salientou que o texto do artigo 17.°, n.° 6, como a falta de acordo dos Estados-Membros quanto ao regime aplicável às despesas de transporte de pessoas, impõe esta solução enquanto o Conselho não se tiver pronunciado [20].

75. Como a Comissão e o advogado-geral F. G. Jacobs nas suas conclusões relativas ao acórdão Comissão/França, já referido, pensamos que «... as regras que impedem os sujeitos passivos de deduzir o IVA relativo a categorias de despesas tão importantes alteram gravemente o funcionamento e a neutralidade do sistema do IVA» e «... duvid[amos] que o risco de fraude fiscal possa justificar uma exclusão completa desses bens do mecanismo da dedução» [21].

76. Em particular, podemos legitimamente lamentar que, na hipótese em que os veículos são directamente afectados à actividade do sujeito passivo sem que este último tome fisicamente posse dos mesmos, como no caso de *leasing*, não seja proibida a exclusão do direito à dedução. Nesse caso, com efeito, nem o sujeito passivo nem os seus empregados podem dar uma utilização privada aos veículos, de forma que os riscos de fraude são insignificantes.

77. Mas, como o advogado-geral F. G. Jacobs, consideramos que «... o problema exige uma solução legislativa» [22]. Por um lado, a regulamentação comunitária aplicável, inequívoca quanto ao aspecto em discussão, não se presta a uma interpretação selectiva, mesmo quando a mesma seria justificada por considerações de oportunidade. Por outro lado, uma interpretação

20 — *Ibidem*, n.os 18 e 19.

21 — N.° 23.

22 — *Ibidem*, n.° 24.

jurisprudencial, necessariamente dependente das circunstâncias de facto e de direito na base do litígio no processo principal, seria susceptível de provocar numerosas interrogações quanto ao carácter transponível da solução acolhida para outras categorias de actividade ou modos de organização das empresas. Por fim e sobretudo, o texto aplicável, pela preocupação claramente expressa da manutenção de todas as exclusões previstas pela legislação nacional, reflecte a vontade dos Estados-Membros de não admitirem a distinção neste domínio enquanto não for alcançado um acordo por via da legislação comunitária.

78. Assim sendo, parece-nos que apenas uma legislação com vocação para realizar uma harmonização exaustiva do direito à dedução é de molde a conciliar a mais ampla dedução possível com a prevenção dos riscos de fraude.

Conclusão

79. Atentas estas considerações, propomos que o Tribunal de Justiça responda do seguinte modo às questões que lhe foram submetidas pela Court of Appeal (England & Wales):

«1) O artigo 11.°, n.° 4, da Segunda Directiva 67/228/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 — Estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado, concedia aos Estados-Membros o direito de adoptar ou manter em vigor as disposições legislativas que excluíam a dedução do imposto sobre o valor acrescentado relativo aos veículos automóveis utilizados para a actividade do sujeito passivo.

O artigo 11.°, n.° 4, da Segunda Directiva 67/228 não se opunha ao direito dos Estados-Membros de adoptarem ou manterem em vigor as disposições legislativas que excluíam a dedução do imposto sobre o valor acrescentado relativo aos veículos automóveis utilizados para a actividade do sujeito passivo quando:

— esses veículos eram um instrumento indispensável ao exercício dessa actividade;

— esses veículos não eram susceptíveis de uma utilização privada.

2) O direito conferido aos Estados-Membros pelo artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, 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, de manterem todas as exclusões do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado previstas pelas suas legislações nacionais no momento da entrada em vigor da Sexta Directiva 77/388 não expira no termo dos quatro anos previstos no artigo 17.°, n.° 6, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva 77/388 para adopção, pelo Conselho, das regras que determinam as despesas que não dão direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado, mas apenas a partir da entrada em vigor dessas regras.

3) O artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva 77/388 concede aos Estados-Membros o direito de manter em vigor as disposições legislativas que excluem a dedução do imposto sobre o valor acrescentado relativo aos veículos automóveis utilizados para a actividade do sujeito passivo enquanto as regras que determinam as despesas que não direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado a adoptar pelo Conselho, por força do artigo 17.°, n.° 6, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva 77/388, não entrarem em vigor.

O artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva 77/388 não se opõe ao direito dos Estados-Membros de manterem em vigor as disposições legislativas que excluem a dedução do imposto sobre o valor acrescentado relativo aos veículos automóveis utilizados para a actividade do sujeito passivo quando:

— esses veículos são um instrumento indispensável ao exercício dessa actividade;

— esses veículos não são susceptíveis de uma utilização privada.»