CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL L. A. GEELHOED

apresentadas em 22 de Fevereiro de 2001 [1]

1. A Comissão das Comunidades Europeias pede nos dois processos, que o Tribunal declare que a República Francesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 17.°, n.os 2 e 6, 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 [2] (a seguir «directiva»). A República Francesa é apoiada pelo Reino Unido no processo C-345/99.

2. Optei por tratar as duas acções no âmbito das mesmas conclusões se bem que o Tribunal não tenha decidido apensar estes processos. Fiz esta opção porque o tratamento dos dois processos nas mesmas conclusões é susceptível de resultar numa melhor compreensão da problemática central em causa, ou seja, a interpretação do artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, da directiva. Penso que os dois processos estão relacionados quanto ao cerne da questão, mas que não são idênticos.

3. A petição da Comissão no processo C-345/99 incide sobre os seguintes factos. A República Francesa introduziu um direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado para os meios de transporte destinados ao ensino da condução (condução automóvel, pilotagem, etc.), o que é, em si, conforme ao objectivo e ao conteúdo da directiva. A República Francesa subordina no entanto este direito à dedução ao requisito de estes meios de transporte não serem utilizados para nenhum outro fim profissional. O litígio incide sobre a questão de saber se é permitido prever tal requisito quando da introdução do direito à dedução.

4. A petição da Comissão no processo C-40/00 diz respeito aos seguintes factos. A República Francesa reintroduziu, a partir de 1 de Janeiro de 1998, um sistema em que a dedução do imposto sobre o valor acrescentado está excluída para o gasóleo utilizado como combustível para veículos que não dão direito à dedução. Uma exclusão deste tipo existia já anteriormente em França, quando da entrada em vigor da directiva em 1979. Este regime esteve em vigor até 30 de Junho de 1982. No entanto, em 1 de Julho de 1982, a República Francesa introduziu uma dedução parcial. Esta foi de novo revogada em 1 de Janeiro de 1998. O litígio incide sobre a questão de

1 — Língua original: neerlandês.

2 — JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

saber se a República Francesa é competente para reintroduzir uma exclusão que deixara de ser plenamente utilizada.

Quadro jurídico comunitário

5. A directiva tem, nomeadamente, por finalidade — no quadro de um sistema harmonizado de impostos sobre o volume de negócios introduzindo um imposto sobre o valor acrescentado — harmonizar os regimes de dedução na medida em que os mesmos têm influência no nível efectivo da cobrança [3].

6. Para o efeito, o artigo 17.°, n.° 2, da directiva prevê que:

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

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

b) O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens importados;

c) O imposto sobre o valor acrescentado devido nos termos do n.° 7, alínea a), do artigo 5.° e do n.° 3 do artigo 6.°»

7. O n.° 6 do artigo 17.° da directiva é aqui igualmente importante; tem a seguinte redacção:

«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

3 — V. os considerandos da directiva.

podem manter todas as exclusões previstas na legislação nacional respectiva no momento da entrada em vigor da presente directiva.»

8. Até hoje não foi ainda adoptada qualquer disposição comunitária na acepção do artigo 17.°, n.° 6, e isto se bem que o período referido neste número tenha há muito terminado [4].

9. Deve assinalar-se ainda o artigo 27.° da directiva, que introduz uma possibilidade de derrogar ao regime de IVA. O seu n.° 1 tem a seguinte redacção:

«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.»

4 — Por força do artigo 12.° da directiva, esta entrou em vigor o mais tardar em 1 de Janeiro de 1979 nos Estados-Membros.

Os litígios

Processo C-345/99

10. Quando a directiva entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1979, a legislação francesa previa que os veículos de turismo não beneficiavam da dedução do IVA, com excepção dos veículos destinados ao transporte público de viajantes. Desde 1 de Janeiro de 1993, a legislação fiscal francesa (artigo 273 septies A do code général des impôts) introduziu um direito à dedução para os meios de transporte afectos ao ensino da condução (condução automóvel, pilotagem de aviões, etc.) desde que estes meios de transporte não sejam utilizados para nenhum outro fim profissional.

11. Por carta de 18 de Junho de 1998, a Comissão notificou a República Francesa de incumprimento porque considerava que a introdução do requisito de «utilização exclusiva» era incompatível com o artigo 17.° da directiva. Na sua reacção de 13 de Outubro de 1998 à notificação de incumprimento, o Governo francês alegou que o Estado-Membro que limita o alcance de uma exclusão age em conformidade com o artigo 17.°, n.° 6, da directiva. Determina com efeito em que casos uma exclusão deixa de ser aplicável. Posteriormente, a Comissão dirigiu um parecer fundamentado à República Francesa em 10 de Março de 1999, a que o Governo francês respon-

deu por carta de 1 de Junho de 1999 confirmando a sua posição.

Processo C-40/00

12. A legislação fiscal francesa precisa (artigo 298, 4-1.° do code général des impôts) desde 1 de Janeiro de 1998 que o IVA relativo às compras, importações, aquisições intracomunitárias, entregas e serviços respeitantes aos gasóleos utilizados como combustíveis (etc.) não pode ser deduzido. Antes de 1 de Janeiro de 1998, era aplicável em França o seguinte regime. Quando da entrada em vigor da directiva (em 1 de Janeiro de 1979), a dedutibilidade quanto ao gasóleo, utilizado como combustível, estava também totalmente excluída. Em 1 de Julho de 1982, o legislador introduziu no entanto uma dedutibilidade parcial. Esta passou de 10% em 1982 para 80% em 1991 e, desde então, a taxa de dedução do IVA situava-se em 50%. A dedutibilidade parcial foi portanto novamente revogada em 1 de Janeiro de 1998.

13. Por carta de 24 de Julho de 1998, a Comissão notificou a República Francesa por incumprimento, porque considerava que a reintrodução da exclusão total não era compatível com o artigo 17.° da directiva. Na sua reacção de 30 de Outubro de 1998 à notificação de incumprimento, o Governo francês alegou que era livre de alterar o regime de dedução, desde que se mantivesse dentro dos limites da situação vigente na sua legislação nacional quando da entrada em vigor da directiva. Posteriormente, a Comissão dirigiu um parecer fundamentado à República Francesa em 19 de Julho de 1999, tendo o Governo francês reiterado a sua posição por carta de 10 de Dezembro de 1999.

As acusações da Comissão

Quanto à interpretação do artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, da directiva

14. A Comissão sublinha, antes de mais, que o artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, constitui uma disposição derrogatória à regra geral, que deve ser interpretada restritivamente. Esta disposição permite unicamente aos Estados-Membros manterem as exclusões à dedutibilidade do IVA, já existentes nas suas legislações nacionais antes da entrada em vigor da directiva. A este propósito, a Comissão recorda que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, a dedutibilidade é um elemento fundamental do regime de IVA e que as limitações deste direito à dedução só são possíveis nos casos expressamente previstos pela directiva [5]. O artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, não atribui uma margem de apreciação plena e total aos Esta-

5 — A Comissão invoca, nomeadamente, os acórdãos de 15 de Janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Colect., p. I-1), e de 11 de Julho de 1991, Lennartz (C-97/90, Colect., p. I-3795).

dos-Membros para introduzirem e alterarem um regime nacional derrogatório segundo os seus próprios critérios.

15. Nos dois processos, a Comissão sustenta que a República Francesa sai do âmbito de aplicação do artigo 17.°, n.° 6, ao introduzir um direito à dedução parcial ou condicional, e que, ao agir deste modo, esgotou o seu direito de fazer plenamente utilização da disposição derrogatória. Já não é o n.° 6 do artigo 17.° que é relevante, devendo o regime francês ser apreciado em função do n.° 2 do artigo 17.° No processo C-40/00, tornou-se impossível aplicar o artigo 17.°, n.° 6, a partir de 1982, quando da primeira introdução do direito à dedução parcial.

16. A Comissão considera que o regime do artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, é uma obrigação de «standstill» [6] na pendência de uma regulamentação comunitária. Trata-se de uma obrigação de «standstill», afirma a Comissão no processo C-345/99, e não de uma cláusula de desarmamento progressivo dos Estados-Membros [7]. Esta obrigação deve constituir obstáculo a medidas unilaterais dos Estados-Membros susceptíveis de darem origem a medidas comparáveis de outros Estados-Membros, o que tem por efeito aumentar as distorções de concorrência e entravar a aceitação de medidas comunitárias de harmonização. Além disso, tal diligência poria em perigo a harmonização já alcançada.

17. A Comissão examina a jurisprudência relativa ao artigo 28.°, n.° 3, alínea b), habilitando esta disposição os Estados-Membros a manterem uma isenção durante um período transitório. A Comissão declara que o acórdão de 29 de Abril de 1999, Norbury Developments [8], não é aplicável ao artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo. Nesse acórdão, o Tribunal de Justiça admite que um Estado-Membro que seja competente para manter inteiramente uma isenção de IVA possa também limitá-la. Segundo a Comissão, o artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, distingue-se apesar de tudo de forma substancial do artigo 28.°, dado que — contrariamente a este último — não tem como objectivo claramente estabelecido encarregar posteriormente o Conselho de regulamentar a exclusão do direito à dedução.

Outras acusações no processo C-345/99

18. Partindo da ideia de que o artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, da directiva não é aqui aplicável, a Comissão examina o direito à dedução limitada introduzido pela República Francesa à luz do disposto no artigo 17.°, n.° 2.

6 — A Comissão remete a este respeito para o acórdão de 18 de Junho de 1998, Comissão/França (C-43/96, Colect., p. I-3903).

7 — A Comissão utiliza esta metáfora para a variante — que não deseja — em que a margem de manobra dos Estados-Membros é progressivamente limitada.

8 — C-136/97, Colect., p. I-2491.

19. A Comissão contesta o carácter condicional do direito à dedução. Considera que, ao subordinar este direito a critérios puramente nacionais, se esvazia o mesmo do seu conteúdo. Só o legislador comunitário é competente para alterar o direito à dedução. Além disso, a condição aqui aplicada, ou seja, a afectação exclusiva do veículo ao ensino, não existe e não se encontra prevista pela directiva.

20. A Comissão pensa que o artigo 17.°, n.° 2, não prevê nem permite estabelecer uma distinção entre diferentes tipos de utilizações. Invoca o acórdão Lennartz [9], no qual o Tribunal de Justiça reconheceu a existência do direito à dedução, mesmo que um bem ou serviço só seja utilizado, muito parcialmente, para fins profissionais.

21. A Comissão sublinha que a República Francesa teria podido alcançar o mesmo resultado sem infringir a directiva, se tivesse solicitado uma derrogação ao abrigo do seu artigo 27.° Outras disposições da directiva, como a regra do *pro rata* prevista no artigo 19.°, oferecem igualmente uma protecção contra uma utilização abusiva da possibilidade de dedução. Esta protecção constituiu um argumento importante para o Governo francês a fim de subordinar o direito à dedução a uma condição.

Outras acusações no processo C-40/00

22. A medida francesa que exclui a dedutibilidade do IVA é justificada pela protecção do ambiente (redução da poluição atmosférica). Segundo a Comissão, a protecção do ambiente não pode, em si mesma, justificar uma violação da directiva. Com efeito, os Estados-Membros podem adoptar outras medidas que sejam conformes ao direito comunitário. Além disso, a Comissão pergunta se — atendendo ao seu alcance limitado — a medida pode efectivamente contribuir para a protecção do ambiente.

23. O último argumento da Comissão respeita a alterações anteriores o direito à dedução do IVA na legislação francesa. Contrariamente ao que afirma o Governo francês, a Comissão nunca foi formalmente informada das alterações da lei francesa. A Comissão remete a este respeito para a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, que lhe concede liberdade de escolha quanto ao momento em que notifica um Estado-Membro de um incumprimento. Nestas condições, a pretensa inacção da Comissão não é susceptível de dar origem a uma confiança legítima na esfera do Governo francês quanto à conformidade do seu comportamento à luz do direito comunitário [10].

9 — Já referido na nota 5.

10 — A Comissão cita, nomeadamente, o acórdão de 1 de Junho de 1994, Comissão/Alemanha (C-317/92, Colect., p. I-2039).

A defesa da República Francesa

Quanto à interpretação do artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, da directiva

24. O Governo francês considera errada a interpretação excessivamente restritiva que em sua opinião a Comissão faz do artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo. Em contrapartida, o Governo francês baseia-se numa interpretação lata. Cita nomeadamente em apoio da sua tese o acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça em 5 de Outubro de 1999, Royscot e o.[11]. Em suma, o Governo francês defende que o artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, tem apenas por objectivo proibir que os Estados-Membros introduzam exclusões que ainda não existiam nas suas legislações nacionais quando da entrada em vigor da directiva. Assim, os Estados-Membros podem alterar as suas legislações nacionais relativas à exclusão do direito à dedução se as alterações em causa não excederem o quadro delimitado por esse objectivo.

25. No processo C-40/00, o Governo francês contesta a coerência da análise da Comissão dado que ela autorizou a introdução, em 1982, de um direito à dedução parcial. Pensa que, segundo o raciocínio da Comissão, só seria possível um direito à dedução total. Com efeito, é apenas nesta hipótese que não se poderia falar de introdução de medidas de exclusão que já existiam quando da entrada em vigor da directiva.

26. O Governo francês não subscreve a preocupação da Comissão de ver a introdução de medidas nacionais, como as medidas aqui controvertidas, dar origem à adopção de medidas unilaterais por outros Estados-Membros ou mesmo pôr em perigo o nível de harmonização existente. No seu acórdão Lennartz[12], o Tribunal de Justiça declarou, com efeito, que as derrogações ao sistema só são permitidas na legislação nacional nos casos previstos pela directiva.

27. Contrariamente à Comissão, a República Francesa (nos fundamentos de defesa que apresentou no processo C-345/99) considera que a jurisprudência relativa ao artigo 28.°, n.° 3, alínea b), ou seja, o acórdão proferido em 29 de Abril de 1999, no processo Norbury Developments[13], deve ser aplicada ao artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo. Deve existir uma alternativa para os Estados-Membros entre a manutenção de uma excepção e a sua suspensão total. O raciocínio da Comissão, que defende que não existe qualquer alternativa deste tipo, teria a consequência indesejável de os Estados-Membros manterem integralmente uma excepção, o que

11 — C-305/97, Colect., p. I-6671.

12 — Já referido na nota 5.

13 — Já referido na nota 8.

teria uma influência desfavorável na neutralidade e na harmonização do sistema de IVA.

Outros aspectos no processo C-345/99

28. Neste processo, um dos principais argumentos do Governo francês é que a medida de 1993 não institui um novo regime de exclusão do direito à dedução do IVA, sendo apenas uma modificação de uma exclusão existente, no âmbito do artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo. A finalidade prosseguida é alterar e atenuar a exclusão do direito à dedução e não introduzir um princípio de dedutibilidade.

29. O Governo francês examina em pormenor o conteúdo e o alcance da exclusão do direito à dedução na sua legislação nacional. Esta exclusão funda-se em dois critérios, ou seja, a natureza intrínseca dos meios de transporte e a sua afectação. A utilização de meios de transporte para fins de ensino só pode dar origem a uma derrogação à exclusão do direito à dedução. Os critérios por força dos quais é possível recorrer a esta derrogação foram alterados em 1993, sem que tal tenha provocado qualquer alteração do âmbito de aplicação da exclusão do direito à dedução do IVA.

30. A tese defendida pelo Governo francês a propósito da aplicabilidade do artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, tem como consequência que ele não se deve debruçar sobre a possibilidade evocada pela Comissão de solicitar uma derrogação por força do artigo 27.° da directiva. O Governo francês também não examina os métodos referidos pela Comissão para ter em conta formas de utilização profissional, como a afectação a fins de ensino.

31. A República Francesa sublinha que a Comissão já tinha dado início, em 1990, a um procedimento pré-contencioso, que encerrou em 1994. Posteriormente, a Comissão iniciou de novo este procedimento em 1998, fundando-se nas mesmas razões.

32. A República Francesa é apoiada pelo Reino Unido no presente processo. Este sublinha ainda que, no processo Norbury Developments [14], a Comissão defendeu quanto a um ponto importante uma posição diferente da que hoje defende. Quanto à aplicação do artigo 28.° da directiva, a tese da Comissão equivale a dizer que quem pode o mais (isenção total de uma determinada operação por um Estado-Membro) também pode o menos (isenção parcial desta operação).

14 — Acórdão já referido na nota 8. A tese defendida pela Comissão na audiência encontra-se reproduzida no n.° 18 das conclusões do advogado-geral N. Fennelly.

Outros aspectos no processo C-40/00

33. O Governo francês sublinha que a exclusão do direito à dedução do IVA prossegue um objectivo ambiental. Esta medida contribui para alcançar um objectivo a que a ordem jurídica comunitária atribui grande valor. O Governo francês admira-se com o facto de a Comissão se interrogar quanto à efectividade desta medida. Naturalmente que uma medida deste tipo não pode nunca constituir uma solução para os problemas de ambiente ligados à qualidade do ar. A mesma faz parte de uma série de medidas fiscais que devem incitar à compra e à utilização de veículos menos poluentes.

34. Por fim, o Governo francês afirma que informou a Comissão a propósito de alterações anteriores da sua legislação. Comprova as suas afirmações apresentando correspondência de 1990, 1991 e 1992. Indica que a medida de 1991, de que a Comissão teria sido informada por carta de 6 de Novembro de 1992, não provocou observações da parte desta. Essa medida reduziu a percentagem de dedução autorizada de 80% para 50%.

Jurisprudência relativa ao artigo 17.° da directiva

35. Nos presentes litígios, a interpretação do artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, da directiva ocupa um lugar central. Esta interpretação é determinada em larga medida pela jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa ao artigo 17.°, bem como por um acórdão que trata do artigo 28.° da directiva.

36. O artigo 17.° da directiva, que rege o direito à dedução do IVA, suscitou abundante jurisprudência. No acórdão que proferiu recentemente em 19 de Setembro de 2000 nos processos apensos Ampafrance (C-177/99) e Sanofi (C-181/99) [15], o Tribunal de Justiça descreveu de novo a natureza do direito à dedução no sistema de IVA comunitário. Assim, segundo o Tribunal de Justiça, é um «princípio fundamental» do sistema de IVA que este se aplique deduzido o IVA que onerou directamente as operações efectuadas a montante [16]. O Tribunal de Justiça sublinha que, segundo jurisprudência constante, o direito à dedução faz parte integrante do mecanismo de IVA e só pode ser limitado nos casos expressamente previstos pela directiva. Com efeito, qualquer limitação do direito à dedução do IVA tem incidência sobre a carga fiscal e deve aplicar-se de modo similar em todos os Estados-Membros.

37. Nas conclusões que apresentou no processo Ampafrance e Sanofi, o advogado-geral G. Cosmas examina de modo

15 — Colect., p. I-7013.

16 — V. n.° 34 do acórdão. O Tribunal de Justiça remete aqui para o acórdão que proferiu em 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Colect., p. I-1883, n.os 16 e 18).

mais geral a natureza do artigo 17.° da directiva [17]. Recorda que o direito à dedução constitui um dos fundamentos do edifício fiscal comunitário. Relaciona-se directamente com os princípios fundamentais da neutralidade do imposto [18] e da igualdade do tratamento fiscal. No acórdão que proferiu em 21 de Setembro de 1988 no processo Comissão/França [19], o Tribunal de Justiça fala a este propósito da garantia da «perfeita neutralidade quanto à carga fiscal» de todas as actividades económicas. O advogado-geral G. Cosmas sublinha também ele uma vez mais nas conclusões já referidas que as derrogações a este direito à dedução só são permitidas nos casos expressamente previstos pela directiva.

38. A disposição do artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, da directiva deve ser considerada uma possibilidade deste tipo para os Estados-Membros a fim de derrogarem ao direito à dedução do IVA. Suscita-se em seguida a questão de saber como interpretar esta possibilidade de derrogação. O Tribunal de Justiça debruçou-se sobre esta questão em dois processos. Os mesmos serão a seguir brevemente sintetizados.

39. No seu acórdão Comissão/França [20], o Tribunal de Justiça deu razão a esta última num caso em que ela tinha mantido disposições legislativas nacionais por força das quais é excluída a dedutibilidade do IVA relativo aos meios de transporte que constituem o utensílio da actividade do sujeito passivo. Ao agir deste modo, o Tribunal de Justiça fez uma interpretação ampla da derrogação prevista no artigo 17.°, n.° 6, declarando que o poder previsto no segundo parágrafo não se limita às despesas que não tenham um carácter estritamente profissional. O Tribunal de Justiça baseia-se nomeadamente na génese da directiva. Além disso, esse processo dizia em larga medida respeito à mesma matéria que o processo C-345/99, ou seja, a dedução para os veículos afectos ao ensino da condução.

40. No seu acórdão Royscot e o. [21], o Tribunal de Justiça fez uma interpretação análoga. Declarou que o artigo 17.°, n.° 6, autoriza os Estados-Membros a manterem exclusões gerais do direito à dedução do IVA devido sobre a aquisição de veículos automóveis utilizados pelo sujeito passivo para os fins das suas operações tributáveis. Esta competência atribuída aos Estados-Membros não é no entanto ilimitada. Os Estados-Membros não dispõem de um poder discricionário absoluto de excluírem todos ou quase todos os bens e serviços do regime do direito à dedução e esvaziar assim do seu conteúdo o regime instaurado pela directiva [22].

41. Fundando-se nos processos que acabo de resumir, o advogado-geral G. Cosmas

17 — V. n.os 20 e segs. das conclusões.

18 — O advogado-geral G. Cosmas remete a este respeito para os acórdãos de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman (286/83, Recueil, p. 655); de 29 de Fevereiro de 1996, Inzo (C-110/94, Colect., p. I-857); e Ghent Coal Terminal, já referido na nota 5.

19 — 50/87, Colect., p. 4797.

20 — Acórdão de 18 de Junho de 1998, já referido na nota 6.

21 — Acórdão já referido na nota 11.

22 — N.os 26 e 24 do acórdão.

afirma nas conclusões já referidas que o Tribunal de Justiça deixa aos Estados-Membros um poder de apreciação especialmente lato [23] limitado pelo mero facto de que os Estados-Membros não podem esvaziar o sistema da directiva do seu conteúdo.

42. O acórdão Royscot e o. [24] é ainda interessante por uma razão. No mesmo o Tribunal de Justiça examinou o carácter transitório do artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo. Esta disposição deve ser interpretada no sentido de que os Estados-Membros podem manter as exclusões do direito à dedução do IVA, se bem que o Conselho não tenha determinado, antes do termo do prazo previsto no primeiro parágrafo, as despesas que não dão direito à dedução do IVA [25].

43. Em suma, deduzo o seguinte da jurisprudência relativa ao artigo 17.° da directiva: o direito à dedução é um elemento fundamental do sistema de IVA, que só pode ser derrogado se tal for expressamente previsto pela directiva. O sistema implica no entanto também que, onde aos Estados-Membros foi concedida expressamente uma margem de manobra, esta não pode ser concebida de forma demasiado limitada. É ao Conselho que compete delimitar esta margem de manobra adoptando as disposições comunitárias previstas na directiva.

44. Exceptuada a jurisprudência relativa ao artigo 17.° da directiva, há ainda outro acórdão respeitante a esta última que tem especial importância para os presentes litígios. No seu acórdão Norbury Developments [26], o Tribunal de Justiça fez a seguinte apreciação sobre a norma transitória do artigo 28.°, n.° 3, alínea b), da directiva, segundo a qual os Estados-Membros podem continuar a isentar do IVA determinadas operações: «embora [o artigo 28.°, n.° 3, alínea b),] se oponha à introdução de novas isenções ou à extensão do alcance das isenções existentes posteriormente à data da entrada em vigor da Sexta Directiva, não obste à sua redução [...]» [27]. Uma apreciação diferente teria a seguinte consequência indesejável: «[c]om efeito, um Estado-Membro podia encontrar-se na obrigação de manter a totalidade das isenções existentes à data da adopção da Sexta Directiva, mesmo quando entendesse simultaneamente possível, apropriado e desejável aplicar progressivamente o regime por esta previsto no domínio em questão» [28].

23 — N.° 26 das conclusões.

24 — Acórdão já referido na nota 11.

25 — Esta verificação é conforme à jurisprudência anterior do Tribunal de Justiça, ou seja, o acórdão de 5 de Dezembro de 1989, ORO Amsterdam Beheer e Concerto (C-165/88, Colect., p. 4081), relativo ao antigo artigo 32.° da directiva, que continha para os bens em segunda mão uma disposição transitória correspondente à do artigo 17.°, n.° 6.

26 — Já referido na nota 8.

27 — N.° 19.

28 — N.° 20.

Apreciação dos litígios

Quanto à interpretação do artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, da directiva

45. Antes de passar à apreciação propriamente dita dos litígios assinalarei certos aspectos — para uma boa compreensão da questão — relativamente aos quais as partes estão de acordo e que não têm na minha opinião qualquer relação com o litígio.

46. Trata-se, em primeiro lugar, do facto de que, quando recorre ao artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, um Estado-Membro pode unicamente adoptar regras que limitem o direito à dedução do IVA, e tal apenas na medida em que a sua ordem jurídica nacional incluísse já normas relativas à possibilidade de dedução quando da entrada em vigor da directiva.

47. Além disso, segundo a natureza da directiva, as possibilidades de derrogar à dedutibilidade do IVA têm um carácter limitativo. No seu acórdão Lennartz [29], o Tribunal de Justiça declarou que o direito à dedução «deve ser exercido imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efectuadas [...]. Dado que tais limitações devem aplicar-se de forma análoga em todos os Estados-Membros, apenas são permitidas derrogações nos casos expressamente previstos pela directiva» [30].

48. Refira-se por fim que o litígio se circunscreve à situação actualmente existente, em que o Conselho está em falta por não ter adoptado as disposições comunitárias previstas pelo artigo 17.°, n.° 6, primeiro parágrafo. A fim de ser exaustivo citarei a este respeito que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça [31], o poder concedido aos Estados-Membros de manterem a sua legislação já existente relativa à exclusão do direito à dedução aplica-se até ao momento em que o Conselho adoptar as disposições previstas por esse artigo, e isto se bem que o prazo fixado no artigo 17.°, n.° 6, para adoptar as referidas tenha terminado há muito.

49. Chego agora à apreciação propriamente dita dos litígios, dizendo estes essencialmente respeito, em minha opinião, à margem de manobra que o artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, concede aos Estados-Membros.

50. Subscrevo o ponto de vista da Comissão de que o artigo 17.°, n.° 6, segundo

29 — Acórdão já referido na nota 5.

30 — N.° 27.

31 — Recentemente confirmada no acórdão Royscot e o., já referido na nota 11; v., nomeadamente, o n.° 24 das conclusões apresentadas nesse processo.

parágrafo, da directiva é uma disposição que deve ser interpretada de modo restritivo. Constitui a excepção ao objectivo prosseguido pela directiva, ou seja, a introdução de um sistema harmonizado do imposto sobre o volume de negócios, através da introdução de um imposto sobre o valor acrescentado. A directiva visa também harmonizar as regras de dedução, enquanto componente deste sistema. Deduzo igualmente, do acórdão Lennartz [32], uma interpretação restritiva do direito à dedução. Com efeito, este direito à dedução deve poder ser utilizado para todas as operações oneradas com IVA, sob reserva unicamente das excepções expressamente previstas.

51. Tal em nada põe em causa o facto de que um Estado-Membro que recorre a uma exclusão expressamente prevista pela directiva dispõe de uma ampla margem de apreciação. Esta só é limitada na medida definida pelo Tribunal de Justiça no seu acórdão Royscot e o. [33]: a utilização desta competência não pode esvaziar o regime da directiva do seu conteúdo [34].

52. A questão que se coloca antes de mais nos presentes processos é a de saber se as medidas francesas se mantêm no âmbito de aplicação do artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo. Só quando se estabelecer se uma medida cai ou não num âmbito de aplicação é que se pode analisar se a margem de apreciação foi ou não ultrapassada.

53. Em minha opinião, o âmbito de aplicação é limitado de duas formas. Antes de mais, a competência de que dispõem os Estados-Membros para manter exclusões por força do artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, limita-se à situação, entendida como sendo temporária, que subsiste enquanto o Conselho não tiver adoptado disposições comunitárias. A directiva parte da ideia de que estas disposições devem ser adoptadas nos quatro anos seguintes à sua entrada em vigor. Em segundo lugar, a directiva fala da manutenção de regras nacionais que já existiam nos Estados-Membros no momento da sua entrada em vigor.

54. Considerados em conjunto, estes elementos levam-me à seguinte apreciação do artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, da directiva. Esta disposição é entendida como um regime transitório temporário, necessário porque, quando a directiva entrou em vigor, não era ainda possível alcançar o resultado que a mesma prosseguia. Esta situação pode ser atribuída ao facto de que, nesse momento, os Estados-Membros não estavam ainda dispostos — o que pode aliás explicar-se por boas razões — a substituir completamente as disposições existentes por um regime harmonizado. O carácter temporário deste regime transitório é sublinhado pelo prazo de quatro anos previsto no primeiro parágrafo do artigo 17.°, n.° 6. Tal em nada afecta o facto de se ter verificado em seguida — muito

32 — Já referido na nota 5.
33 — Já referido na nota 11.
34 — V. também o n.° 40 das presentes conclusões.

tempo depois — que esse prazo não teria podido ser respeitado e que hoje continua a não ser manifestamente possível alcançar plenamente o objectivo fixado pela directiva.

55. No essencial, os presentes litígios respeitam ao sentido que há que atribuir ao carácter temporário ou transitório da derrogação constante do artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo. Trata-se de uma cláusula de «standstill», ou pelo contrário de uma disposição derrogatória normal, que produz os seus efeitos de modo diferente em relação aos diversos Estados-Membros, em função da legislação nacional existente em 1 de Janeiro de 1979?

56. Entendo as posições das partes quanto a este ponto do seguinte modo. Segundo a Comissão, a natureza da cláusula de «standstill» é fulcral. A disposição permite manter ainda durante um certo tempo as regras nacionais derrogatórias existentes quando da entrada em vigor da directiva. Em contrapartida, o Governo francês funda-se no carácter de disposição derrogatória. Esta disposição «gela» a situação existente em 1 de Janeiro de 1979. É a situação existente nesse momento que determina a margem de apreciação dos Estados-Membros. Só uma decisão do Conselho, adoptada em conformidade com o primeiro parágrafo do artigo 17.°, n.° 6, pode reduzir esta margem.

57. Na globalidade, subscrevo a posição da Comissão segundo a qual o carácter da cláusula de «standstill» é predominante. Como já observei atrás, esta disposição era necessária porque, no momento da adopção da directiva, não era ainda possível alcançar plenamente o objectivo prosseguido pela mesma. O Tribunal de Justiça tomou posição sobre o objectivo do artigo 17.° da directiva no seu acórdão Ampafrance e Sanofi [35]. Pensa, em suma, que o direito à dedução é um princípio fundamental do sistema de IVA, que deve ser aplicado da mesma maneira em todos os Estados-Membros.

58. Se um Estado-Membro revogar uma disposição derrogatória nacional — que exclui o direito à dedução nos termos do artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo —, tal objectivo encontra-se alcançado. A carga fiscal é então a mesma no sector em causa em todos os Estados-Membros. Um Estado-Membro não pode portanto reintroduzir a disposição derrogatória numa fase ulterior. Ao agir deste modo reinstauraria a desigualdade entre as legislações dos Estados-Membros fundando-se numa justificação que existia anteriormente mas que actualmente desapareceu.

59. Desejo ainda acrescentar o seguinte. Não se pode adiantar qualquer boa razão que justificaria por que razão, numa situação em que a legislação dos Estados-Membros se (tornou entretanto) análoga, um Estado-Membro poderia efectivamente fazer uso de uma exclusão prevista na directiva e não os outros. A circunstância

35 — Acórdão já referido na nota 15.

de ter havido anteriormente desigualdade entre os Estados-Membros não é, em minha opinião, então pertinente.

60. Chego aqui à conclusão intermédia seguinte: quando um Estado-Membro tenha suprimido uma disposição derrogatória nacional, já não pode, no sector em causa, recorrer à disposição transitória do artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, porque se o fizer sai do âmbito de aplicação desta disposição. De qualquer modo, não nos vimos confrontados com esta situação pura e simples em nenhum dos dois presentes litígios, porque não há supressão integral de uma disposição derrogatória nacional em nenhum dos dois casos.

61. Importa agora determinar se o regime transitório temporário também deixa de se aplicar se um Estado-Membro altera a disposição derrogatória nacional ou a suprime parcialmente ou a suprimiu. Os dois litígios em causa dizem respeito a uma situação deste tipo. O processo C-345/99 diz respeito à introdução do direito à dedução submetido a uma condição. O processo C-40/00 dizia respeito, primeiro, à introdução do direito à dedução parcial, em seguida à modificação da percentagem autorizada de dedução do IVA e, por fim, à exclusão de novo total do direito à dedução (o verdadeiro objecto do litígio).

62. Como se sabe, a Comissão pensa que um Estado-Membro sai do âmbito de aplicação do artigo 17.°, n.° 6, ao introduzir um direito à dedução parcial ou condicional.

63. Em minha opinião, esta tese em nada é apoiada pelo texto da própria disposição nem pela jurisprudência relativa à mesma. A natureza de cláusula de «standstill» não tem como consequência que seja por definição impossível que, nos sectores em que os Estados-Membros dispõem de uma escolha entre a manutenção de uma exclusão e a sua supressão, eles possam decidir suprimir esta exclusão em parte ou progressivamente. Quem pode o mais em geral também pode o menos.

64. Remeto em especial aqui para o acórdão Norbury Developments [36], no qual o Tribunal de Justiça sublinhou a importância — do ponto de vista do objectivo a alcançar pela directiva — que existe de que um Estado-Membro tenha a possibilidade de aplicar progressivamente a directiva na matéria em causa. O argumento da Comissão, segundo o qual este raciocínio — aplicado a propósito do artigo 28.° da directiva — não se aplica ao artigo 17.° da directiva, não parece convincente. Estes dois artigos comportam um regime transitório, necessário porque a harmonização completa não era ainda possível.

65. A situação apresenta-se no entanto de forma essencialmente diferente se um

36 — Acórdão já referido na nota 8.

Estado-Membro aplicar novamente de modo mais amplo uma exclusão cuja utilização se encontrava limitada num determinado momento por uma disposição legal. Penso aqui na disposição francesa que é objecto do processo C-40/00, em que o direito à dedução parcial foi substituído por uma exclusão total. Penso que o carácter de cláusula de «standstill» do artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, implica que a possibilidade de derrogação desapareceu no que respeita à parte em relação à qual a exclusão do direito à dedução foi suprimida. Quanto a esta parte, já não se pode falar da manutenção de uma exclusão. A República Francesa age, portanto, fora do âmbito de aplicação do artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo.

66. Considero por outro lado importante que, no quadro do processo C-40/00, a alteração da legislação francesa não nos aproxima mas afasta-nos do objectivo prosseguido pela directiva, ou seja, a introdução de um sistema harmonizado do imposto sobre o volume de negócios, através da introdução de um imposto sobre o valor acrescentado. Uma medida como a vertente, que se traduz precisamente por um recuo do nível de harmonização, é assim contrária ao objectivo e ao conteúdo da directiva. Recorde-se que, por força do princípio «quem pode o mais também pode o menos», existia um argumento importante para permitir a supressão progressiva ou parcial de uma exclusão. Este argumento não é aqui relevante.

67. A situação é outra no processo C-345/99. Em minha opinião, resulta dos elementos que precedem que a supressão, sob uma condição, da exclusão nacional cai no âmbito de aplicação do artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo. Abordarei agora a questão de saber se a República Francesa respeitou a margem de apreciação permitida pelo direito comunitário.

68. Baseio-me aqui nos acórdãos Comissão/França e Royscot e o.[37]. Nestes acórdãos, o Tribunal de Justiça reconheceu que os Estados-Membros utilizando uma exclusão do direito à dedução do IVA dispunham de uma margem de apreciação razoável. O recurso a essa margem de apreciação pode também implicar que estes Estados-Membros decidam, num determinado momento, deixar de aplicar parcialmente a exclusão. Como precisado no último acórdão referido, esta margem não é aliás absoluta e a sua utilização não pode esvaziar o regime da directiva do seu conteúdo. Apenas no caso de uma medida não aproximar mas sim afastar do objectivo prosseguido pela directiva é que se pode dizer que ela esvazia o regime da directiva do seu conteúdo.

69. A Comissão sublinha ainda que as medidas francesas poderiam desencadear medidas comparáveis da parte de outros Estados-Membros, o que aumentaria as distorções de concorrência e entravaria a aceitação de medidas comunitárias de harmonização, ou poria em perigo o nível de harmonização existente. Tal como o Governo francês, não partilho da preocu-

37 — Acórdãos já referidos respectivamente nas notas 6 e 11.

pação da Comissão, atendendo ao alcance limitado da competência prevista no artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo.

70. Em suma, chego à seguinte apreciação:

— se um Estado-Membro suprimir uma medida de exclusão, sai do âmbito de aplicação do artigo 17.°, n.° 6;

— um Estado-Membro pode suprimir uma medida de exclusão (processo C-345/99), desde que, ao agir deste modo, não esvazie o regime da directiva do seu conteúdo;

— nesse caso, sai do âmbito de aplicação do artigo 17.°, n.° 6, para a parte que é suprimida;

— nesta hipótese, não lhe é permitido reintroduzir ulteriormente uma exclusão (processo C-40/00) por aplicação do artigo 17.°, n.° 6.

71. Em resumo, a minha análise do artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, leva-me a concluir a título provisório que a medida em causa no processo C-345/99 é permitida pela directiva, não sendo esse o caso da medida que constitui o objecto do litígio no processo C-40/00.

Outros aspectos no processo C-345/99

72. As outras acusações da Comissão partem da suposição que a medida francesa deve ser apreciada à luz do artigo 17.°, n.° 2, da directiva. Considero que esta suposição é errada, como o demonstram os elementos anteriores. É efectivamente necessário analisar a medida em função do critério estabelecido no acórdão Royscot e o.[38], segundo o qual a medida não pode esvaziar o regime da directiva do seu conteúdo.

73. Em minha opinião não se pode manifestamente sustentar que a medida tem este efeito. Considero que a interpretação do sistema em vigor dada pelo Governo francês é pertinente. A exigência da afectação exclusiva ao ensino da condução mais não é do que uma limitação da categoria dos meios de transporte que podem utilizar a dedução. Ao aplicar esta disposição, a

38 — Acórdão já referido na nota 11.

República Francesa mais não faz portanto que suprimir a exclusão para uma categoria determinada de veículos, ao passo que a mesma é mantida para os outros veículos.

74. Mesmo depois de ter examinado estas outras acusações, concluo em conformidade com a minha conclusão provisória.

causa, ou seja, a protecção do ambiente. Sustenta acertadamente que à mesma é atribuída grande importância em direito comunitário. Tal não invalida o facto de as medidas nacionais destinadas a proteger o ambiente não poderem ser contrárias a instrumentos de direito comunitário, como, no caso vertente, o artigo 17.°, n.° 6, da directiva. Não considero aqui que a questão de saber se a medida nacional é também susceptível de ser efectiva para a protecção do ambiente seja determinante.

Outras questões no processo C-40/00

75. Assinala-se ainda, a fim de sermos exaustivos, que o legislador francês adoptou anteriormente — durante o período anterior a 1991 [39] — medidas que resultaram progressivamente numa diminuição da percentagem da dedução do IVA. Dado que estas medidas não são objecto do presente litígio, limitar-me-ei a precisar que as mesmas têm por finalidade, ou pelo menos por efeito, uma aproximação do objectivo da directiva. Deste ponto de vista, distinguem-se essencialmente da medida que é objecto do presente litígio.

76. O Governo francês põe a tónica no objectivo prosseguido pela medida em

77. A fim de ser exaustivo observarei ainda o seguinte. A Comissão duvida que a medida — devido ao seu alcance diminuto — *possa* efectivamente contribuir para a protecção do ambiente. O Governo francês responde que a medida não é isolada e faz parte de um conjunto de medidas destinadas a combater a poluição atmosférica. O importante, em minha opinião, é que uma abordagem como a da República Francesa, que escolheu enfrentar o problema do ambiente através de um conjunto de medidas, não parece *a priori* duvidosa. Assim não posso subscrever o raciocínio da Comissão sobre este ponto. Todavia, não considero convincente o alegado pela República Francesa. Se bem que, de modo geral, subscreva a tese da República Francesa, segundo a qual um conjunto de medidas pode constituir um instrumento adequado para resolver os problemas ambientais, de forma alguma o Governo francês demonstrou que o regime controvertido relativo à dedução do IVA constitui um elemento indispensável deste conjunto de medidas.

39 — Como indiquei atrás, a percentagem de dedução do IVA foi de novo reduzida durante esse ano, passando de 80% para 50%.

78. A última questão diz respeito ao silêncio da Comissão numa situação anterior, ou seja, quando da alteração da lei fiscal francesa em 1991, quando a percentagem de dedução permitida foi reduzida de 80% para 50%. Como sustenta acertadamente a Comissão, o Tribunal de Justiça considera este ponto na sua jurisprudência ao declarar que a Comissão é livre de determinar o momento em que notifica um Estado-Membro do seu incumprimento. Nas circunstâncias do caso *sub judice*, o pretenso silêncio da Comissão nunca pode ter por efeito suscitar qualquer confiança legítima da parte do Governo francês quanto à conformidade do seu comportamento com o direito comunitário. Tal não invalida o facto de que resulta dos autos que parece plausível que o Governo francês tenha informado a Comissão das medidas anteriores.

79. Mesmo depois de ter examinado estas outras acusações, concluo em conformidade com a minha conclusão provisória.

Conclusão

80. À luz do que precede, sugiro ao Tribunal de Justiça que decida o seguinte:

No processo C-345/99:

a) julgar a acção improcedente;

b) condenar a Comissão nas despesas, nos termos do artigo 69.°, n.° 2, do Regulamento de Processo.

No processo C-40/00:

a) declarar que a República Francesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 17.°, n.os 2 e 6, da 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, ao reintroduzir, a partir de 1 de Janeiro de 1998, um regime de exclusão do direito à dedução do IVA que onerou os gasóleos utilizados como combustível para veículos;

b) condenar a República Francesa nas despesas, nos termos do artigo 69.°, n.° 2, do Regulamento de Processo.