ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

8 de Janeiro de 2002 *

No processo C-409/99,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 234.° CE, pelo Verwaltungsgerichtshof (Áustria), destinado a obter, nos litígios pendentes neste órgão jurisdicional entre

Metropol Treuhand Wirtschaftstreuhandgmb H

e

Finanzlandesdirektion für Steiermark,

e entre

Michael Stadler

e

Finanzlandesdirektion für Vorarlberg,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 17.°, n.os 6 e 7, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à

* Língua do processo: alemão.

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),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: P. Jann, presidente de secção, A. La Pergola, L. Sevón (relator), M. Wathelet e C. W. A. Timmermans, juízes,

advogado-geral: L. A. Geelhoed,
secretário: D. Louterman-Hubeau, chefe de divisão,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação do Governo austríaco, por A. Längle, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa e K. Gross, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações do Governo austríaco, representado por H. Dossi, na qualidade de agente, e A. Längle, e da Comissão, representada por K. Gross, na audiência de 5 de Julho de 2001,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 4 de Outubro de 2001,

profere o presente

Acórdão

1 Por despacho de 22 de Setembro de 1999, que deu entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 26 de Outubro do mesmo ano, o Verwaltungsgerichtshof submeteu, nos termos do artigo 234.° CE, duas questões prejudiciais relativas à interpretação do artigo 17.°, n.os 6 e 7, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de dois litígios que opõem, por um lado, a Metropol Treuhand Wirtschaftstreuhandgmbh (a seguir «Metropol») à Finanzlandesdirektion für Steiermark e, por outro, M. Stadler à Finanzlandesdirektion für Voralberg, a respeito do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pago a montante pela utilização, respectivamente, de um veículo Pontiac TransSport e de um veículo Fiat Ulysse.

A regulamentação comunitária

3 O 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»), dispõe que «[e]m 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 2.°, n.° 1, da Sexta Directiva sujeita a IVA as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

5 O artigo 17.° da Sexta Directiva, cuja epígrafe é «Origem e âmbito do direito à dedução», dispõe, no seu n.° 2, alínea a), que, «[d]esde 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 [...] 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».

6 O artigo 17.°, n.° 6, da Sexta Directiva prevê:

«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.»

7 Nos termos do artigo 17.°, n.° 7, da Sexta Directiva:

«Sem prejuízo da consulta prevista no artigo 29.°, os Estados-Membros podem, por razões conjunturais, excluir parcial ou totalmente do regime das deduções alguns ou todos os bens de investimento ou outros bens. A fim de manterem condições de concorrência idênticas, os Estados-Membros podem, em vez de recusar a dedução, tributar os bens produzidos pelo próprio sujeito passivo ou que este tenha adquirido no território do país, ou que tenha importado, de modo que tal tributação não exceda o montante do imposto sobre o valor acrescentado que incidiria sobre a aquisição de bens similares.»

8 O artigo 29.°, n.^{os} 1 e 2, da Sexta Directiva dispõe:

«1. É instituído um Comité Consultivo do Imposto sobre o Valor Acrescentado, a seguir denominado 'comité'.

2. O comité será composto por representantes dos Estados-Membros e da Comissão.

O comité será presidido por um representante da Comissão.

O secretariado do comité será assegurado pelos serviços da Comissão.»

O quadro jurídico nacional

9 Nos termos do § 12, n.° 1, ponto 1, da Umsatzsteuergesetz 1994 (lei de 1994 relativa ao imposto sobre o volume de negócios, BGBl. 663/1994, a seguir «UStG 1994»), que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1995, um empresário pode deduzir do IVA «o imposto especificamente indicado por outro empresário numa factura [...] que lhe foi enviada relativa à entrega de bens ou de outras prestações de serviços efectuadas pela sua empresa no interior do país».

10 Todavia, nos termos do § 12, n.° 2, ponto 2, alínea b), da UStG 1994, não são consideradas efectuadas pela empresa as entregas e outras prestações «que estejam ligadas à aquisição (fabrico), à locação ou à utilização de veículos ligeiros de passageiros, de carrinhas (break), ou de motociclos, com excepção dos veículos para escolas de condução, dos veículos de demonstração e dos veículos destinados exclusivamente à revenda comercial, bem como dos veículos automóveis que servem, pelo menos, em 80% da sua utilização para o transporte profissional de pessoas».

11 Resulta do despacho de reenvio que o § 12, n.° 2, ponto 2, alínea b), da UStG 1994 retoma as disposições do § 12, n.° 2, ponto 2, alínea c), da Umsatzsteuergesetz 1972, tal como resultou da última redacção de 1989 (BGBl. 419/1989, a seguir «UStG 1972»).

12 Nos termos da circular Z 09 1202/4-IV/9/87 do Ministro das Finanças federal, de 18 de Novembro de 1987 (AÖF 1987/330, a seguir «circular de 1987»):

«Em conformidade com a jurisprudência do Verwaltungsgerichtshof, os mini-autocarros não estão sujeitos ao regime fiscal restritivo aplicável aos veículos ligeiros de passageiros e às carrinhas (break). Em relação aos mini-autocarros, em princípio, é possível proceder à dedução do [IVA] pago a montante e beneficiar das vantagens fiscais concedidas aos investimentos.

Segundo o Ministério Federal das Finanças, entende-se por mini-autocarro um veículo que tem exteriormente a forma de um furgão e que permite o transporte de mais de seis pessoas (condutor incluído). Para calcular a capacidade de transporte de pessoas, há que ter em conta não o número efectivo de lugares sentados, mas o número máximo de passageiros legalmente autorizado. Também é irrelevante que um veículo homologado como mini-autocarro em aplicação dos referidos critérios se destine ao transporte de passageiros ou de mercadorias, ou a ambos. O decisivo para a sua classificação para efeitos tributários é a sua utilização a título preponderante pela empresa, devidamente comprovada.»

13 O § 44, n.° 4, da Strukturanpassungsgesetz (lei de adaptação estrutural), de 30 de Abril de 1996 (BGBl. 201/1996), aditou ao § 12, n.° 2, ponto 2, alínea b), da UStG 1994 um parágrafo que autorizava o Ministro federal das Finanças a precisar os conceitos de veículo ligeiro de passageiros e de carrinha (break) por decreto que podia ser adoptado com efeitos a partir de 15 de Fevereiro de 1996.

14 O Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen [decreto do Ministro das Finanças federal relativo à classificação fiscal dos veículos como

veículos ligeiros de passageiros ou como carrinhas (break)], de 20 de Junho de 1996 (BGBl. 273/1996, a seguir «decreto de 1996»), adoptado com fundamento nesse novo parágrafo, entrou em vigor com efeitos retroactivos a partir de 15 de Fevereiro de 1996.

15 Esse decreto prevê, no § 1, que «os veículos pesados e os pequenos autocarros não se enquadram no conceito de veículos ligeiros de passageiros e das carrinhas (break)».

16 Nos termos do § 10 do referido decreto:

«Os pequenos autocarros, mesmo quando, do ponto de vista do direito dos transportes e da pauta aduaneira, sejam considerados veículos ligeiros de passageiros ou carrinhas (break), não são, do ponto de vista fiscal, considerados como tais quando tenham a forma de um autocarro e preencham uma das seguintes condições:

1. O veículo esteja homologado, pelas normas em matéria de circulação de veículos, para o transporte de, pelo menos, nove pessoas (condutor incluído) e contenha, além disso, um compartimento de carga no interior. A primeira fila de assentos esteja equipada de origem com três lugares fixos.

2. O veículo esteja homologado, pelas normas em matéria de circulação de veículos, para o transporte de, pelo menos, sete pessoas (condutor incluído) e venha equipado de origem com um compartimento para bagagem situado atrás da terceira fila de assentos, com um comprimento de, pelo menos,

quinhentos milímetros. Este comprimento deve existir, em média, a contar do estrado, até uma altura de quinhentos milímetros acima do estrado.»

Os litígios nos processos principais e as questões prejudiciais

17 Nas declarações referentes aos exercícios de 1996 e 1997, a Metropol pediu para beneficiar da dedução do IVA pago a montante pela utilização de um veículo da marca Pontiac TransSport.

18 Por aviso de liquidação de 27 de Abril de 1998, a Finanzamt (administração fiscal) liquidou o IVA devido em relação a 1996 sem deduzir o IVA pago a montante pela utilização do referido veículo. Em contrapartida, por aviso de liquidação de 6 de Novembro de 1998, relativamente ao cálculo do IVA devido em relação a 1997, deduziu o IVA pago a montante pela utilização do mesmo veículo.

19 Por decisão de 9 de Julho de 1998, a Finanzlandesdirektion für Steiermark indeferiu por falta de fundamento a reclamação apresentada pela Metropol contra o aviso de liquidação relativo a 1996. Referiu que, embora os veículos Pontiac TransSport tivessem sido efectivamente classificados como «mini-autocarros» e, portanto, tivessem direito à dedução do IVA até à entrada em vigor do decreto de 1996, era incontestável que não estavam abrangidos na definição de «pequenos autocarros» efectuada por esse decreto. Por conseguinte, considerados a partir de 15 de Fevereiro de 1996 como veículos ligeiros de passageiros, eram a partir daí excluídos do benefício da dedução. Segundo a Finanzlandesdirektion für Steiermark, esta nova legislação estava em conformidade com o artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva porque a definição contida no decreto de 1996 fundamentava-se na jurisprudência do Verwaltungsgerichtshof anterior a 1995. O referido decreto ter-se-ia limitado a corrigir uma prática administrativa demasiado liberal.

20 Por decisão de 21 de Dezembro de 1998, a Finanzlandesdirektion für Steiermark, no âmbito do exercício do seu poder de controlo, anulou oficiosamente o aviso de liquidação relativo a 1997, porque a dedução em causa tinha sido concedida em violação da regulamentação aplicável.

21 A Metropol interpôs recurso no Verwaltungsgerichtshof das decisões da Finanzlandesdirektion für Steiermark de 9 de Julho e de 21 de Dezembro de 1998.

22 M. Stadler pediu, nas declarações referentes ao exercício de 1996, para beneficiar da dedução do IVA pago a montante pela utilização de um veículo Fiat Ulysse. Alegou que as restrições ao direito à dedução do IVA pago a montante pela utilização dos mini-autocarros, introduzidas pelas medidas de rigor orçamental de 1996, eram contrárias à Sexta Directiva.

23 Através de um aviso de liquidação de 1 de Dezembro de 1997, a Finanzamt recusou autorizar a dedução do IVA pago a montante pela utilização do veículo Fiat Ulysse de M. Stadler.

24 Por decisão de 8 de Março de 1999, a Finanzlandesdirektion für Voralberg indeferiu a reclamação apresentada por M. Stadler contra esse aviso de liquidação. Na sua decisão, referiu que os conceitos de veículo ligeiro de passageiros e de carrinha (break), utilizados no § 12, n.° 2, ponto 2, alínea b), da UStG 1994, tinham sido redefinidos pelo decreto de 1996 a fim de corresponder à jurisprudência do Verwaltungsgerichtshof. Não teria havido um alargamento do

âmbito de aplicação das exclusões do direito à dedução do IVA contrário ao artigo 17.°, n.° 6, da Sexta Directiva, porque o decreto de 1996 apenas teria aplicado a referida disposição da UStG 1994.

25 M. Stadler interpôs recurso dessa decisão no Verwaltungsgerichtshof.

26 O Verwaltungsgerichtshof salienta que, a partir de 1 de Janeiro de 1978, o IVA pago pela compra, locação ou utilização de veículos ligeiros de passageiros, carrinhas (break) ou motociclos está, em princípio, excluído do direito à dedução na Áustria.

27 No entanto, nem a definição de veículos ligeiros de passageiros e de carrinhas (break), nem a distinção entre esta categoria e a dos veículos pesados e dos mini-autocarros, que beneficia da dedução do IVA, resultam do § 12, n.° 2, ponto 2, alínea c), da UStG 1972, aplicável até 31 de Dezembro de 1994, ou do § 12, n.° 2, ponto 2, alínea b), da UStG 1994, que o substituiu a partir de 1 de Janeiro de 1995.

28 Na sua circular de 1987, dirigida à administração fiscal, o Ministro das Finanças federal determinava os critérios que permitem distinguir um mini-autocarro de um veículo ligeiro de passageiros. Essa circular, obrigatória para as autoridades públicas enquanto instrução ministerial, serviu de base jurídica a uma prática administrativa constante. Se um veículo automóvel correspondia à definição do mini-autocarro que figura na circular de 1987 e se fosse utilizado predominantemente para fins profissionais, a administração fiscal autorizava sistematicamente, na prática, a dedução do IVA pago a montante em relação a esse veículo.

29 Segundo o Verwaltungsgerichtshof, com base nessa prática administrativa, a dedução do IVA pago a montante relativamente aos veículos Pontiac TransSport e Fiat Ulysse, considerados mini-autocarros, era autorizada até 15 de Fevereiro de 1996. A partir dessa data, foi excluída pelo decreto de 1996, que fixa as características dos mini-autocarros de modo mais estrito do que o fazia a prática administrativa anterior. Com efeito, não é contestado, no processo principal, que os referidos veículos não preenchem as novas condições.

30 O Verwaltungsgerichtshof sublinha que o decreto de classificação fiscal dos veículos é obrigatório para as autoridades fiscais e que também é vinculativo para ele próprio no âmbito da interpretação do § 12, n.° 2, ponto 2, alínea b), da UStG 1994.

31 Precisa que resulta dos fundamentos do projecto de lei governamental que precedeu a Strukturanpassungsgesetz 1996 que esta lei foi concebida como integrando-se num «programa de consolidação» do governo federal destinado a reduzir o défice orçamental e a permitir o pagamento da dívida do Estado.

32 Nestas condições, o Verwaltungsgerichtshof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O 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, deve ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro está proibido de excluir determinados veículos do direito a dedução do imposto pago a montante depois da entrada em vigor da directiva, no caso de, antes da

entrada em vigor da directiva, a dedução do imposto pago a montante em relação aos referidos veículos ser autorizada pelas autoridades administrativas com base numa prática efectiva?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, o artigo 17.°, n.° 7, primeiro período, 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, deve ser interpretado no sentido de que autoriza um Estado-Membro, sem recorrer à consulta prévia prevista no artigo 29.° da directiva, a alargar indefinidamente as exclusões da dedução do modo descrito na primeira questão, para efeitos de consolidação do orçamento?»

Quanto à primeira questão

33 Através da primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta essencialmente se o artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva se opõe a que um Estado-Membro exclua, posteriormente à entrada em vigor da Sexta Directiva, as despesas referentes a certos veículos automóveis do direito à dedução do IVA, quando, no momento da entrada em vigor desta directiva, as referidas despesas davam direito à dedução do IVA segundo a prática constante das autoridades públicas desse Estado, fundada numa circular ministerial.

Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

34 O Governo austríaco refere que, num acórdão de 20 de Junho de 1958, o Verwaltungsgerichtshof decidiu que os veículos ligeiros de passageiros servem

preponderantemente para uso privado ou profissional de um número limitado de pessoas, regra geral até seis, ao passo que um autocarro serve para o transporte de um maior número de pessoas no quadro de uma utilização profissional. Nesse acórdão, o Verwaltungsgerichtshof considerou que um monovolume Volkswagen é mais parecido com um autocarro do que com um veículo ligeiro de passageiros e que, na linguagem corrente, não se considerava como veículo ligeiro de passageiros um monovolume Volkswagen.

35 Segundo o Governo austríaco, foi a fim de seguir essa jurisprudência que a circular de 1987 reconheceu como autocarro, ou mini-autocarro, os veículos com uma capacidade de transporte superior a seis pessoas. Todavia, segundo a jurisprudência constante do Verfassungsgerichtshof (Tribunal Constitucional austríaco) e do Verwaltungsgerichtshof, as circulares, como a de 1987, pelas quais o Ministro das Finanças federal dá a conhecer a sua posição sobre uma questão jurídica são desprovidas de valor normativo. Por conseguinte, contrariamente às leis e aos decretos, essas circulares não fazem parte da «legislação nacional» na acepção do artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva.

36 Foi com a adopção do decreto de 1996 que, pela primeira vez, foram fixados os critérios obrigatórios tanto para os órgãos jurisdicionais nacionais como para as autoridades fiscais a fim de distinguir os mini-autocarros dos veículos ligeiros de passageiros e das carrinhas (break). Esse decreto foi adoptado devido ao aparecimento, depois da circular de 1987, de novos tipos de veículos (monovolumes, minivans, etc.), que essa circular não tinha previsto, não para alargar a categoria dos veículos excluídos do regime das deduções, mas com o objectivo de evitar que o direito nacional em vigor seja interpretado de tal modo que esses novos veículos, como os Pontiac TransSport e os Fiat Ulysse, que, regra geral, substituem antigos veículos ligeiros de passageiros, sejam considerados mini-autocarros.

37 Por outro lado, compete ao órgão jurisdicional de reenvio determinar se, tendo em conta as regras de direito em vigor na Áustria em 1 de Janeiro de 1995, os dois

veículos em causa no processo principal seriam qualificados como veículos ligeiros de passageiros ou como carrinhas (break) ou, pelo contrário, como mini-autocarros. Do mesmo modo, como o Tribunal de Justiça já decidiu no acórdão de 1 de Junho de 1999, Konle (C-302/97, Colect., p. I-3099), é aos órgãos jurisdicionais nacionais que compete determinar o conteúdo das disposições jurídicas em vigor na Áustria em 1 de Janeiro de 1995, de modo que não seria da competência do Tribunal de Justiça decidir que a prática administrativa invocada no processo principal pode ser acolhida para responder à primeira questão prejudicial.

38 A Comissão alega que a disposição do artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva é uma cláusula de «standstill», na medida em que exige que a exclusão do direito à dedução seja fundamentada em disposições de direito nacional que já existiam no momento da entrada em vigor desta directiva. Decorre *a contrario* desta disposição que é proibido aos Estados-Membros introduzir no direito nacional novas exclusões do direito à dedução.

39 No processo principal, a disposição pertinente do direito nacional, ou seja, o § 12, n.° 2, ponto 2, alínea b), da UStG 1994, não sofreu uma alteração essencial quanto ao seu conteúdo desde 1 de Janeiro de 1995. Em contrapartida, o decreto de 1996 dá aos mini-autocarros uma definição muito mais restrita do que a contida na circular de 1987. Resulta do despacho de reenvio que essa alteração dos critérios de classificação teve por efeito que os veículos em causa no processo principal já não são, como anteriormente, considerados mini-autocarros.

40 Dado que a nova definição de mini-autocarros se afasta claramente da concepção anterior, dá origem a uma alteração sensível da situação jurídica. A este respeito, é irrelevante que o direito anterior tenha apenas por fundamento uma circular ministerial, quer dizer, uma regra administrativa, uma vez que, de qualquer forma, os novos critérios que determinam o âmbito da exclusão do direito à dedução estão contidos numa regra de direito vinculativa.

Apreciação do Tribunal de Justiça

41 Em primeiro lugar, há que afirmar que a Sexta Directiva entrou em vigor na República da Áustria na data da sua adesão à União Europeia, em 1 de Janeiro de 1995. Deste modo, é esta data que é pertinente para efeitos da aplicação do artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva no que diz respeito a esse Estado-Membro.

42 Em segundo lugar, segundo 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. Segundo 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. 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 Sexta Directiva (v., nomeadamente, acórdão de 19 de Setembro de 2000, Ampafrance e Sanofi, C-177/99 e C-181/99, Colect., p. I-7013, n.° 34, e jurisprudência aí citada).

43 O artigo 17.°, n.° 2, da Sexta Directiva enuncia, em termos claros e precisos, o princípio da dedução pelo sujeito passivo dos montantes que lhe foram facturados como IVA em relação aos bens que lhe foram fornecidos ou aos serviços que lhe foram prestados, na medida em que estes bens ou estes serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributáveis.

44 O princípio do direito à dedução do IVA está, no entanto, sujeito à disposição derrogatória constante do artigo 17.°, n.° 6, da Sexta Directiva, e, em especial, ao

seu segundo parágrafo. Os Estados-Membros estão assim autorizados a manter a sua legislação existente em matéria de exclusão do direito à dedução na data de entrada em vigor da Sexta Directiva, até que o Conselho aprove as disposições previstas nesse artigo (v. acórdão de 14 de Junho de 2001, Comissão/França, C-345/99, Colect., p. I-4493, n.° 19). Compete efectivamente ao legislador comunitário aprovar o regime comunitário das exclusões do direito à dedução do IVA e realizar assim a harmonização progressiva das legislações nacionais nesta matéria (v. acórdão de 5 de Outubro de 1999, Royscot e o., C-305/97, Colect., p. I-6671, n.° 31).

45 Deste modo, como o Tribunal de Justiça já decidiu no n.° 22 do acórdão de 14 de Junho de 2001, Comissão/França (C-345/99), já referido, na medida em que a regulamentação de um Estado-Membro modifique, reduzindo-o, depois da entrada em vigor da Sexta Directiva, o âmbito das exclusões existentes, aproximando-se desta forma do objectivo da Sexta Directiva, há que considerar que esta regulamentação está coberta pela derrogação prevista no artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva e não viola o seu artigo 17.°, n.° 2.

46 Pelo contrário, há que considerar que uma regulamentação nacional não constitui uma derrogação permitida pelo artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva e viola o seu artigo 17.°, n.° 2, se tem por efeito alargar, posteriormente à entrada em vigor da Sexta Directiva, o âmbito das exclusões existentes afastando-se assim do objectivo da mesma (acórdão de 14 de Junho de 2001, Comissão/França, C-40/00, Colect., p. I-4539, n.° 17).

47 Em último lugar, a interpretação da legislação nacional a fim de determinar o seu conteúdo no momento da entrada em vigor da Sexta Directiva e estabelecer se o decreto de 1996 teve por efeito alargar, posteriormente à entrada em vigor da Sexta Directiva, o âmbito das exclusões existentes é, como o sublinhou justamente o Governo austríaco, em princípio da competência do órgão jurisdicional de reenvio. Compete, todavia, ao Tribunal de Justiça fornecer-lhe

os elementos de interpretação do conceito comunitário de «legislação nacional», na acepção do artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva, para lhe permitir proceder a essa determinação.

48 A este respeito, por um lado, o artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva contém uma cláusula de *statuo quo* (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 (acórdão Ampafrance e Sanofi, já referido, n.° 5). O objectivo desta disposição é permitir aos Estados-Membros, enquanto aguardam a adopção pelo Conselho do regime comunitário das exclusões do direito à dedução do IVA, manter em vigor qualquer regra de direito nacional relativa à exclusão do direito à dedução efectivamente aplicada pelas suas autoridades no momento da entrada em vigor da Sexta Directiva.

49 Tendo em conta este objectivo próprio, conclui-se que o conceito de «legislação nacional», na acepção do artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva, não visa unicamente os actos legislativos propriamente ditos, mas igualmente os actos administrativos, bem como as práticas administrativas das autoridades públicas do Estado-Membro em causa.

50 Por outro lado, quando, num Estado-Membro, a dedução do IVA pago a montante relativamente a certos veículos era autorizada no momento da entrada em vigor da Sexta Directiva, é necessário afirmar que a adopção ulterior de uma regulamentação nacional que exclui esses veículos do direito à dedução do IVA tem por efeito alargar, depois da entrada em vigor da Sexta Directiva, o âmbito das exclusões existentes.

51 Assim, há que responder à primeira questão prejudicial que o artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva opõe-se a que um Estado-Membro exclua,

depois da entrada em vigor da Sexta Directiva, as despesas referentes a certos veículos automóveis do direito à dedução do IVA, quando, no momento da entrada em vigor desta directiva, as referidas despesas davam direito à dedução do IVA segundo uma prática constante das autoridades públicas desse Estado, fundada numa circular ministerial.

Quanto à segunda questão

52 Através da segunda questão, que se divide em duas partes, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta essencialmente se o artigo 17.°, n.° 7, primeiro período, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que autoriza um Estado-Membro a excluir bens do regime das deduções do IVA

— sem consulta prévia do Comité Consultivo do Imposto sobre o Valor Acrescentado (a seguir «Comité IVA») previsto no artigo 29.° da Sexta Directiva, e

— sem limitação no tempo, tendo em vista consolidar o seu orçamento.

Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

53 No que diz respeito à primeira parte da segunda questão, o Governo austríaco alega que o procedimento referido no artigo 29.° da Sexta Directiva, ao qual o artigo 17.°, n.° 7, primeiro período, faz referência, tem uma função puramente

consultiva e que, contrariamente ao artigo 27.° da Sexta Directiva, não prevê uma decisão do Conselho. A não aplicação deste procedimento não constitui um vício processual essencial susceptível de dar origem à inaplicabilidade de uma regulamentação nacional em matéria de IVA.

54 Baseando-se nomeadamente no acórdão de 13 de Fevereiro de 1985, Direct Cosmetics (5/84, Recueil, p. 617, n.° 37), que diz respeito ao artigo 27.°, n.° 2, da Sexta Directiva, a Comissão sustenta por analogia que, sem a consulta prévia do Comité IVA, o artigo 17.°, n.° 7, da Sexta Directiva não pode ser invocado.

55 Com efeito, tendo em conta o objectivo de harmonização da Sexta Directiva, a intervenção do Comité IVA é indispensável sempre que haja qualquer alteração do direito nacional que dê origem a uma nova exclusão do direito à dedução. Só esta intervenção garante uma aplicação coordenada das disposições da Sexta Directiva, na acepção do seu décimo sexto considerando. A consulta do Comité IVA constitui, além disso, a única possibilidade de verificar a título preventivo se a medida nacional foi efectivamente adoptada por razões conjunturais na acepção do artigo 17.°, n.° 7, primeiro período, da Sexta Directiva.

56 No que diz respeito à segunda parte da segunda questão, relativa à falta de limitação no tempo de uma medida adoptada com fundamento no artigo 17.°, n.° 7, primeiro período, da Sexta Directiva, o Governo austríaco alega que esta disposição, que reconhece aos Estados-Membros a faculdade, por razões conjunturais, de excluir bens do regime das deduções, deve-lhe permitir corrigir os desequilíbrios macroeconómicos, e, em especial, reduzir o défice orçamental e pagar a dívida do Estado. Uma vez que, segundo esse governo, tais medidas só produzem resultados a longo prazo e que o artigo 17.°, n.° 7, da Sexta Directiva não fixa prazos, essa disposição deveria igualmente autorizar as medidas não acompanhadas de prazos.

57 A Comissão sublinha que as disposições derrogatórias tais como o artigo 17.°, n.° 7, da Sexta Directiva são de interpretação estrita. Assim, só durante os períodos em que surgem importantes diferenças relativamente ao curso normal da conjuntura é que o artigo 17.°, n.° 7, primeiro período, da Sexta Directiva autoriza um Estado-Membro a afastar por um período determinado o regime comunitário de dedução do IVA. Assim, esta disposição não permite derrogações não limitadas no tempo fundadas em razões orçamentais, como a descrita no despacho de reenvio.

Apreciação do Tribunal de Justiça

58 Como foi recordado no n.° 42 do presente acórdão, 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. As derrogações só são autorizadas nos casos expressamente previstos pela Sexta Directiva.

59 As disposições que prevêem derrogações ao princípio do direito à dedução do IVA, que garante a neutralidade deste imposto, são de interpretação estrita.

60 No que diz respeito à primeira parte da segunda questão prejudicial, deve afirmar-se que o artigo 17.°, n.° 7, da Sexta Directiva prevê um dos procedimentos de autorização de medidas derrogatórias que a directiva comporta, reconhecendo aos Estados-Membros a faculdade de excluir bens do regime das deduções «sem prejuízo da consulta prevista no artigo 29.°».

61 Esta consulta permite à Comissão e aos outros Estados-Membros controlar a utilização por um Estado-Membro da possibilidade de derrogar o regime geral das deduções do IVA, verificando nomeadamente se a medida nacional em questão satisfaz a condição de adopção por razões conjunturais.

62 O artigo 17.°, n.° 7, da Sexta Directiva prevê assim uma obrigação processual que os Estados-Membros devem cumprir para poderem invocar a regra derrogatória nele contida (v., por analogia, no que diz respeito ao artigo 27.°, n.° 5, da Sexta Directiva, que prevê igualmente derrogações ao sistema da referida directiva, o acórdão de 10 de Abril de 1984, Comissão/Bélgica, 324/82, Recueil, p. 1861, n.° 28).

63 Verifica-se, assim, que a consulta do Comité IVA é uma condição prévia à adopção de qualquer medida fundamentada nessa disposição.

64 Por força do dever geral consagrado no artigo 189.°, terceiro parágrafo, do Tratado CE (actual artigo 249.°, terceiro parágrafo, CE), os Estados-Membros têm a obrigação de dar cumprimento a todas as disposições da Sexta Directiva (v. acórdão de 11 de Julho de 1991, Lennartz, C-97/90, Colect., p. I-3795, n.° 33). Quando uma exclusão do regime das deduções não foi estabelecida em conformidade com o artigo 17.°, n.° 7, que impõe um dever de consulta aos Estados-Membros, as autoridades fiscais nacionais não podem opor a um sujeito passivo uma disposição derrogatória ao princípio do direito à dedução do IVA enunciado no artigo 17.°, n.° 1, da Sexta Directiva (v., por analogia, em relação ao artigo 27.°, n.^{os} 1 e 5, da Sexta Directiva, o acórdão Lennartz, já referido, n.° 33).

65 Nos processos principais, é um facto que as autoridades austríacas não consultaram o Comité IVA antes da adopção do decreto de 1996, contrariamente ao que é exigido pelo artigo 17.°, n.° 7, primeiro período, desta directiva. Assim, o Governo austríaco não pode prevalecer-se do referido decreto em detrimento de

sujeitos passivos (v., por analogia, em relação ao artigo 27.°, n.os 1 e 5, da Sexta Directiva, o acórdão Lennartz, já referido, n.° 34).

66 Quanto à segunda parte da segunda questão prejudicial, há que recordar que o artigo 17.°, n.° 7, primeiro período, da Sexta Directiva autoriza os Estados-Membros a excluir bens do regime das deduções «por razões conjunturais».

67 Esta disposição autoriza, pois, um Estado-Membro a adoptar medidas de carácter temporário destinadas a fazer face a uma situação conjuntural na qual se encontra a sua economia num dado momento. Portanto, a aplicação das medidas referidas por esta disposição deve ser limitada no tempo e, por definição, estas não podem ser de natureza estrutural.

68 Conclui-se que o artigo 17.°, n.° 7, primeiro período, da Sexta Directiva não autoriza um Estado-Membro a adoptar medidas relativas à exclusão de bens do regime das deduções do IVA que não contenham a indicação da sua limitação no tempo e/ou que façam parte de um pacote de medidas de adaptações estruturais tendo por objectivo reduzir o défice orçamental e permitir o pagamento da dívida do Estado.

69 Assim, há que responder à segunda questão prejudicial que o artigo 17.°, n.° 7, primeiro período, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que não autoriza um Estado-Membro a excluir bens do regime das deduções do IVA sem consulta prévia do Comité IVA. Esta disposição também não autoriza um Estado-Membro a adoptar medidas relativas à exclusão de bens do regime das deduções do IVA que não contenham a indicação da sua limitação no tempo e/ou que façam parte de um pacote de medidas de adaptações estruturais tendo por objectivo reduzir o défice orçamental e permitir o pagamento da dívida do Estado.

Quanto às despesas

70 As despesas efectuadas pelo Governo austríaco 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 pelo Verwaltungsgerichtshof, por despacho de 22 de Setembro de 1999, declara:

1) O 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, opõe-se a que um Estado-Membro exclua, depois da entrada em vigor da Sexta Directiva 77/388, as despesas referentes a certos veículos automóveis do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado, quando, no momento da entrada em vigor desta directiva, as referidas despesas davam direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado segundo uma prática constante das autoridades públicas desse Estado, fundada numa circular ministerial.

2) O artigo 17.°, n.° 7, primeiro período, da Sexta Directiva 77/388 deve ser interpretado no sentido de que não autoriza um Estado-Membro a excluir bens do regime das deduções do imposto sobre o valor acrescentado sem consulta prévia do comité previsto no artigo 29.° da mesma directiva. Esta disposição também não autoriza um Estado-Membro a adoptar medidas relativas à exclusão de bens do regime das deduções do imposto sobre o valor acrescentado que não contenham a indicação da sua limitação no tempo e/ou que façam parte de um pacote de medidas de adaptações estruturais tendo por objectivo reduzir o défice orçamental e permitir o pagamento da dívida do Estado.

Jann La Pergola Sevón

Wathelet Timmermans

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 8 de Janeiro de 2002.

O secretário

R. Grass

O presidente da Quinta Secção

P. Jann