CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
L. A. GEELHOED
apresentadas em 24 de Outubro de 2002 [1]

I — Introdução

1. Este pedido de decisão prejudicial do Bundesfinanzhof tem por objecto a validade dos artigos 2.° e 3.° da Decisão 2000/186/CE do Conselho, de 28 de Fevereiro de 2000 [2] (a seguir «Decisão 2000/186»), que autoriza a República Federal da Alemanha a aplicar medidas derrogatórias dos artigos 6.° e 17.° da Sexta Directiva 77/388/CEE 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 [3] (a seguir «Sexta Directiva»). O tribunal de reenvio pretende saber se a Decisão 2000/186 é compatível com as disposições da Sexta Directiva e com os princípios gerais de direito comunitário.

1 — Língua original: neerlandês.

2 — JO L 59, p. 12.

3 — JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; alterada em último lugar pela Directiva 2001/14/CE (JO L 22, p. 17).

II — Enquadramento jurídico

A — *O direito comunitário*

2. O artigo 17.°, n.° 2, alínea a), da Sexta Directiva 77/388 tem a seguinte redacção:

«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;»

3. O artigo 27.º da Sexta Directiva 77/388 dispõe o seguinte:

«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.º 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.º 3, nem a Comissão nem um dos Estados-Membros submeter o assunto à apreciação do Conselho.

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

4. O artigo 2.º da Decisão 2000/186 dispõe:

«Por derrogação do disposto no n.º 2 do artigo 17.º da Directiva 77/388/CEE, alterado pelo artigo 28.º-F da referida directiva, bem como do disposto no n.º 2, alínea a), do artigo 6.º dessa directiva, a República Federal da Alemanha é autorizada a limitar a 50% o direito à dedução do IVA que onera as despesas relativas a veículos que não são exclusivamente utilizados para fins profissionais e a não considerar como prestações de serviços efectuadas a título oneroso, a utilização, para fins privados, de um veículo pertencente à empresa do sujeito passivo. As disposições do primeiro parágrafo não são aplicáveis quando o veículo constitui um meio de produção do sujeito passivo ou quando a utilização para fins privados de tal veículo é de 5% no máximo.»

5. O artigo 3.º da Decisão 2000/186 dispõe:

«A presente decisão é aplicável com efeitos desde 1 de Abril de 1999. A presente

decisão deixa de produzir efeitos na data de entrada em vigor da directiva relativa às despesas que não conferem o direito à dedução do IVA ou caduca, o mais tardar, em 31 de Dezembro de 2002.»

B — *O direito interno*

6. O § 15, n.º 1, da Umsatzsteuergesetz [lei do imposto sobre o volume de negócios (a seguir «UStG»)] dispõe:

«O empresário pode efectuar as seguintes deduções relativas ao imposto pago a montante:

1. Os impostos separadamente indicados nas facturas, na acepção do § 14, relativos a fornecimentos ou a outras prestações que para a sua empresa foram efectuados por outros empresários.»

7. O § 15, n.º 1, alínea b), da UStG tem a seguinte redacção:

«São dedutíveis por apenas 50% os montantes de imposto que recaiam sobre a aquisição ou produção, a importação, a aquisição no território comunitário, o aluguer ou a exploração de veículos na acepção do § 1, alínea b), n.º 2, que também sejam utilizados para as necessidades privadas do empresário ou para outras finalidades estranhas à empresa.»

Por veículos na acepção do § 1, alínea b), n.º 2, da UStG entendem-se os automóveis de turismo, as embarcações e os aviões.

8. O § 27, n.º 3, da UStG dispõe:

«O § 15, n.º 1, alínea b), da UStG e o § 15a, n.º 3, 2, devem ser aplicados aos veículos que, pela primeira vez foram adquiridos ou produzidos, importados, adquiridos no território comunitário ou alugados após 31 de Março de 1999.»

III — **Matéria de facto e tramitação processual**

A — *O processo principal*

9. W. Sudholz explora uma empresa de pintura. Em Abril de 1999 adquiriu um automóvel de turismo pelo preço de 55 086,21 DEM, acrescido de 16% de imposto sobre o volume de negócios, no

montante de 8 813,79 DEM. Afectou este automóvel à sua empresa e utilizou-o a 70% para finalidades empresariais e a 30% para finalidades estranhas à empresa.

10. Na sua declaração periódica de imposto sobre o volume de negócios relativa a Abril de 1999, W. Sudholz declarou integralmente o imposto sobre o volume de negócios resultante da compra do automóvel. Entende, com efeito, que a nova disposição constante do § 15, n.º 1, alínea b), da UStG, que entrou em vigor em 1 de Abril de 1999, viola o direito comunitário.

11. A Finanzamt Sulingen (a seguir «FA») decidiu que, nos termos do § 15, n.º 1, alínea b), da UStG, na declaração de Abril de 1999 só é dedutível 50% do imposto pago a montante.

12. W. Sudholz apresentou uma reclamação contra a decisão da FA. Esta última indeferiu-a e W. Sudholz interpôs recurso para o Finanzgericht (a seguir «FG») que deu provimento ao recurso. Considerou que W. Sudholz podia invocar uma disposição mais favorável, a saber, o artigo 17.º da Sexta Directiva, e que as restrições à dedução do imposto pago a montante são contrárias ao direito comunitário quando, como no caso em apreço, não tinham sido previstas antes da entrada em vigor da Sexta Directiva e que, no momento da decisão do FG, não existia, nos termos do artigo 27.º, n.º 1, da Sexta Directiva, qualquer autorização para a sua adopção.

13. No seu recurso de revista para o Bundesfinanzhof, a Finanzamt invoca que a República Federal da Alemanha foi autorizada, ao abrigo da Decisão 2000/186, a limitar a 50% o direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado que onera as despesas relativas a veículos que não são exclusivamente utilizados para fins profissionais, na condição de tais veículos não constituírem um meio de produção do sujeito passivo e serem utilizados a mais de 5% para finalidades privadas.

14. A FA conclui pedindo a revogação da decisão impugnada e que seja negado provimento ao recurso original. W. Sudholz pede a confirmação da decisão.

B — *Observações do Bundesfinanzhof*

15. O tribunal de reenvio refere no seu despacho de reenvio que os pressupostos das disposições conjugadas do § 15, n.º 1, alínea b), conjugado com o § 27, n.º 3, da UStG se verificam no caso em apreço. Antes de mais, está demonstrado que W. Sudholz utilizou o veículo a 70% para fins profissionais. Uma vez que o veículo foi adquirido após 31 de Março de 1999, a dedução

do imposto pago no momento da aquisição foi limitada a 50%. O tribunal de reenvio tem no entanto dúvidas quanto a saber se o § 15, n.º 1, alínea b), da UStG é aplicável ou se o recorrente pode invocar o artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva, para ter direito a uma dedução total do imposto por ter afectado o veículo à sua empresa.

16. Segundo o tribunal de reenvio, as disposições em vigor da directiva só permitem ao Governo alemão limitar o direito a dedução do imposto pago a montante se este tiver sido validamente autorizado pelo Conselho. Nos termos do seu espírito, o artigo 27.º da Sexta Directiva exige que a autorização seja dada em data anterior à adopção de uma regra interna que limite a dedução do IVA. Só em 28 de Fevereiro de 2000 é que o Conselho autorizou a República Federal da Alemanha a adoptar a medida em questão, embora a Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, [lei de desagravamento fiscal] [4] (que introduziu o § 15, n.º 1, da UStG) seja de 24 de Março de 1999.

17. O procedimento que precedeu a decisão levanta também dúvidas uma vez que o pedido de autorização do Governo alemão não foi publicado. Além disso, a decisão vai para além deste pedido, pois o Conselho fundamenta também a decisão na ideia de que medida permite «o estabelecimento de um regime mais simples da imposição da utilização privada de veículos». O tribunal de reenvio duvida, assim, da compatibilidade da Decisão 2000/186 com o direito comunitário.

18. Em segundo lugar, o tribunal de reenvio pergunta-se se o efeito retroactivo da decisão (o artigo 3.º, n.º 1, da Decisão 2000/186 declara aplicável a decisão a partir de 1 de Abril de 1999) é compatível com o direito comunitário. O tribunal de reenvio recorda que o princípio da segurança jurídica opõe-se a que uma decisão comunitária tenha um efeito retroactivo. Entende que no caso em apreço não se pode derrogar este princípio uma vez que a Decisão 2000/186 nada diz em relação à necessidade de um efeito retroactivo.

19. O tribunal de reenvio pergunta, por último, se a Decisão 2000/186 respeita as exigências substanciais do artigo 27.º, n.º 1. Por outras palavras, a decisão é necessária e adequada para alcançar a finalidade concreta prosseguida e se não prejudica, para além do necessário, as finalidades e os princípios da Sexta Directiva?

20. Remete, a este respeito, para a fundamentação do artigo 2.º da Decisão

4 — BGBl. 1999, 402.

2000/186. A limitação do direito do sujeito passivo à dedução do IVA justifica-se pela dificuldade em controlar de forma precisa a repartição entre a parte profissional e a parte privada das despesas relativas a este tipo de bens e pelos riscos de fraude ou de abuso que daqui decorrem. Além disso, essa medida permitirá o estabelecimento de um regime mais simples de imposição da utilização privada de veículos (quinto considerando). O sexto considerando refere que a limitação não é aplicável às despesas relativas a veículos que constituem meios de produção do sujeito passivo e também não é aplicada quando a utilização do veículo para fins privados for de 5%. O sétimo considerando deduz daí que está, no máximo, assim assegurado que a derrogação do princípio do direito à dedução integral do imposto pago a montante pelo sujeito passivo no âmbito da sua actividade tributável não excede o que é necessário para combater os riscos de fraude ou abuso.

21. O tribunal de reenvio refere que artigo 2.° da Decisão 2000/186 tem por consequência que um sujeito passivo não pode deduzir o IVA relativo às despesas conexas com veículos mesmo quando possa objectivamente provar que o bem foi afectado numa proporção superior a 50% a finalidades de carácter estritamente profissional. O tribunal de reenvio entende que esta consequência é contrária ao princípio da proporcionalidade. Refere que, na proposta apresentada ao Conselho, a Comissão especificava claramente a faculdade de o sujeito passivo poder demonstrar que a utilização dos veículos em questão para fins profissionais era superior a 50%.

C — *As questões prejudiciais*

22. Tudo isto levou o Bundesfinanzhof a submeter as seguintes questões prejudiciais através do despacho de 30 de Novembro de 2000, que deu entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 15 de Janeiro de 2001:

a) É o artigo 2.° da Decisão do Conselho, de 28 de Fevereiro de 2000 (2000/186/CE), que autoriza a República Federal da Alemanha a aplicar medidas derrogatórias dos artigos 6.° e 17.° da Sexta Directiva 77/388/CEE relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitante aos impostos sobre o volume de negócios, inválido em razão de o procedimento que precedeu a decisão não ter respeitado as prescrições que se contêm no artigo 27.° da Directiva 77/388/CEE?

b) É o artigo 3.°, primeiro parágrafo, da Decisão 2000/186/CE, segundo o qual a decisão tem efeitos retroactivos a partir de 1 de Abril de 1999, válido?

c) Corresponde o artigo 2.° da Decisão 2000/186/CE às exigências substantivas que devem ser impostas a uma autorização deste tipo e, a este respeito, levantam-se dúvidas sobre a validade desta disposição?

D — *Tramitação processual no Tribunal de Justiça*

23. Foram apresentadas observações escritas nos termos do artigo 20.° do Protocolo sobre o Estatuto do Tribunal de Justiça pelos Governos alemão e neerlandês, bem como pelo Conselho e pela Comissão. Nas suas observações o Governo neerlandês apenas abordou as primeira e segunda questões. O Governo alemão, o Conselho e a Comissão desenvolveram oralmente as suas posições na audiência de 10 de Julho de 2002.

IV — **Argumentos**

A — *A primeira questão prejudicial*

24. Segundo as partes que apresentaram observações, a primeira questão tem concretamente por objecto o conceito de «autorizar» constante do artigo 27.°, n.° 1, da Sexta Directiva. Entendem que este conceito não implica que a autorização do Conselho deva preceder a adopção de uma medida interna que derrogue a Sexta Directiva. Nos termos do artigo 27.°, n.° 1, a autorização poderia ser concedida antes ou depois.

25. O Governo alemão refere que, na versão anterior do artigo 27.°, a saber, o artigo 13.° da Segunda Directiva IVA, os Estados-Membros não podiam adoptar medidas derrogatórias antes do termo do prazo no qual os outros Estados-Membros tinham a faculdade de se lhes opor e, em caso de oposição, antes que o Conselho tivesse tomado uma decisão favorável. O artigo 27.° não prevê esta interdição de tomar uma medida interna derrogatória antes de ser autorizada. O Governo alemão afirma que o artigo 27.°, n.° 2, se limita a impor ao Estado-Membro que informe a Comissão antes de adoptar uma medida interna precisa. No caso em apreço, o Governo alemão informou a Comissão em 11 de Dezembro de 1998 em relação à medida em causa. Completou esta informação por carta de 19 de Fevereiro de 1999. Confirmou novamente o conteúdo de cartas anteriores por carta de 23 de Agosto de 1999. O Governo alemão entende que não lhe pode ser imputado o facto de a Comissão ter protelado o processo muito para além de 1 de Abril de 1999.

26. A Comissão deduz do artigo 27.°, n.° 2, da Sexta Directiva que o processo de

autorização deve preceder o estabelecimento das medidas internas que derrogam a directiva. Entende que não é a data em que o Conselho tomou a decisão que suscita um problema de compatibilidade com o direito comunitário, mas a data na qual a Alemanha institui o regime legal constante do § 15 da UStG. É a razão pela qual é a medida alemã e não a decisão 2000/186 que viola, eventualmente, as disposições do artigo 27.°

28. Quanto à alegação que pretende que a decisão vai além do que a Alemanha tinha pedido, o Conselho entende que o pedido do Governo alemão visava igualmente simplificar o regime de tributação. Com efeito, o Governo alemão expôs a dificuldade de controlar com rigor a repartição da dedução do IVA sobre os veículos entre a parte profissional e a parte privada das despesas conexas com o veículo. Além do mais, o número de casos em que os controlos devem ser efectuados são muitos. O Conselho prossegue referindo que pode tomar uma decisão nos termos do artigo 250.° CE afastando-se da proposta da Comissão desde que as alterações estejam no domínio previsto na proposta inicial.

27. Todas as partes que apresentaram observações entendem que o direito comunitário, e em particular o artigo 27.°, não exigem a publicação do pedido de autorização feito por um Estado-Membro. Com efeito, os outros Estados-Membros são informados nos termos do artigo 27.°, n.° 3, das medidas que um Estado-Membro pretende adoptar para derrogar a Sexta Directiva. O Governo alemão e a Comissão remetem para as conclusões apresentadas no processo Skripalle [5], nas quais o advogado-geral refere que resulta implicitamente do acórdão BP Soupergaz [6] que não existe obrigação de publicação em direito comunitário no contexto do artigo 27.°

B — *A segunda questão prejudicial*

29. O Governo alemão sustenta que as dúvidas que o efeito retroactivo suscita ao tribunal de reenvio quanto à validade das medidas tomadas são desprovidas de fundamento. Uma medida interna pode, segundo este governo, perfeitamente beneficiar de uma autorização depois de adoptada. Prossegue referindo que uma decisão que o Conselho adopte ao abrigo do artigo 27.° não pode violar o princípio da protecção da confiança legítima das pessoas em causa uma vez que esta decisão apenas

5 — Conclusões do advogado-geral N. Fennelly, acórdão de 29 de Maio de 1997 (C-63/96, Colect., p. I-2847).

6 — Acórdão de 6 de Julho de 1995 (C-62/93, Colect., p. I-1883).

interessa o Estado-Membro e as instituições comunitárias. Além do mais, os sujeitos passivos tiveram a possibilidade de tomar conhecimento da alteração que estava em formação no regime das deduções fiscais uma vez que tinha sido publicado um projecto de lei nesta matéria.

30. O Governo neerlandês entende que não é, por si só, de excluir que seja dado efeito retroactivo a uma autorização concedida nos termos do artigo 27.°, desde que esteja preenchido um certo número de condições que o Tribunal de Justiça desenvolveu na sua jurisprudência. Uma destas condições é a condição de necessidade, que permite, a título excepcional, derrogar a regra que preconiza que o princípio da segurança jurídica se opõe em geral a que um acto comunitário produza efeitos antes da sua promulgação, quando o objectivo a atingir o exige e quando a confiança legítima dos interessados for devidamente respeitada [7]. O Governo neerlandês entende que o interesse geral, a saber, a luta contra a fraude ou evasão fiscais, pode justificar a retroactividade de um acto comunitário. Acrescenta que a prevenção e luta contra a fraude e a evasão fiscais exigem muitas vezes uma acção rápida sob a forma de medidas nacionais adoptadas pelos Estados-Membros. Pode ser necessário reconhecer efeito retroactivo a estas medidas para atingir o fim de interesse geral. O Governo neerlandês entende, assim, que o Conselho podia atribuir efeito retroactivo à autorização dada na decisão.

31. A Comissão duvida que o fim em causa exigisse que a autorização tivesse um efeito retroactivo. A dificuldade de controlar a repartição entre a utilização para fins profissionais e privados existe desde que o regime do IVA entrou em vigor. É por isso que este problema, ligado à amplitude do direito à dedução do IVA, não pode justificar que a autorização tenha um efeito retroactivo. Quanto à protecção da confiança legítima dos interessados, a Comissão refere que ao abrigo do artigo 17.° da Sexta Directiva, o direito à dedução do IVA surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível. Uma vez que o direito à dedução do IVA se constitui no momento em que os bens são entregues ou que os serviços são prestados, W. Sudholz podia contar deduzir, no caso em apreço, a totalidade do imposto pago a montante pela compra do veículo de turismo. É certo que o artigo 27.° da directiva dá a possibilidade de limitar o direito à dedução, mas os titulares deste direito à dedução não podem ver o seu direito à dedução depender de uma decisão posterior adoptada na sequência de um pedido para a aplicar este artigo. A Comissão entende, assim, que a Decisão 2000/186 afecta a confiança legítima de W. Sudholz.

7 — O Governo neerlandês remete, designadamente, para o acórdão de 11 de Julho de 1991, Crispoltoni (C-368/89, Colect., p. I-3695).

32. Segundo o Conselho, o artigo 3.° da Decisão 2000/186 é válido e a decisão retroage, portanto, à data prevista no artigo 3.° O Conselho refere que o Governo alemão solicitou a autorização a partir de 11 de Dezembro de 1998 por carta entrada na Comissão em 8 de Janeiro de 1999. Se a decisão apenas foi adoptada mais tarde, isto deve-se ao atraso que o processo teve na Comissão. Tal como o Governo alemão, o Conselho recorda que uma decisão adoptada nos termos do artigo 27.° não pode, por ela própria, criar obrigações para um particular uma vez que se dirige ao Estado-Membro. É ao Estado-Membro que compete assegurar que uma medida como a prevista no artigo 27.° não afecte a confiança legítima das pessoas em causa.

C — *A terceira questão prejudicial*

33. O Governo alemão afirma que o limite máximo de 50% do direito à dedução do IVA não se aplica em todos os casos, designadamente quando o veículo é utilizado abaixo de 5% para fins privados. Reconhece o problema que se coloca quando um veículo é utilizado a 80% para fins profissionais e que o sujeito passivo apenas pode, por este facto, deduzir o IVA até 50% tendo assim um prejuízo económico. Por outro lado, o sujeito passivo beneficia igualmente da regra dos 50% quando o veículo é utilizado de 10% a 49% para fins profissionais. Este tipo de efeitos é inerente aos limites, máximos ou não, fixos.

34. Segundo a Comissão, o artigo 2.° da Decisão 2000/186 viola o princípio da proporcionalidade [8]. Na proposta de decisão do Conselho [9] apresentada em 13 de Dezembro de 1999 a pedido do Governo alemão, a Comissão referiu que a dedução fixa de 50% não devia ser aplicada quando o sujeito passivo pode demonstrar que utiliza o veículo em mais de 50% para fins profissionais. A Comissão refere que nos termos do artigo 27.°, n.° 1, 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.

35. O Conselho entende que o artigo 2.° não viola o princípio da proporcionalidade. A este respeito, o Conselho refere-se à proposta da Comissão que altera a Sexta Directiva para fixar em 50% o limite máximo do direito à dedução do IVA sobre as despesas conexas com veículos que não são totalmente utilizados para fins profissionais. A medida do Governo alemão visa igualmente fixar um limite máximo de 50% do direito à dedução do IVA. Resulta desta proposta que o limite máximo, que tem por

8 — A Comissão remete, a este respeito, para o acórdão de 19 de Setembro de 2000, Ampafrance e Sanofi (C-177/99 e C-181/99, Colect., p. I-7013, n.° 62).

9 — COM/99/690 final.

objectivo combater a fraude ou evasão fiscais, é conforme com o princípio da proporcionalidade.

V — Apreciação

A — *A primeira questão prejudicial*

36. A primeira questão refere-se a regras de forma. Com esta questão, o tribunal de reenvio pretende saber se o artigo 2.° da Decisão 2000/186 é inválido uma vez que o procedimento seguido para a adoptar não respeita o previsto no artigo 27.°, n.° 1, da Sexta Directiva. Há três aspectos: o conceito de «autorizar» constante do artigo 27.°, n.° 1, da directiva; a falta de publicação do pedido de autorização apresentado pelo Governo alemão e a questão de saber se autorização podia ir para além do que foi pedido.

37. O artigo 17.°, n.° 2, alínea a), da Sexta Directiva prevê como regra fundamental o direito à dedução integral do IVA. Esta regra tem duas excepções. A primeira visa a legislação existente, a cláusula de *standstill* do artigo 17.°, n.° 6, da Sexta Directiva. Esta disposição permite aos Estados-Membros manter as exclusões existentes no momento da entrada em vigor das regras previstas neste artigo. Esta excepção não se aplica no caso em apreço. A segunda excepção visa a nova legislação. O artigo 27.°, n.° 1, da directiva permite introduzir medidas especiais derrogatórias da presente directiva para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais. O Estado-Membro deve ser autorizado pelo Conselho. O procedimento a seguir para este efeito é fixado pelo artigo 27.°, n.^{os} 2 a 4. O Estado-Membro que deseje introduzir as medidas referidas no n.° 1 informa de facto a Comissão, fornecendo-lhe todos os elementos de apreciação úteis (n.° 2). A Comissão informa desse facto os outros Estados-Membros no prazo de um mês (n.° 3). 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 (n.° 4).

38. O primeiro aspecto referido pelo tribunal de reenvio é o de saber se a autorização deve preceder a instituição da medida interna. A versão alemã da Sexta Directiva utiliza o verbo «ermächtigen» e não «genehmigen». Os dois verbos são utilizados na Decisão 2000/186. Em alemão, a utilização de «ermächtigen» indica que a autorização deve ser concedida previamente, ao passo que se se utilizar o termo «genehmigen» quer dizer que a autorização pode também ser concedida posteriormente. Na maior parte das versões linguísticas, o verbo neerlandês «machtigen» é utilizado neste último sentido. A versão francesa, por exemplo, fala de «autoriser» e não de «habiliter». As versões inglesa e

italiana, por exemplo, falam, respectivamente, de «to authorize» e «autorizzare».

39. Como o Conselho também refere, a adopção de medidas fiscais internas é da competência exclusiva do Estado-Membro em causa. Este deve, contudo, assegurar-se que estas medidas sejam compatíveis com o direito comunitário. O artigo 27.° da Sexta Directiva não prevê a autorização para tomar medidas em matéria de IVA, mas sim a autorização para tomar medidas que derroguem a directiva. Como resulta do número anterior, a terminologia utilizada no artigo 27.° na maior parte das versões linguísticas demonstra que não se pode conceber esta aprovação como devendo verificar-se previamente. Resulta, contudo, do artigo 27.°, n.° 2, que um Estado-Membro que *queira tomar* uma medida derrogatória, deve informar a Comissão e fornecer-lhe todos os elementos de apreciação úteis. Consequentemente, o [início do] procedimento de autorização precede necessariamente a instituição efectiva da medida interna derrogatória. Dito isto, ainda não se responde à questão de saber se a autorização pode ser concedida depois de instituída a medida interna que derroga a directiva ou, por outras palavras, se esta medida interna pode ser instituída quando o procedimento de autorização ainda não terminou. A directiva não o proíbe expressamente. Se se considerar que uma autorização pode ser concedida posteriormente, a resposta é afirmativa. Refiro, contudo, que um Estado-Membro que institua a medida em causa quando o procedimento ainda está em curso o faz inteiramente por sua conta e risco. Com efeito, como nesse momento ainda não existe autorização, a medida instituída colide, então, com o direito comunitário e ainda não é certo que esta eventual distorção venha ser sanada por uma autorização com efeito retroactivo. A instituição prematura de uma medida derrogatória por um Estado-Membro na ordem jurídica interna pode, portanto, constituir uma distorção do direito comunitário; contudo, isto, por si só, não tem qualquer incidência na validade da decisão que concede a autorização.

40. O segundo aspecto respeitante às formalidades refere-se à falta de publicação pela República Federal da Alemanha do pedido que apresentou para ser autorizada a tomar medidas derrogatórias. Conforme referem, com razão, diferentes observações, nada no texto do artigo 27.° da Sexta Directiva permite deduzir esta obrigação de publicação do pedido. As observações remetem para as conclusões que o advogado-geral N. Fennelly apresentou no processo Skripalle [10]. Neste processo, tratava-se de saber se a falta de publicação da decisão que concedeu a autorização é susceptível de afectar a validade ou o efeito desta. O Tribunal de Justiça não se pronunciou sobre este aspecto. O advogado-geral N. Fennelly conclui, no entanto, que o artigo 191.°, n.° 3, do Tratado (actual artigo 254.° CE) não impõe a publicação das decisões desta natureza e que o artigo 27.° da directiva também não impõe a publicação de uma autorização concedida nos termos deste. Acrescentou que não pensava que a falta de publicação de uma decisão de autorização tomada pelo Conselho pusesse em causa a segurança jurídica

10 — Referidas na nota 5.

ou eficácia da fiscalização jurisdicional ou administrativa aberta aos sujeitos passivos prejudicados pela decisão.

41. No caso concreto, não se trata da publicação da decisão de autorização, que foi publicada no Jornal Oficial como se faz há vários anos, mas da publicação do pedido desta autorização. Penso, todavia, que o raciocínio seguido pelo advogado-geral N. Fennelly pode também ser seguido por analogia. Se nenhuma obrigação de publicação se deduz do artigo 27.° da Sexta Directiva para a decisão a tomar nos termos deste artigo, o mesmo se aplica aos pedidos que os Estados-Membros apresentem para que estas decisões sejam adoptadas. Nos termos desta disposição, a Comissão deve ser unicamente informada das medidas propostas, informando esta, por sua vez, os outros Estados-Membros. No caso em apreço, isto foi feito, respectivamente, em 8 de Janeiro de 1999 e 11 de Outubro de 1999. Os outros Estados-Membros devem ser informados porque têm o direito de requerer que o pedido seja tratado pelo Conselho. Uma regra que impusesse a publicação dos pedidos de autorização apenas faria, assim, sentido, se viesse a ser reconhecida qualquer influência no procedimento a um círculo mais lato do que o actualmente existente.

42. O último aspecto da primeira questão pergunta se a decisão de autorização 2000/186 podia ir além do que foi pedido. A República Federal da Alemanha apenas fundamentou o seu pedido em razões ligadas à prevenção da fraude ou da evasão fiscais sem pretender simplificar o regime fiscal.

43. A finalidade da informação prevista no artigo 27.°, n.° 2, da Sexta Directiva e da comunicação dos elementos de apreciação úteis é a de permitir à Comissão e, eventualmente, ao Conselho, fiscalizar se o regime derrogatório se mantém no âmbito dos objectivos previstos no artigo 27.°, n.° 1, da Sexta Directiva [11]. Nos termos do artigo 27.°, n.° 1, da directiva importa fazer uma distinção clara entre as medidas de simplificação, por um lado, e as medidas destinadas a evitar determinadas fraudes ou evasões fiscais, por outro. A jurisprudência refere que quando o pedido de autorização se baseia no segundo motivo, a autorização não pode ir para além da finalidade requerida [12]. O Estado-Membro não pode, assim, invocar posteriormente o primeiro motivo, depois de a autorização ter sido dada, ou por outras palavras, ampliar o fundamento da autorização concedida. Isto, contudo, não exclui que o Estado-Membro em questão amplie o seu pedido durante o procedimento de autorização fundamentando-o igualmente em outro motivo previsto no artigo 27.°, n.° 1. Parece ter sido esta a situação no caso em apreço. Uma outra concepção implicaria que o Estado-Membro em questão devesse, primeiro, retirar o seu pedido para o renovar a seguir. Isto não seria muito eficaz. Assim, se a autorização é solicitada e concedida pelos dois motivos, as condições anexas exigidas

11 — Acórdão de 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz (C-62/93, referido na nota 6, n.° 23).

12 — Acórdão de 29 de Maio de 1997, Skripalle (C-63/96, referido na nota 5).

devem estar também preenchidas a este respeito. A Alemanha invocou os dois motivos (durante o procedimento de autorização). A medida deve, portanto, ser justificada pelos dois motivos e satisfazer as condições anexas exigidas a este respeito. Isto significa que a medida deve ser proporcional se for tomada com vista a lutar contra a fraude e que, se é igualmente destinada a simplificar o regime interno, não deve influir, a não ser de modo insignificante, sobre o montante do imposto devido no estádio de consumo final.

44. A Comissão refere ainda que as instituições comunitárias estão habilitadas a verificar se o pedido satisfaz o critério da simplificação embora o governo em causa não o tenha pedido. A Comissão fundamenta esta concepção na finalidade do artigo 27.° da Sexta Directiva que faz parte do capítulo consagrado às medidas de simplificação. Não partilho esta concepção. Compete ao Estado-Membro escolher os motivos que quer invocar para obter a autorização para tomar a medida derrogatória. Além do mais, a directiva faz uma distinção clara entre os dois motivos e entre as condições que lhes estão conexas. O Conselho ou a Comissão não podem imiscuir-se no poder discricionário do Estado-Membro. Um pedido de autorização de um Estado-Membro não pode, portanto, ser completado isoladamente por estas instituições. No caso em apreço não o fizeram, pois a Alemanha invocou os dois motivos durante o procedimento.

45. Assim, concluo que o procedimento que terminou com a autorização não está ferido de irregularidades susceptíveis de afectar a validade da Decisão 2000/186.

B — *A segunda questão prejudicial*

46. A questão é relativa ao efeito retroactivo do artigo 3.° da decisão. Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que as decisões comunitárias não podem ter efeito retroactivo a não ser em casos excepcionais, a saber, quando o fim a atingir o exige e quando a confiança legítima dos interessados é devidamente respeitada [13]. Estas exigências decorrem dos princípios de segurança jurídica e da protecção da confiança legítima.

47. Importa, antes de mais, referir que o artigo 17.° da Sexta Directiva atribui direitos aos sujeitos passivos [14], que o direito à dedução do IVA é um aspecto fundamental do regime do IVA [15] e que este direito nasce no momento em que o imposto dedutível se torna exigível [16]. As derrogações à directiva só são admitidas

13 — V., por exemplo, os acórdãos de 25 de Janeiro de 1979, Racke (98/78, Colect., p. 53); de 25 de Janeiro de 1979, Decker (99/78, Recueil, p. 101, Colect., p. 77); e de 9 de Janeiro de 1990, SAFA (C-337/88, Colect., p. I-1).

14 — Acórdão de 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz (C-62/93, referido na nota 6).

15 — V., por exemplo, acórdão de 19 de Setembro de 2000, Ampafrance e Sanofi (C-177/99 e C-181/99, referido na nota 8).

16 — V., por exemplo, acórdão de 8 de Junho de 2000, Breitsohl (C-400/98, Colect., p. I-4321).

nos casos expressamente previstos pela directiva e na condição de se manterem no quadro dos objectivos especificados pelas condições substanciais e de procedimento anexas previstas na directiva [17]. Ainda que um sujeito passivo não possa legitimamente esperar que esta regra de base — o direito à dedução integral do IVA — nunca seja alterada ou limitada, pode, contudo, justificadamente contar que qualquer medida interna concreta que seja instituída para derrogar esta regra de base satisfaça as condições exigidas pelo artigo 27.° da directiva e que decorra, concretamente, de uma autorização. Na altura em que W. Sudholz comprou o veículo e o afectou à sua empresa — em Abril de 1999 — a Alemanha tinha instituído o regime interno que limitava a dedução, mas ainda não tinha a autorização exigida pela artigo 27.°, n.° 1, da directiva. Uma vez que a Alemanha não estava, então, autorizada a instituir a medida concreta, W. Sudholz podia ainda invocar o regime do artigo 17.° da directiva que lhe era mais favorável.

48. Pergunta-se, a seguir, se este direito à dedução do IVA lhe pode ainda ser posteriormente retirado. Decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o princípio da protecção da confiança legítima se opõe a supressão ou à restrição do direito à dedução do IVA que o sujeito passivo tem nos termos da Sexta Directiva.

49. Nas conclusões que apresentei no processo C-62/00, Marks & Spencer [18], resumi, como se segue, as grandes linhas da jurisprudência que o Tribunal de Justiça consagrou ao princípio da protecção da confiança legítima:

«— o Tribunal de Justiça declarou em primeiro lugar numa série de acórdãos que este princípio, que é uma emanação do princípio da segurança jurídica, faz parte da ordem jurídica comunitária. Este princípio exige que as normas jurídicas sejam precisas e destina-se a assegurar que as situações e as relações jurídicas reguladas pelo direito comunitário sejam previsíveis;

— em segundo lugar, está subentendido que os particulares não podem confiar em que as normas jurídicas que lhes são aplicáveis não serão alteradas. O legislador comunitário conserva a sua competência para adaptar a legislação existente à alteração das condições económicas e, acrescento, à evolução das concepções políticas, sociais e de gestão;

— em terceiro lugar, os particulares podem confiar em que os direitos que

17 — Acórdãos de 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz (C-62/93, referido na nota 6, n.° 22); e de 13 de Fevereiro de 1985, Direct Cosmetics (5/84, Recueil, p. 617, n.° 24).

18 — Acórdão de 11 de Julho de 2002 (Colect., p. I-6325).

nasceram por força de uma regulamentação existente não serão revogados com efeito retroactivo. É apenas em casos muito excepcionais que é possível derrogar a esta regra de princípio, como no caso das necessidades económicas imperativas que se prendem com a gestão das organizações comuns de mercado ou com razões imperativas de interesse geral.»

50. Refiro ainda, em relação à condição de necessidade, que, na sua decisão, o Conselho não apresenta qualquer fundamentação da necessidade de atribuir à decisão um efeito retroactivo. Considerar apenas que a autorização pedida tem por finalidade prevenir a fraude e o abuso não é suficiente. Com efeito,trata-se de um dos motivos para autorizar um Estado-Membro a tomar medidas que derroguem a directiva. Em si mesmo não é um fundamento para atribuir efeito retroactivo à autorização. Como a Comissão referiu com razão, o problema da repartição do direito à dedução entre a utilização de veículos para fins privados e a utilização para fins profissionais existe desde que a directiva entrou em vigor. Pode, exclusivamente com base nesta circunstância, deduzir-se que não existe qualquer necessidade imperiosa de autorizar retroactivamente um Estado-Membro a adoptar um regime concreto.

51. Considero inválido o argumento do Governo alemão e do Conselho segundo o qual a decisão devia ter efeito retroactivo porque a Comissão se teria atrasado no tratamento do pedido de autorização. Mesmo admitindo que a Comissão tenha cometido uma irregularidade no procedimento, esta não pode nunca ser uma razão para restringir retroactivamente os direitos que os sujeitos passivos têm ao abrigo do direito comunitário. Com efeito, estes não podem de forma alguma influenciar o decurso do procedimento de autorização.

52. O Governo alemão indicou ainda que W. Sudholz não pode beneficiar de qualquer direito ao abrigo do artigo 27.° da Sexta Directiva. Alega, a este respeito, dois argumentos. Uma decisão de autorização nos termos do artigo 27.° apenas tem um carácter declaratório. Além do mais, este artigo apenas diz respeito às relações entre os Estados-Membros e a Comunidade.

53. Segundo o Governo alemão, a eventualidade de que a decisão seja considerada tomada decorrido um determinado lapso de tempo, como prevê o artigo 27.°, confirma o carácter puramente declaratório da decisão de autorização. Nesta hipótese, o procedimento termina sem que o Conselho adopte uma decisão que o sujeito passivo possa eventualmente invocar. Penso, contudo, como a Comissão também referiu na audiência, que uma aprovação desta ordem, independentemente de ser tácita, é de natureza constitutiva. Sem esta autorização, o Estado-Membro não pode instituir qualquer regime que derrogue a directiva. Deste modo, fica demonstrado que a autorização altera, por natureza, o contexto jurídico existente, pois sem ela o Estado-Membro tem de se conformar com o artigo 17.° da directiva.

54. O segundo argumento também não é mais convincente. É certo que o procedimento de autorização regulado no artigo 27.° se desenvolve entre a Comunidade e os Estados-Membros, mas o resultado deste procedimento pode afectar seriamente os direitos que os cidadãos têm ao abrigo do artigo 17.° da Sexta Directiva. A natureza destes direitos implica, assim, como se expôs *supra* no n.° 47, que não podem ser alterados ou limitados a não ser ao abrigo de uma decisão do Conselho tomada em conformidade com o artigo 27.° da directiva. W. Sudholz tem, portanto, interesse em que esta decisão seja tomada de forma regular e que seja substancialmente conforme com o direito comunitário.

55. O que se acaba de dizer leva à conclusão de que o efeito retroactivo dado à Decisão 2000/186 viola o princípio da segurança jurídica e o princípio da protecção da confiança legítima e de que o artigo 3.° desta decisão é, assim, inválido na medida em que faz retroagir a decisão a 1 de Abril de 1999.

C — *A terceira questão prejudicial*

56. Com a última questão prejudicial, o tribunal de reenvio pretende saber se o artigo 2.° da decisão corresponde às exigências substantivas que devem ser impostas a uma medida derrogatória. Uma vez que a autorização se fundamentou ao mesmo tempo nos primeiro e segundo motivos previstos no artigo 27.°, n.° 1, da Sexta Directiva, importa verificá-lo para cada um dos motivos em separado.

57. O Tribunal de Justiça interpreta as possibilidades de aplicar o artigo 27.° da directiva de forma estrita à luz do princípio da proporcionalidade.

58. No acórdão Comissão/Bélgica [19], o Tribunal de Justiça referiu-se ao princípio da proporcionalidade determinando que apenas se pode derrogar a matéria colectável dentro dos limites estritamente necessários para alcançar o objectivo visado. Posteriormente, reafirmou esta jurisprudência no acórdão Skripalle [20] e Ampafrance e Sanofi [21]. Neste último acórdão, proferido depois de concedida a autorização em causa neste processo, o Tribunal de Justiça precisou que não existe risco de fraude ou de evasão fiscais se puder resultar de elementos objectivamente verificáveis que as despesas estavam afectas a fins estritamente profissionais. É certo que Tribunal de Justiça entende que uma medida derrogatória à base de limites fixos pode ser aceite em determinadas circunstâncias, mas que uma medida desta ordem será considerada desproporcionada se excluir determinadas despesas do direito à dedução do IVA sem permitir ao sujeito passivo demonstrar a inexistência de fraude ou evasão fiscais.

59. No processo Ampafrance e Sanofi, tratava-se de uma exclusão integral do direito à dedução ao passo que no presente processo trata-se de um limite máximo do direito à dedução. Contudo, uma vez que o direito à dedução é quantitativamente

19 — Acórdão de 10 de Abril de 1984, Comissão/Bélgica (324/82, Recueil, p. 1861, n.° 24).

20 — Acórdão de 29 de Maio de 1997, Skripalle (C-63/96, referido na nota 5).

21 — Acórdão de 19 de Setembro de 2000, Ampafrance e Sanofi (C-177/99 e C-181/99, referido na nota 8).

limitado nos dois casos — integralmente ou em grande medida — o princípio da proporcionalidade exige, nos dois casos, que seja permitido ao sujeito passivo demonstrar a inexistência de fraude e de abuso na sua situação.

60. A jurisprudência que referi atrás diz respeito a medidas derrogatórias destinadas a prevenir a fraude ou utilização inadequada. No meu ponto de vista, a fiscalização da proporcionalidade a cargo do Tribunal de Justiça aplica-se também a medidas derrogatórias internas de simplificação. Com efeito, o objectivo de simplificar a cobrança do IVA, legítimo em si mesmo, deve ser ponderado com as restrições dos direitos dos sujeitos passivos de daí decorrem. Isto resulta igualmente do texto do artigo 27.°, n.° 1, último período, da Sexta Directiva. A regra da neutralidade que aí está prevista deve conceber-se como a expressão concreta do princípio da proporcionalidade.

61. Se a autorização dada no caso em apreço for apreciada à luz do que precede, resulta — admitindo que se destina a lutar contra a fraude — que não atribui ao sujeito passivo a faculdade de fazer a prova do contrário e viola, assim, o princípio da proporcionalidade. Uma vez que não atribui esta faculdade, acontece que em todos os casos em que o sujeito passivo utiliza — claramente — acima de 50% um veículo para fins profissionais, esta medida tem uma influência claramente não insignificante no montante do imposto devido no estádio do consumo final. A presente autorização — admitindo que se destina igualmente a simplificar a cobrança do imposto — também não satisfaz, quanto a este aspecto, o critério previsto no último período do artigo 27.°, n.° 1, da Sexta Directiva.

62. Por estas razões, entendo que a autorização constante do artigo 2.° da Decisão 2000/186 é inválida na medida em que consiste numa restrição, desproporcionada e contrária ao artigo 27.°, n.° 1, dos direitos que o sujeito passivo tem ao abrigo do artigo 17.°, n.° 2, da Sexta Directiva.

63. Com preocupação de ser exaustivo, refiro que a proposta de decisão autorizando uma medida derrogatória, apresentada pela Comissão ao Conselho, permitia ao sujeito passivo demonstrar que os veículos comprados seriam utilizados em mais de 50% para fins profissionais. Esta proposta teria, assim, respeitado os critérios *supra* referidos. Contudo, o Conselho alterou concretamente este ponto da proposta da Comissão num sentido restritivo, prevendo que o direito à dedução apenas se mantém quando o veículo é utilizado em menos de 5% para fins privados [22].

22 — V. sétimo considerando da Decisão 2000/186. Uma nota de pé de página remete para o acórdão Skripalle. Ao fazê-lo, o Conselho parece indicar que a medida alemã é conforme com o princípio da proporcionalidade.

64. O Conselho e o Governo alemão referiram ainda que a regra de base — o direito à dedução integral do IVA — é mais uma excepção do que um princípio devido à cláusula de *standstill* do artigo 17.°, n.° 6, da Sexta Directiva e da possibilidade de tomar medidas internas derrogatórias nos termos do artigo 27.° Parecem indicar desta forma que a Alemanha devia estar alinhada por outros Estados-Membros aplicando no caso em apreço o artigo 27.° Referem-se, além disso, a uma proposta da Comissão, que prevê uma dedução fixa para os veículos de turismo utilizados parcialmente para fins profissionais e parcialmente para fins privados. É com referência a esta proposta que o Reino Unido foi autorizado a limitar a 50% a dedução do IVA sobre estes veículos.

65. Estes argumentos confundem o papel e a posição do legislador comunitário com o do executivo comunitário. O legislador comunitário pode adoptar discricionariamente a legislação comunitária secundária segundo as suas concepções ou orientações políticas, nos limites fixados pelo direito comunitário. Isto é igualmente válido para o IVA que é objecto da Sexta Directiva. O executivo comunitário, que é chamado a aplicar a legislação comunitária existente, é, contudo, obrigado a respeitar as normas constantes desta legislação. A segurança jurídica exige que se cumpra estritamente o princípio da legalidade, essencialmente quando se trata de direitos e obrigações dos sujeitos passivos. É a razão pela qual uma medida que limita de maneira desproporcionada os direitos do contribuinte e que é, de resto, contrária à letra do artigo 27.° da Sexta Directiva, e, portanto, à legislação comunitária em vigor, não pode encontrar a sua justificação numa legislação eventualmente a aprovar.

66. Entendo que é desprovido de pertinência invocar a autorização concedida ao Reino Unido, seja qual for o conteúdo exacto, uma vez que está demonstrado, na minha opinião, que o artigo 2.° da Decisão 2000/186, submetido aqui à apreciação do Tribunal de Justiça, viola o direito comunitário aplicável.

67. Decorre, além do mais, da resposta que me proponho dar à terceira questão que a decisão é inválida na sua totalidade. Em rigor, não haveria que responder à segunda questão. Se o Tribunal de Justiça entender seguir as minhas conclusões quanto à terceira questão, decorre da resposta proposta à segunda questão que o artigo 3.° da decisão é, em qualquer caso, inválido na medida em que tem um efeito retroactivo a partir de 1 de Abril de 1999.

VI — Conclusão

68. Por estes motivos, proponho ao Tribunal de Justiça que responda da seguinte forma às questões submetidas pelo Bundesfinanzhof:

A primeira questão: O procedimento prévio à adopção da Decisão 2000/186/CE do Conselho, de 28 de Fevereiro de 2000, que autoriza a República Federal da Alemanha a aplicar medidas derrogatórias dos artigos 6.° e 17.° da Sexta Directiva 77/388/CEE relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitante aos impostos sobre o volume de negócios, respeita as prescrições que se contêm no artigo 27.° da Directiva 77/388/CEE.

A terceira questão: O artigo 2.° da Decisão 2000/186/CE é inválido.

A segunda questão: O artigo 3.° da Decisão 2000/186/CE é inválido na medida em atribui à decisão efeitos retroactivos a partir de 1 de Abril de 1999.