CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL GEORGES COSMAS

apresentadas em 23 de Março de 2000 *

Índice

I — Introdução I-7016

II — Factos e tramitação processual I-7016

A — No que diz respeito ao processo C-177/99 ..... I-7016

B — No que diz respeito ao processo C-181/99 ..... I-7017

III — Enquadramento jurídico dos dois processos aqui examinados I-7017

A — Disposições relevantes da Sexta Directiva I-7017

B — Direito fiscal nacional I-7020

C — A Decisão 89/487, em litígio no caso em apreço I-7021

IV — Jurisprudência do Tribunal de Justiça I-7022

A — No que diz respeito ao artigo 17.° da Sexta Directiva I-7023

B — No que diz respeito ao artigo 27.° da Sexta Directiva I-7026

V — No que diz respeito ao objecto da Decisão 89/487 do Conselho I-7028

A — Argumentos das partes I-7028

B — A minha opinião quanto aos problemas acima colocados I-7031

a) No que diz respeito às disposições da Sexta Directiva em relação às quais a decisão em causa autoriza a derrogação I-7031

b) No que diz respeito ao âmbito da exclusão do direito à dedução do IVA autorizada pela decisão em causa I-7032

VI — No que diz respeito à legalidade da Decisão 89/487 ..... I-7035

A — Argumentos das partes I-7035

a) Ampafrance I-7035

b) Sanofi I-7037

c) Governo francês I-7038

d) Comissão I-7040

e) Conselho I-7041

B — O meu ponto de vista sobre os problemas acima descritos I-7042

VII— Conclusão I-7049

* Língua original: grego.

I — Introdução

1. Através das presentes questões prejudiciais, submetidas ao Tribunal de Justiça nos termos do artigo 234.° CE pelos tribunais administrativos de Nantes e de Melun (França), o Tribunal de Justiça é convidado a examinar o problema da legalidade da Decisão 89/487/CEE do Conselho, de 28 de Julho de 1989 [1], que autoriza a República Francesa a aplicar uma medida derrogatória do n.° 6, segundo parágrafo, do artigo 17.° da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme [2] (a seguir «Sexta Directiva»).

II — Factos e tramitação processual

A — *No que diz respeito ao processo C-177/99*

2. A sociedade Ampafrance SA (a seguir «Ampafrance») suporta, no âmbito do exercício da sua actividade comercial, diversas despesas de alojamento, de restaurante, de recepção e de espectáculos feitas tanto com o seu pessoal como com terceiros. Assim, tentou deduzir integralmente o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) referente a despesas desse tipo efectuadas em Junho de 1993. A administração fiscal não aprovou essa dedução e invocou o artigo 236.° do anexo II do code général des impôts (a seguir «CGI»), que transpôs para o direito interno a Decisão 89/487, em causa no caso em apreço. A Ampafrance interpôs recurso no tribunal administratif de Nantes, ao qual pediu a restituição do montante que tinha sido obrigada a pagar aos serviços fiscais a título de IVA, pelo facto de não lhe ter sido reconhecida a possibilidade de deduzir o imposto referente às despesas acima mencionadas, feitas tanto com o seu pessoal como com terceiros.

3. Na fundamentação da sua decisão, o órgão jurisdicional de reenvio exprime-se nos seguintes termos:

«Considerando que a solução do litígio depende da questão de saber se as disposições da decisão do Conselho das Comunidades Europeias de 28 de Julho de 1989, que autoriza o Governo francês a derrogar o congelamento instaurado pela Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho das Comunidades Europeias, de 17 de Maio de 1977, e a estender a terceiros as exclusões de dedução do imposto para as despesas de alojamento, de restaurante, de recepção e de espectáculos são conformes, por um lado, aos objectivos da Sexta Directiva e, nomeadamente, ao seu artigo 27.°... e, por outro, ao princípio da proporcionalidade entre o objectivo fiscal prosseguido e os meios utilizados; que só a resposta dada a esta questão, cuja solução não é clara, permitirá apreciar a procedência dos fundamentos da petição; que há que suspender a instância no recurso da Société

1 — JO L 239, p. 21.
2 — JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

Ampafrance, até que o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias se tenha pronunciado sobre a questão prejudicial supradefinida.»

4. Tendo em conta as considerações que precedem, o órgão jurisdicional de reenvio decidiu suspender a instância até que o Tribunal de Justiça se tenha pronunciado sobre a questão prejudicial definida nos fundamentos da decisão de reenvio.

B — *No que diz respeito ao processo C-181/99*

5. A sociedade Sanofi Winthrop SA, que se tornou, na sequência de operações de fusão, inicialmente na Sanofi, em 12 de Maio de 1998, e depois na Sanofi-Synthelabo, em 18 de Maio de 1999 (a seguir «Sanofi»), interpôs um recurso no órgão jurisdicional de reenvio contra o director dos serviços fiscais do Val-de-Marne, com o seguinte fundamento: as autoridades fiscais competentes não aprovaram a dedução do IVA referente às despesas de recepção feitas em Novembro e Dezembro de 1993 em benefício de fornecedores e de clientes efectuada pelos laboratórios Choay Clin Midy e Millot Solac, em cujos direitos e obrigações a recorrente sucedeu. A solução do litígio exige que seja apreciada a legalidade da Decisão 89/487 (já referida), na qual se basearam as disposições em vigor do artigo 236.º do anexo II do CGI.

6. O órgão jurisdicional de reenvio (tribunal administratif de Melun), depois de decidir que, «embora o tribunal possa apreciar a validade de um acto adoptado por uma instituição da União Europeia, não pode declarar a sua invalidade; deste modo, nos termos do artigo 177.º do Tratado que institui a Comunidade Económica Europeia, há que suspender a instância... até que o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias se pronuncie sobre a validade, relativamente ao princípio da proporcionalidade, da referida decisão de 28 de Julho de 1989 do Conselho das Comunidades Europeias», suspendeu a instância no recurso destinado a obter a restituição dos impostos suplementares aplicados e das correspondentes penalidades, até que o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias se tenha pronunciado sobre a supramencionada questão.

III — Enquadramento jurídico dos dois processos aqui examinados

A — *Disposições relevantes da Sexta Directiva*

7. O artigo 17.º da Sexta Directiva contém disposições relativas à origem e âmbito do

direito à dedução do IVA. Nos termos do n.º 2:

«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».

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

«O mais tardar antes de decorrido o prazo de quatro anos a contar da data da entrada em vigor da presente directiva, o Conselho, deliberando por unanimidade sob proposta da Comissão, determinará quais as despesas que não conferem direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado. Serão excluídas do direito à dedução, em qualquer caso, as despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação.

Até à entrada em vigor das disposições acima referidas, os Estados-Membros podem manter todas as exclusões previstas na legislação nacional respectiva no momento da entrada em vigor da presente directiva.»

9. Estas disposições resultam da circunstância de o Conselho não ter estabelecido uma lista exaustiva de bens, de serviços e, de um modo geral, das actividades em relação às quais a dedução do IVA deve ser excluída, em conformidade com as disposições da Sexta Directiva. Deve recordar-se que, na exposição de motivos que acompanha a proposta da Sexta Directiva do Conselho [3], a Comissão observa que algumas despesas, mesmo quando estejam ligadas ao funcionamento normal da empresa, destinam-se igualmente a satisfazer necessidades privadas. Por esse facto, a discriminação entre a parte «privada» e a parte «profissional» das despesas em questão não pode ser objecto de um verdadeiro controlo. Por este motivo, a proposta respeitante ao artigo 17.º, n.º 6 da Sexta Directiva indica que o direito à dedução do IVA é excluído em relação às despesas de alojamento, de refeição, de alimentação, de bebidas, de transporte de pessoas e de transporte com vista a diversão, bem como as despesas com diversões e as despesas sumptuárias. Esta proposta não foi aceite e, assim, a disposição controvertida da Sexta Directiva, na sua forma actual, limita-se a prever que o Conselho regulará a questão num prazo de quatro anos e que, a título transitório, as exclusões nacionais serão mantidas através da aplicação de uma cláusula de *standstill*.

3 — *Bulletin des Communautés européennes*, suplemento 11/73.

10. Além disso, na proposta de Décima Segunda Directiva [4], datada de 25 de Janeiro de 1983, a Comissão formulou regras específicas e pormenorizadas que proibiam a dedução do imposto relativo às despesas de transporte, de alojamento, de alimentação e de bebidas, bem como às despesas de recepção e às despesas com diversões e de luxo. Esta proposta foi retirada na sequência da contínua falta de acordo no seio do Conselho e, desde então, não foi possível adoptar regras comuns relativas às restrições que devem ser introduzidas no direito à dedução do IVA. Recentemente, no âmbito da proposta de directiva que apresentou ao Conselho em 17 de Junho de 1998 [5], a Comissão sugeriu a limitação a 50% da dedução do IVA em relação às despesas de alojamento, de alimentação e de bebidas, em virtude do carácter misto, simultaneamente profissional e privado, das despesas em questão. Em contrapartida, no que diz respeito às despesas sumptuárias, com diversões ou de representação, a Comissão considerou oportuno excluir a dedução do IVA, visto que essas despesas não têm carácter estritamente profissional.

11. Nos termos do artigo 27.° da Sexta Directiva:

«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 deseja introduzir as medidas referidas no n.° 1 delas informará a Comissão, fornecendo-lhe todos os elementos de apreciação úteis.

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

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

5. Os Estados-Membros que, em 1 de Janeiro de 1977, apliquem medidas especiais do tipo das referidas no n.° 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.° 1.»

4 — COM(82) 870 final (JO 1983, C 37, p. 8).
5 — COM(98) 377 final (JO C 219, p. 16).

B — *Direito fiscal nacional*

12. Os artigos 7.° e 11.° do Decreto n.° 67-604, de 27 de Julho de 1967[6], estavam redigidos nos seguintes termos:

Artigo 7.°: «O imposto referente às despesas feitas para assegurar o alojamento ou a instalação dos dirigentes e do pessoal das empresas não é dedutível.

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

Artigo 11.°: «O imposto referente às despesas feitas para garantir a satisfação das necessidades individuais dos dirigentes e do pessoal das empresas, nomeadamente o referente às despesas de recepção, de restaurante e de espectáculos, não é dedutível.

Todavia, esta exclusão não diz respeito às despesas correspondentes:

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

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

13. Após a entrada em vigor da Sexta Directiva, ou seja, em 1 de Janeiro de 1979, foi adoptado o Decreto n.° 79-1163, de 29 de Dezembro de 1979[7]. O artigo 25.° desse decreto substituiu o artigo 236.° do CGI pelo texto seguinte:

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

6 — *JORF* de 28 de Julho de 1967, p. 7541.

7 — *JORF* de 31 de Janeiro de 1979, p. 3333.

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

14. O Conseil d'État (França), no seu acórdão Alitalia, de 3 de Fevereiro de 1989, decidiu que o artigo 25.° do decreto de 1979 era contrário ao direito comunitário, na medida em que excluía o direito à dedução do IVA referente às despesas relativas a bens e serviços utilizados por terceiros; considerou que a exclusão em questão não estava abrangida pela cláusula de *standstill* do artigo 17.°, n.° 6, da Sexta Directiva e, por conseguinte, era contrária a essa directiva.

15. Após a adopção da Decisão 89/487, foi promulgado o Decreto n.° 89-885, de 14 de Dezembro de 1989 [8], que reformulou o artigo 236.° do anexo II do CGI, dando-lhe a forma que tem actualmente:

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

Todavia, esta exclusão não é aplicável:

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

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

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

C — *A Decisão 89/487, em litígio no caso em apreço*

16. Na sequência do acórdão que anulou o artigo 25.° do decreto de 1979, as autoridades francesas pediram ao Conselho que aprovasse derrogações nacionais ao sistema

8 — *JORF* de 15 de Dezembro de 1989, p. 15578.

geral da Sexta Directiva, com base no artigo 27.° da mesma. Concretamente, pediram autorização para proibir a dedução do IVA referente às despesas de alojamento, de restaurante, de recepção e de espectáculos.

17. Nos considerandos da decisão controvertida, o Conselho teve em conta o facto de que «a referida medida visa excluir do direito à dedução do IVA que as onera outras despesas de alojamento, de restaurante, de recepção e de espectáculos, a fim de evitar a fraude ou as evasões fiscais».

18. Nos termos do artigo 1.° da Decisão 89/487:

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

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

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

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

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

IV — Jurisprudência do Tribunal de Justiça

19. Antes de analisar os diversos elementos da resposta às questões prejudiciais apresentadas no caso em apreço, devem recordar-se os eixos fundamentais da interpretação dada pela jurisprudência do Tribunal de Justiça aos artigos 17.° e 27.° da Sexta Directiva.

A — *No que diz respeito ao artigo 17.º da Sexta Directiva*

20. Em primeiro lugar, o Tribunal de Justiça teve a preocupação de indicar claramente que o direito à dedução do IVA referente a bens ou serviços utilizados com vista à realização de operações tributadas, até aos limites definidos pelo artigo 17.º da Sexta Directiva, constitui um dos fundamentos do edifício fiscal comunitário, visto que está em relação directa com os princípios fundamentais da neutralidade do imposto [9] e da igualdade de tratamento fiscal.

21. Em especial, no acórdão Comissão/ /França (50/87) [10], o Tribunal de Justiça declarou que «as características do imposto sobre o valor acrescentado... permitem inferir que o regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA, devido ou pago, no âmbito de todas as suas actividades económicas. O sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado garante, por conseguinte, a *perfeita* neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição de as referidas actividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA» [11]. Em consequência, «na ausência de uma disposição que permita aos Estados-Membros limitarem o direito à dedução conferido aos sujeitos passivos, este direito deve ser exercido imediatamente em relação à totalidade do imposto que onerou as operações efectuadas a montante» [12]. Por outras palavras, o Tribunal de Justiça dá uma grande importância ao carácter total e imediato da dedução do IVA previsto no artigo 17.º da Sexta Directiva [13].

22. É inútil fazer referência, sobre este aspecto, ao acórdão Intiem [14], que precisou que o mecanismo da dedução do IVA regulado pela Sexta Directiva «deve ser aplicado de tal forma que o seu âmbito de aplicação corresponda, na medida do possível, ao âmbito das actividades profissionais do sujeito passivo» [15]. Baseando-se nesta premissa, o Tribunal de Justiça decidiu que o direito à dedução do IVA pago relativamente a bens que, embora vendidos ao sujeito passivo para utilização exclusiva no âmbito das suas actividades profissionais, tenham sido fisicamente entregues aos seus empregados, não podia ser excluído [16].

9 — No que diz respeito ao princípio da neutralidade do imposto, v. os acórdãos de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman (268/83, Recueil, p. 665); de 29 de Fevereiro de 1996, Inzo (C-110/94, Colect., p. I-857), e de 15 de Janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Colect., p. I-1), que a Ampafrance invoca.

10 — Acórdão de 21 de Setembro de 1988 (Colect., p. 4797).

11 — *Ibidem*, n.º 15, sublinhado meu.

12 — *Ibidem*, n.º 16.

13 — *Ibidem*, n.º 19. Neste acórdão, o Tribunal de Justiça decidiu finalmente que o regime fiscal francês que limitava, relativamente às empresas que arrendam os imóveis por si adquiridos ou construídos, o direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante, quando o volume das receitas provenientes do arrendamento desses imóveis fosse inferior a um quinze avos do seu valor, era contrário às regras fiscais comunitárias aplicáveis.

14 — Acórdão de 8 de Março de 1988 (165/86, Colect., p. 1471).

15 — *Ibidem*, n.º 14.

16 — É necessário, contudo, salientar que a interpretação do artigo 17.º não pode ser de tal modo ampla que estenda o direito à dedução do IVA a casos ou a actividades económicas que não entrem explicitamente no âmbito de aplicação deste artigo. Por exemplo, no acórdão de 6 de Abril de 1995, BLP Group (C-4/94, Colect., p. I-983), o Tribunal de Justiça decidiu que, «para conferirem direito à dedução prevista no n.º 2, os bens ou serviços em causa devem apresentar uma relação directa e imediata com as operações sujeitas a imposto e que, para este efeito, o objectivo final prosseguido pelo sujeito passivo é indiferente» (n.º 19). Assim, excepto nos casos previstos expressamente pelas directivas comunitárias relativas ao IVA, «quando um sujeito passivo presta serviços a outro sujeito passivo, que os utiliza para efectuar uma operação isenta, este último não tem o direito de deduzir o IVA pago a montante, mesmo quando o objectivo final da operação isenta é efectuar uma operação sujeita a imposto» (n.º 28).

23. O Tribunal de Justiça teve ocasião de confirmar esta jurisprudência no acórdão BP Soupergaz [17]. Em primeiro lugar, reiterou que, «segundo o princípio fundamental inerente ao sistema do IVA e resultante dos artigos 2.° das Primeira e Sexta Directivas, o IVA aplica-se em cada transacção de produção ou de distribuição, com dedução do IVA que onera directamente as operações efectuadas a montante» [18]. A respeito do direito à dedução previsto nos artigos 17.° e seguintes da Sexta Directiva, o Tribunal de Justiça declarou que este direito «faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça... este direito exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efectuadas a montante. Qualquer limitação do direito à dedução tem incidência no nível do encargo fiscal e deve aplicar-se similarmente em todos os Estados-Membros. Por conseguinte, só são permitidas derrogações nos casos expressamente previstos pela directiva» [19].

24. A cláusula de *standstill* contida no artigo 17.°, n.° 6, da Sexta Directiva é considerada uma dessas derrogações à regra geral da dedução. Todavia, em dois acórdãos recentes, o Tribunal de Justiça recusou-se a interpretar de modo estrito essa excepção e reconheceu, assim, uma ampla margem de apreciação aos Estados-Membros.

25. Em especial, no processo Comissão/ /França (C-43/96) [20], colocou-se a questão de saber se a exclusão nacional, acima referida, do direito à dedução deve ser limitada às despesas que não têm carácter estritamente profissional, ou seja, as despesas feitas pelo sujeito passivo relativamente a bens ou serviços que não são absolutamente indispensáveis aos exercício da sua profissão. O Tribunal de Justiça não concordou com esta interpretação estrita, defendida pela Comissão. Decidiu que a disposição em causa da Sexta Directiva «autoriza os Estados-Membros a manter normas nacionais que excluem o direito à dedução do IVA relativo aos meios de transporte que constituem o próprio instrumento da actividade do sujeito passivo» [21].

26. O Tribunal de Justiça fez o mesmo raciocínio no processo Royscot e o. [22], que dizia respeito, tal como o processo Comissão/França (C-43/96), já referido, à compatibilidade com o direito comunitário das derrogações nacionais que proibiam a dedução do IVA na compra de veículos. O Tribunal de Justiça, referindo-se à cláusula de *standstill* controvertida, decidiu que «decorre da sua redacção clara e inequívoca que a referida disposição autoriza os Estados-Membros a excluir do direito à dedução mesmo as despesas que tenham carácter estritamente profissional...» [23]. Por

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

18 — *Ibidem*, n.° 16.

19 — *Ibidem*, n.° 18.

20 — Acórdão de 18 de Junho de 1998 (Colect., p. I-3903).

21 — N.° 18 do acórdão de 18 de Junho de 1998, Comissão/ /França, já referido na nota 20.

22 — Acórdão de 5 de Outubro de 1999 (C-305/97, Colect., p. I-6671).

23 — *Ibidem*, n.° 23.

conseguinte, o poder de apreciação que é deixado aos Estados-Membros é especialmente amplo; a única restrição imposta às autoridades nacionais consiste no facto de não poderem «excluir todos ou quase todos os bens e serviços do regime do direito à dedução...» [24].

27. Outro aspecto do acórdão aqui analisado é igualmente importante. A Comissão sustentou que um Estado-Membro podia perder o direito de manter exclusões do direito à dedução, baseadas na cláusula de *standstill* do artigo 17.° da Sexta Directiva, se tivesse posteriormente alterado o seu direito nacional, de forma a tornar a cláusula em questão inaplicável [25]. O Tribunal de Justiça não respondeu expressamente a esta afirmação; da sua atitude, pode deduzir-se, *a contrario*, que, no âmbito do litígio nele pendente, nem as alterações controvertidas do direito nacional tinham atingido a cláusula de «*standstill*», nem as alterações das regras nacionais posteriores justificam que os Estados-Membros percam os direitos decorrentes dessa cláusula. Em qualquer caso, a questão das consequências, relativamente à cláusula de *standstill*, que as alterações posteriores do direito interno comportam, não foi tratada de forma exaustiva pelo Tribunal de Justiça [26].

28. Para compreender a atitude adoptada pelo Tribunal de Justiça quanto à interpretação do artigo 17.°, n.° 6, da Sexta Direc-

24 — *Ibidem*, n.° 24.

25 — V. n.° 19 do acórdão Royscot e o., já referido na nota 22: «Aquando da audiência, a Comissão referiu que resulta do acórdão de 18 de Junho de 1998, Comissão/França (C-43/96, Colect., p. I-3903), que o Reino Unido tinha sido de facto inicialmente autorizado a manter as exclusões do direito à dedução em causa. Contudo, este teria, no entender da Comissão, perdido tal direito na sequência de uma alteração do direito nacional que atinge a cláusula de '*standstill*' prevista no artigo 17.°, n.° 6, da Sexta Directiva.»

26 — Todavia, devem mencionar-se dois outros acórdãos do Tribunal de Justiça, que se prendem com a questão da interpretação das cláusulas de *standstill* contidas na Sexta Directiva. No processo Comissão/Alemanha (acórdão de 27 de Outubro de 1992, C-74/91, Colect., p. I-5437), o Governo alemão invocou as disposições transitórias do artigo 28.°, n.° 3, da Sexta Directiva — que autorizam os Estados-Membros a continuar a isentar do IVA determinadas actividades, em derrogação das disposições comunitárias contidas na Sexta Directiva — que, segundo ele, deviam permitir considerar a legislação nacional respeitante à tributação das agências de viagens conforme com o direito comunitário. Contudo, o Tribunal de Justiça decidiu que, uma vez que esse Estado não tinha mantido, o que ele não contestou, relativamente às diferentes operações efectuadas pelas agências de viagens, o regime geral de imposição do IVA aplicável antes da entrada em vigor da Sexta Directiva, mas tinha adoptado um regime especial, tinha deixado de poder invocar a cláusula de *standstill*. Por outras palavras, de acordo com o acórdão em questão, é possível que, em certos casos, um Estado-Membro perca o benefício das consequências favoráveis que decorrem da cláusula de *standstill* contida na Sexta Directiva, se tiver alterado a sua legislação inicial, ou seja, a legislação a favor da qual poderia funcionar a cláusula de *standstill*.
Todavia, no acórdão Norbury Developments (acórdão de 29 de Abril de 1999, C-136/97, Colect., p. I-2491), mais recente, que dizia igualmente respeito à interpretação e à aplicação da cláusula de *standstill* contida no artigo 28.°, n.° 3, alínea b), da Sexta Directiva, o Tribunal de Justiça reconheceu a possibilidade de os Estados-Membros manterem as vantagens decorrentes da cláusula de *standstill* nos casos em que, através de um acto posterior, tenham alterado apenas em parte o regime nacional em vigor antes da adopção da Sexta Directiva. Observou ainda que a interpretação restritiva de uma cláusula de *standstill* no sentido de que, embora um Estado-Membro possa manter o regime legal existente antes da adopção da Sexta Directiva, não pode limitar o seu alcance ou suprimi-lo, ainda que, apenas em parte, teria efeitos nefastos na aplicação uniforme da Sexta Directiva (v. n.° 20 do acórdão Norbury Developments).
Dos referidos acórdãos do Tribunal de Justiça resulta que, quando um Estado-Membro tenha aplicado uma cláusula de *standstill* contida na Sexta Directiva para manter a legislação nacional adoptada antes da entrada em vigor da Sexta Directiva, pode introduzir alterações ou restrições a essa legislação, desde que, contudo, essas alterações não sejam contrárias ao princípio fundamental da segurança jurídica. Há que considerar como um caso extremo aquele em que um Estado-Membro tenha abandonado manifestamente a sua legislação aplicável antes da entrada em vigor da Sexta Directiva, nomeadamente elaborando uma nova legislação e invoque, em seguida, a cláusula de *standstill* para fazer reviver as disposições inicialmente aplicáveis. Todavia, se se exceptuar este único caso, os poderes que decorrem para os Estados-Membros da cláusula de *standstill* não lhes são retirados necessariamente pelo simples facto de terem alterado o regime nacional mantido por força desta cláusula.

tiva, é indispensável ter em conta a impossibilidade de os Estados-Membros e as instituições comunitárias se entenderem quanto às despesas que não dão direito à dedução do IVA [27]. As dificuldades surgidas aquando da elaboração das disposições controvertidas da Sexta Directiva e a omissão prolongada do Conselho, que, mesmo depois de ter terminado o prazo de quatro anos fixado pela directiva [28], não adoptou medidas na matéria, foram referidas tanto pelo Tribunal de Justiça como pelo advogado-geral no processo Comissão/França [29], como pelo advogado-geral no processo Royscot [30]. Uma vez que o legislador comunitário, competente na matéria, não conseguiu redigir as disposições adequadas, que teriam permitido revogar a cláusula de *standstill* do artigo 17.° da Sexta Directiva, o Tribunal de Justiça não pode substituí-lo, propondo uma interpretação estrita dessa cláusula.

B — *No que diz respeito ao artigo 27.° da Sexta Directiva*

29. No que diz respeito ao artigo 27.° da Sexta Directiva, que prevê que o Conselho pode autorizar os Estados-Membros a introduzirem medidas especiais derrogatórias da directiva, para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais, a jurisprudência do Tribunal de Justiça é, até ao momento, a seguinte.

30. Em primeiro lugar, o acórdão Comissão/Bélgica (324/82) [31] revelou claramente que a possibilidade dada às autoridades nacionais de manterem uma legislação diferente ou introduzirem uma nova apenas autoriza as derrogações necessárias à realização dos objectivos, expressamente indicados, do artigo 27.°, ou seja, a simplificação da cobrança do imposto e a prevenção das fraudes e evasões fiscais. Nesse acórdão, o Tribunal de Justiça decidiu que, uma vez que não demonstrou que as medidas nacionais controvertidas respeitantes à tributação dos veículos automóveis eram necessárias para fazer face ao risco de fraude ou de evasão fiscal, o Reino da Bélgica não tinha cumprido as obrigações que lhe incumbiam nos termos do direito comunitário.

31. Em seguida, no acórdão Direct Cosmetics I [32], o Tribunal de Justiça sublinhou o carácter excepcional das derrogações previstas no artigo 27.° da directiva. Uma legislação nacional que se afasta das regras da Sexta Directiva, em conformidade com o seu artigo 27.°, n.° 5, não pode ser objecto de uma interpretação ampla. As alterações posteriores dessa legislação, que alargam o âmbito de aplicação das regras

27 — V. *supra*, n.os 9 e 10 das presentes conclusões.

28 — Artigo 17.°, n.° 6, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva. Deve salientar-se que essa omissão é, na minha opinião, susceptível de justificar uma acção contra essa instituição nos termos do artigo 232.° CE.

29 — N.° 19 do acórdão de 18 de Junho de 1998, Comissão/ /França, já referido na nota 20, e n.os 14 a 19 das conclusões do advogado-geral Jacobs nesse processo.

30 — N.os 74 a 77 das conclusões do advogado-geral Léger no processo Royscot e o., já referido na nota 22.

31 — Acórdão de 10 de Abril de 1984 (Recueil, p. 1861).

32 — Acórdão de 13 de Fevereiro de 1985 (5/84, Recueil, p. 617).

nacionais, derrogando a Sexta Directiva, apenas são conformes com o direito comunitário se forem aprovadas pelo Conselho, em conformidade com o artigo 27.°, n.° 2, da Sexta Directiva.

32. No acórdão Direct Cosmetics e Laughtons Photographs [33], o Tribunal de Justiça foi convidado a controlar a validade de uma decisão do Conselho que autorizou a adopção de medidas especiais derrogatórias da Sexta Directiva. O Tribunal de Justiça examinou a legalidade da decisão de aprovação do Conselho à luz dos critérios definidos no artigo 27.° da Sexta Directiva, do princípio da proporcionalidade e dos princípios fundamentais desta directiva. Depois de ter considerado que a notificação dirigida pelo Estado-Membro interessado à Comissão, tal como prevista no artigo 27.°, n.° 2, da Sexta Directiva, fazia «suficientemente» referência aos problemas a que a medida nacional em causa se destinava a fazer face e continha todos os elementos essenciais para identificar o objectivo prosseguido [34], o Tribunal de Justiça acabou por decidir que as medidas aprovadas pela decisão do Conselho não eram desproporcionadas em relação ao objectivo prosseguido [35], tendo em conta, contudo, a «flexibilidade» que as medidas em causa conferiam às autoridades fiscais competentes «para utilizar a medida em questão nos casos em que a sua aplicação seja considerada oportuna» [36].

33. Esta jurisprudência está também na base do acórdão BP Soupergaz [37], segundo o qual as derrogações nacionais à Sexta Directiva «só são conformes com o direito comunitário na condição de, por um lado, se manterem no quadro dos objectivos referidos pelo artigo 27.°, n.° 1 e, por outro lado, terem sido objecto de notificação à Comissão e de autorização do Conselho, tácita ou expressa, obtida nas condições especificadas pelos n.os 1 a 4 do mesmo artigo» [38].

34. Finalmente, no acórdão Skripalle [39], o Tribunal de Justiça foi convidado a definir o âmbito de aplicação da autorização concedida pelo Conselho à República Federal da Alemanha, nos termos do artigo 27.° da Sexta Directiva, com vista à adopção de uma medida especial derrogatória das disposições dessa directiva, no que diz respeito à tributação das prestações de serviços a título oneroso entre pessoas próximas ou parentes. No seu acórdão, o Tribunal de Justiça indica que «as medidas nacionais derrogatórias susceptíveis de evitar fraudes ou evasões fiscais devem ser interpretadas estritamente» e só podem derrogar as regras gerais da Sexta Directiva «dentro dos limites estritamente necessários à prossecução desse objectivo» [40]. Analisando em que medida essas condições estão preenchidas no caso em apreço, o Tribunal de Justiça, admitindo que, entre membros da mesma família ou entre pessoas próximas, possa existir um certo risco de fraude ou evasão fiscal, indicou que esse risco não existe «quando resulte de dados objectivos

33 — Acórdão de 12 de Julho de 1988 (138/86 e 139/86, Colect., p. 3937, a seguir «acórdão Direct Cosmetics II»).
34 — *Ibidem*, n.° 36.
35 — *Ibidem*, n.° 48.
36 — *Ibidem*, n.° 44.
37 — Já referido na nota 17.
38 — *Ibidem*, n.° 22.
39 — Acórdão de 29 de Maio de 1997 (C-63/96, Colect., p. I-2847).
40 — *Ibidem*, n.° 24.

que o contribuinte agiu correctamente» [41]. Com base nesse fundamento, o Tribunal de Justiça definiu, de forma restritiva, o âmbito de aplicação da autorização concedida pelo Conselho à República Federal da Alemanha.

35. Da jurisprudência acima analisada resulta que o Tribunal de Justiça traçou as linhas directrizes seguintes no que diz respeito à questão controvertida. A dedução do IVA referente a bens e a serviços utilizados num estádio intermédio, que antecede a realização de outras operações sujeitas ao imposto, no quadro previsto pelo artigo 17.° da Sexta Directiva, é uma componente importante do regime comunitário do IVA, que está directamente ligado ao princípio fundamental da neutralidade do imposto. Por esse facto, as excepções a esta regra geral, resultantes, nomeadamente, da possibilidade, prevista no artigo 27.° da Sexta Directiva, de adoptar novas derrogações ao sistema geral desta directiva, devem, em princípio, ser interpretadas estritamente. Contudo, as possibilidades de derrogação dadas aos Estados-Membros, em virtude da faculdade que lhes é conferida, em aplicação da cláusula de *standstill* constante do artigo 17.°, n.° 6, da Sexta Directiva, de manterem as exclusões da dedução do IVA previstas antes da entrada em vigor da directiva são, de acordo com a jurisprudência actualmente existente, especialmente amplas, na medida em que visam qualquer despesa, independentemente do seu carácter profissional ou não: o único limite imposto a essa possibilidade de os Estados-Membros excluírem a dedução do IVA refere-se ao caso extremo em que um Estado-Membro tenha acabado por excluir a quase totalidade dos bens e serviços do sistema do direito à dedução.

V — No que diz respeito ao objecto da Decisão 89/487 do Conselho

36. Antes de examinar a legalidade da decisão em litígio, é indispensável determinar o seu objecto preciso. Segundo a Ampafrance, a derrogação concedida pelo Conselho à República Francesa abrange todas as despesas de alojamento, de recepção e de espectáculos, independentemente da qualidade da pessoa a favor da qual o sujeito passivo suporta essas despesas. Em contrapartida, o Governo francês sustenta que, tendo em conta o contexto no qual a decisão controvertida se insere a nível da ordem jurídica interna, ela visa apenas a exclusão do direito à dedução do IVA referente às despesas feitas em proveito de terceiros à empresa interessada. A Comissão parece ligar-se a esta posição. A Sanofi e o Conselho não abordam esta questão nas suas observações escritas.

A — *Argumentos das partes*

37. A Ampafrance descreve, em primeiro lugar, o seu ponto de vista respeitante ao

41 — *Ibidem*, n.° 26.

direito fiscal aplicável em França. Considera que o regime inicial, introduzido pelo referido decreto de 1967, só excluía do direito à dedução do IVA as despesas que eram efectuadas para satisfazer as necessidades individuais dos dirigentes e do pessoal das empresas. O decreto de 1979 alargou a exclusão do direito à dedução do IVA a todas as despesas de alojamento, de restaurante, de recepção e de espectáculos, sem distinguir consoante elas tenham sido efectuadas em benefício de dirigentes ou de pessoal da empresa ou a favor de terceiros. Por outro lado, o decreto de 1979 não faz qualquer distinção entre as despesas consoante elas tenham ou não carácter profissional. A Ampafrance sublinha, ainda, que, no acórdão Alitalia, de 3 de Fevereiro de 1989, o Conseil d'État declarou contrária ao direito comunitário a exclusão do direito à dedução do IVA referente às despesas controvertidas, que tinham sido efectuadas pelo sujeito passivo em proveito de terceiros. No que diz respeito às despesas desta natureza, quando elas tenham sido efectuadas em proveito dos dirigentes e do pessoal da empresa, a Ampafrance deduz da jurisprudência do Conseil d'État[42], anterior ao acórdão Alitalia, que o IVA referente a essas despesas podia ser deduzido nos termos do decreto de 1967, se fosse provado o seu carácter profissional. Da jurisprudência do Conseil d'État, a Ampafrance retira a conclusão que nunca foi contestada a possibilidade de os sujeitos passivos deduzirem o IVA referente às despesas que estejam em relação imediata com a sua actividade profissional. Segundo ela, foi por esse motivo que as autoridades francesas deram início ao procedimento previsto no artigo 27.° da Sexta Directiva, para obterem autorização do Conselho para excluir do direito à dedução do IVA todas as despesas de alojamento, de restaurante, de recepção e de espectáculos, tenham ou não carácter profissional.

38. A Ampafrance invoca a interpretação acima descrita, que propõe relativamente ao regime fiscal em vigor em França a partir de 1967, em apoio da tese segundo a qual a Decisão 89/487, impugnada no caso em apreço, cobre a categoria de despesas de alojamento, de restaurante, de recepção e de espectáculos no seu conjunto e não apenas as despesas que as empresas sujeitas ao imposto suportam em proveito de terceiros. A Ampafrance afirma que, na medida em que a República Francesa tinha mantido em vigor o decreto de 1967, a cláusula de *standstill* do artigo 17.° da Sexta Directiva só lhe permitia excluir do direito à dedução do IVA as despesas efectuadas para satisfazer as necessidades individuais dos dirigentes e do pessoal da empresa. O facto de, no acórdão Alitalia (já referido), o Conseil d'État ter contestado a compatibilidade com o direito comunitário das disposições do decreto de 1979 apenas quanto às despesas efectuadas em proveito de terceiros não pode ser interpretado — segundo a Ampafrance — como uma indicação que prova que a exclusão geral do direito à dedução do IVA referente às despesas efectuadas em proveito do pessoal da empresa sujeita a imposto, tal como era previsto pelo decreto de 1979 e tal como continua a aplicar-se até ao presente, está coberta pela cláusula de *standstill* do artigo 17.° da Sexta Directiva e está, portanto, em conformidade com o direito comunitário. Em todo o caso, a Ampafrance considera que o decreto de 1979 revogou o de 1967; por conseguinte, a República Francesa tinha perdido a possibilidade de invocar a cláusula de *standstill* na altura em que deu início ao procedimento previsto no artigo 27.° da Sexta Directiva. A Ampafrance conclui que daí resulta logicamente

42 — Invoca, em especial, os acórdãos de 9 de Julho de 1977, Chaussures Myris, e de 13 de Fevereiro de 1980, SA Locafrance.

que a autorização concedida pelo Conselho na Decisão 89/487 apenas podia dizer respeito às despesas de alojamento, de restaurante, de recepção e de espectáculos no seu conjunto.

39. A Sanofi adoptou o mesmo ponto de vista na audiência. Sustentou que a decisão em causa tinha por objecto todas as despesas de alojamento, de restaurante, de recepção e de espectáculos, independentemente da qualidade da pessoa que beneficia dessas despesas.

40. Em contrapartida, o Governo francês defende que o objecto da decisão do Conselho em litígio é manifestamente mais limitado do que aquele que as recorrentes no processo principal descrevem. Nesse sentido, invoca o acórdão Alitalia do Conseil d'État, do qual deduz *a contrario* que a exclusão geral do direito à dedução do IVA referente às despesas de alojamento, etc., efectuadas em proveito dos dirigentes e do pessoal das empresas sujeitas ao imposto, exclusão essa já introduzida pelo decreto 1967, estava coberta pela cláusula de *standstill* do artigo 17.°, n.° 6, da Sexta Directiva e, por conseguinte, não era contrária ao direito comunitário. Após o acórdão Alitalia e para fazer face à questão específica do tratamento fiscal das despesas efectuadas pelas empresas em proveito de terceiros, a República Francesa decidiu pôr em prática a possibilidade conferida pelo artigo 27.°, n.° 1, da Sexta Directiva, apresentando um pedido nesse sentido à Comissão. Em consequência, sempre segundo o Governo francês, tendo em conta o quadro no qual esse pedido foi apresentado às instituições comunitárias, a Decisão 89/487 limita a exclusão do direito à dedução do IVA referente às despesas de alojamento, de restaurante, de recepção e de espectáculos apenas aos casos em que essas despesas são efectuadas pelas empresas em proveito de terceiros.

41. A este respeito, a Comissão esclarece que a derrogação às disposições gerais da Sexta Directiva que a Decisão 89/487, impugnada no caso em apreço, introduz, diz respeito ao n.° 2 do artigo 17.° da Sexta Directiva e não ao n.° 6 do mesmo artigo, como é indicado, por lapso, na decisão em questão. Segundo a Comissão, o pedido apresentado pelas autoridades francesas situa-se no âmbito do artigo 17.°, n.° 2, da Sexta Directiva e visa a alteração da legislação nacional existente no sentido de um alargamento da exclusão do direito à dedução do IVA, apenas no caso de despesas efectuadas em proveito de terceiros por empresas sujeitas ao imposto. A Comissão sustenta que esta interpretação restritiva da Decisão 89/487 se baseia ainda no acórdão Alitalia (já referido) do Conseil d'État, no qual este decidiu que a extensão do regime nacional de exclusões do direito à dedução do IVA apenas era contrária ao direito comunitário na medida em que dissesse respeito à categoria específica de despesas efectuadas em proveito de terceiros.

42. Na audiência, as partes atribuíram uma importância especial à questão da determinação das disposições da Sexta Directiva, relativamente às quais a República Francesa pediu autorização para introduzir uma

derrogação, autorização essa que lhe foi concedida pela decisão em causa do Conselho. A Comissão reafirmou a sua tese de que se tratava do n.º 2 do artigo 17.º e não do n.º 6, como foi indicado, por lapso, no texto da decisão. O Governo francês e o Conselho consideraram que a derrogação em causa era perfeitamente legítima e, em qualquer caso, dizia respeito tanto ao n.º 2 como ao n.º 6 do artigo 17.º da Sexta Directiva. As recorrentes no processo principal sublinharam que, na medida em que o texto da decisão menciona o n.º 6 do artigo 17.º da Sexta Directiva, a Comissão não pode defender que se trata de um simples lapso. Na medida em que ela autorizou a introdução de derrogações ao n.º 6 do artigo 17.º, a decisão em causa é inválida.

B — *A minha opinião quanto aos problemas acima colocados*

a) No que diz respeito às disposições da Sexta Directiva em relação às quais a decisão em causa autoriza a derrogação

43. Analisarei, em primeiro lugar, a questão de saber em que medida a decisão impugnada diz respeito às disposições do n.º 6 do artigo 17.º da Sexta Directiva e/ou às do n.º 2 do mesmo artigo. Considero que a primeira dessas teses não pode ser admitida. Em primeiro lugar, seria possível colocar a questão de saber em que consiste a introdução de derrogações à cláusula de *standstill* do artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva. Uma explicação provável consiste em dizer que a decisão em causa autorizou a República Francesa a alargar o âmbito de aplicação da cláusula de *standstill* em questão, ao introduzir exclusões do direito à dedução do IVA além das que estavam previstas pela legislação nacional no momento da entrada em vigor da Sexta Directiva. Nesse caso, contudo, não pode tratar-se de uma extensão do objecto da cláusula de *standstill*, na medida em que o problema que se põe em França não é o da *manutenção* de uma legislação preexistente, mas o da *introdução* de disposições nacionais novas, contrárias ao conteúdo da Sexta Directiva. Essas disposições nacionais não vão contra a cláusula de *standstill* do artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva; elas não são simplesmente abrangidas pela cláusula em questão. Todavia, são contrárias às disposições do artigo 17.º, n.º 2, e é por esse motivo que é indispensável apresentar ao Conselho o pedido de autorização previsto no artigo 27.º Por esse facto, é contrário à lógica da Sexta Directiva invocar o artigo 27.º da mesma para justificar a introdução de derrogações nacionais à cláusula de *standstill*. O artigo 27.º atribui aos Estados-Membros a possibilidade de derrogar as disposições da Sexta Directiva *adoptando* medidas novas e não *mantendo* disposições em vigor antes da adopção dessa directiva. De qualquer forma, estas estão abrangidas pela cláusula de *standstill* do artigo 17.º, n.º 6, embora não seja necessário serem aprovadas pelo Conselho, em conformidade com o procedimento previsto no artigo 27.º da Sexta Directiva. Por conseguinte, a referência ao artigo 17.º, n.º 6, feita pela decisão do Conselho aqui em causa é manifestamente errada e é com razão que a Comissão indica que as exclusões do direito à dedução do IVA

propostas pela República Francesa se incluíam necessariamente no n.º 2 desse artigo.

44. Coloca-se, assim, a questão de saber se essa referência errada ao n.º 6, em vez de ao n.º 2 do artigo 17.º, torna a decisão em causa defeituosa e, por conseguinte, inválida, como defendem as recorrentes no processo principal, ou se constitui uma imperfeição da decisão em questão, que pode ser solucionada, segundo a tese defendida pela Comissão. A verdade é que, durante todo o processo de elaboração da decisão, o Governo francês, no seu pedido formulado em aplicação do artigo 27.º da Sexta Directiva, a Comissão na proposta que apresentou ao Conselho [COM(89) 346 final, de 10 de Julho de 1989] e o Conselho na sua decisão parecem ter cometido um erro de direito quanto às disposições da Sexta Directiva em relação às quais se pedia autorização para derrogar. O pedido da República Francesa visa o artigo 17.º, n.º 6; a proposta da Comissão e a decisão do Conselho mencionam a mesma disposição. Pode, portanto, sustentar-se que a decisão não é legal, porque o seu conteúdo jurídico está errado.

45. Todavia, considero que uma solução como essa seria exageradamente rigorosa. Não penso que o facto de as partes que colaboraram na adopção do acto comunitário em causa terem definido erroneamente o enquadramento jurídico aplicável seja suficiente para justificar que, automática e irrevogavelmente, se condene esse acto. Em contrapartida, é oportuno verificar em que medida as disposições aplicáveis do direito comunitário foram respeitadas no caso em apreço, quer a referência que lhes é feita no corpo da decisão é correcta ou falsa. Em especial, a questão fundamental que se coloca consiste em saber em que medida a República Francesa podia utilizar a via legal do artigo 27.º da Sexta Directiva para introduzir disposições nacionais contrárias às da Sexta Directiva, ainda que este Estado-Membro e as instituições nacionais que concederam a autorização em causa tenham pensado, por erro, que essas disposições iam contra o n.º 6 do artigo 17.º da Sexta Directiva e não contra o n.º 2 do mesmo artigo. Basta esclarecer que as exclusões do direito à dedução do IVA que a República Francesa submeteu à aprovação do Conselho não eram certamente contrárias ao n.º 6 do artigo 17.º do Sexta Directiva, mas sim ao n.º 2 do mesmo artigo.

b) No que diz respeito ao âmbito da exclusão do direito à dedução do IVA autorizada pela decisão em causa

46. Resta determinar se a exclusão do direito à dedução do IVA referente às despesas de alojamento, de restaurante, de recepção e de espectáculos, que foi autorizada pela decisão em causa do Conselho, abrange todas essas despesas, independentemente da qualidade das pessoas em proveito das quais foram efectuadas, ou se refere apenas às despesas efectuadas em

proveito de terceiros. Tomo, como ponto de partida desta análise, a carta através da qual a República Francesa pediu a aplicação do artigo 27.° da Sexta Directiva com vista a introduzir disposições nacionais derrogando as disposições gerais da Sexta Directiva. Tanto o Governo francês como a Comissão fazem referência a essa carta e consideram que dela resulta indirectamente que o pedido de autorização dirigido pela República Francesa ao Conselho se referia apenas às despesas de alojamento, de restaurante, de recepção e de espectáculos efectuadas em proveito de terceiros.

47. Considero que a fundamentação das autoridades francesas, tal como formulada na carta que dirigiram, em 13 de Abril de 1989, à Comissão, contém uma contradição fundamental. Por um lado, subentende que, no direito nacional, a exclusão do direito à dedução do IVA relativamente às despesas controvertidas do pessoal e dos dirigentes das empresas é baseada no referido decreto de 1967, o qual está, em princípio, coberto pela cláusula de *standstill* do artigo 17.°, n.° 6, da Sexta Directiva; em contrapartida, a exclusão do direito à dedução do IVA relativamente às despesas da mesma natureza efectuadas pelas empresas em proveito de terceiros, sobretudo após o acórdão Alitalia do Conseil d'État, não parece poder encontrar fundamento legal na legislação nacional anterior à Sexta Directiva. Por outro lado, o pedido da República Francesa destinado a obter a autorização para derrogar as regras da Sexta Directiva nos termos do artigo 27.° é formulado de tal forma que visa todas as despesas de alojamento, de restaurante, de recepção e de espectáculos, quer digam respeito aos dirigentes e ao pessoal das empresas ou a terceiros. Em resumo, do conteúdo da referida carta, dirigida pela República Francesa à Comissão, resulta que, enquanto a República Francesa parece considerar que a exclusão do direito à dedução do IVA, pelo menos em relação às despesas dos dirigentes e do pessoal das empresas, está abrangida pela cláusula de *standstill*, ela solicita, contudo, a aplicação do artigo 27.° para toda a legislação nacional respeitante à exclusão do direito à dedução do IVA referente às despesas de alojamento, de restaurante, etc., sem distinguir entre os dirigentes ou o pessoal, por um lado, e os terceiros, por outro.

48. No que diz respeito à própria Decisão 89/487, deve observar-se que o seu âmbito de aplicação é claramente descrito. Ela exclui do direito à dedução do IVA todas as despesas «de alojamento, de restaurante, de recepção e de espectáculos», independentemente da qualidade da pessoa em proveito da qual a empresa as efectua. Por outras palavras, o legislador comunitário aceita que, no que se refere às despesas controvertidas, se derroguem, de uma forma geral, as regras geralmente admitidas do artigo 17.° da Sexta Directiva.

49. Coloca-se a questão de saber em que medida, como defendem a República Francesa e a Comissão, mas indirectamente, a decisão do Conselho aqui analisada, cor-

rectamente interpretada, abrange apenas os casos de exclusão do direito à dedução do IVA referente às despesas efectuadas em proveito de terceiros e não em proveito do pessoal ou dos dirigentes da empresa, tendo em conta o facto de esta última categoria de despesas estar já prevista pelas disposições nacionais visadas pela cláusula de *standstill* do artigo 17.°, n.° 6, da Sexta Directiva. Não posso aderir à solução proposta que acabei de descrever. Essa solução equivale a reconhecer a possibilidade de interpretar o conteúdo de um acto das instituições comunitárias à luz do direito nacional e, além disso, num sentido contrário à letra desse acto. Com efeito, a formulação da Decisão 89/487 não deixa subsistir qualquer dúvida sobre o seu alcance conceptual; ela confere à República Francesa a possibilidade de excluir do direito à dedução do IVA as despesas de alojamento, de restaurante, de recepção e de espectáculos na sua totalidade, independentemente da qualidade das pessoas em proveito das quais são efectuadas e independentemente da relação distante ou estreita que mantêm com a actividade profissional do sujeito passivo. A tese segundo a qual a decisão em questão, apesar da sua clareza, não se aplica a todos os casos descritos pelas suas disposições, mas apenas a alguns deles, tendo em conta a legislação nacional anteriormente em vigor, contraria, em primeiro lugar, os próprios fundamentos da ordem jurídica comunitária, porque subordina a interpretação de uma regra comunitária dos dados e das especificidades do direito interno. Também é contrária ao princípio fundamental da segurança jurídica, na medida em que permite interpretar uma regra num sentido contrário ao seu texto, induzindo os sujeitos de direito em erro quanto ao seu âmbito de aplicação. Em todo o caso, em aplicação do princípio geral do direito *memo auditur propriam turpitudinem allegans*, a República Francesa não pode solicitar uma interpretação *contra legem* da Decisão 89/487.

50. Finalmente, deve salientar-se que a situação no direito nacional francês, invocada pela República Francesa, é tudo menos clara. O acórdão Alitalia (já referido) do Conseil d'État fornece simplesmente indicações — susceptíveis de refutação — no sentido de que a exclusão do direito à dedução do IVA referente às despesas controvertidas, efectuadas em proveito do pessoal e dos dirigentes de uma empresa, exclusão que o decreto de 1979 previa, estava coberta pela cláusula de *standstill*, através do decreto anterior de 1967. Além disso, não é claro se a passagem da Decisão 89/487 que autoriza a exclusão do direito à dedução do IVA em relação «às despesas de alojamento, restaurante, recepção e espectáculos» tem um conteúdo conceptual idêntico ao dos artigos 7.° e 11.° do decreto de 1967, nos termos dos quais, por um lado, «o imposto referente às despesas feitas para assegurar o alojamento ou a instalação dos dirigentes e do pessoal das empresas não é dedutível» e, por outro lado, «o imposto referente às despesas feitas para garantir a satisfação das necessidades individuais dos dirigentes e do pessoal das empresas, nomeadamente o referente às despesas de recepção, de restaurante e de espectáculos, não é dedutível». Aparte a formulação literal diferente, coloca-se a questão de saber em que medida as disposições controvertidas do decreto de 1967 proíbem a dedução do IVA

referente às despesas em questão, mesmo quando estas tenham carácter estritamente profissional [43]. Se isso for admitido [44], ou seja, se a dedução do IVA referente às despesas profissionais for considerada possível, mesmo à luz do decreto de 1967, o âmbito de aplicação deste torna-se mais estreito do que o da Decisão 89/487, visto que este não exclui, de forma geral, o direito à dedução do IVA referente a essas despesas. A questão do alcance da legislação nacional e, mais especificamente, do decreto de 1967 não é, naturalmente, da competência do Tribunal de Justiça, mas do juiz nacional. Contudo — voltando à premissa sobre a qual baseei a minha fundamentação — seria contrário à própria essência do direito comunitário atribuir ao juiz nacional uma competência que lhe permita determinar o conteúdo de um acto comunitário *por meio* de uma interpretação da sua legislação interna.

51. Tendo em conta as considerações que precedem, considero que não seria correcto tentar restituir o significado da Decisão 89/487 *por intermédio* do direito francês nem reformular o conteúdo dessa decisão no sentido de que ela autoriza a República Francesa a excluir certas despesas do direito à dedução do IVA, apenas nos casos em que essas despesas sejam efectuadas em proveito de terceiros à empresa e não quando se refiram às despesas dos seus dirigentes e do seu pessoal. Considero, portanto, que a decisão impugnada cobre as duas referidas categorias de despesas, como a sua redacção indica claramente. A questão da determinação do regime fiscal aplicável em França, se a Decisão 89/487 vier a ser julgada contrária ao direito comunitário, é uma questão diferente. Apenas voltarei a esta questão — na medida em que ela diz respeito à aplicação da Sexta Directiva — se, após ter verificado a legalidade da decisão do Conselho aqui analisada, contestar a sua validade.

VI — No que diz respeito à legalidade da Decisão 89/487

A — *Argumentos das partes*

a) Ampafrance

52. A Ampafrance afirma que a decisão em litígio é, por um lado, contrária aos objectivos do artigo 27.°, n.° 1, da Sexta Directiva e, por outro lado, não satisfaz as exigências do princípio da proporcionalidade.

53. No que diz respeito aos objectivos do artigo 27.°, eles consistem unicamente na

43 — V., *supra*, os argumentos desenvolvidos a este respeito pela Ampafrance e a jurisprudência do Conseil d'État à qual esta faz referência (n.° 37 das presentes conclusões).

44 — Esta solução é corroborada igualmente por uma interpretação literal do decreto de 1967, do qual parece resultar que, embora as despesas de alojamento dos dirigentes e do pessoal das empresas estejam globalmente excluídas do direito à dedução do IVA, as outras despesas conexas (alimentação, espectáculos, etc.) apenas estão excluídas se estiverem relacionadas com as «necessidades individuais» dos trabalhadores.

simplificação da cobrança do imposto e na luta contra certas fraudes ou evasões fiscais. No seu pedido, o Governo francês fez referência ao segundo destes objectivos, isto é, declarou querer fazer face a certas situações de fraude e de evasão fiscais. Por sua vez, o Conselho, em conformidade com uma jurisprudência constante do Tribunal de Justiça [45], não poderia autorizar a introdução de derrogações nacionais visando a realização de outros objectivos que não os enumerados limitativamente na disposição controvertida da Sexta Directiva. Contudo, segundo a Ampafrance, a exclusão do direito à dedução do IVA aqui em causa não assenta na vontade de punir certos casos de fraude ou de evasão fiscais, antes se baseia na «presunção» de risco de fraude ou de evasão fiscais decorrente do carácter «misto» (privado e profissional) das despesas em causa. Por conseguinte, as autoridades francesas não procuravam lutar contra os riscos enumerados limitativamente na Sexta Directiva, mas pôr em prática um mecanismo que lhes permitisse deixar de verificar o carácter profissional ou não de certas despesas. A Ampafrance sublinha, além disso, que as despesas de recepção com carácter profissional podem ser deduzidas em França do lucro tributável do imposto sobre as sociedades, nos termos do artigo 39.1.1 do CGI, se se demonstrar que foram feitas no interesse da empresa. Basta esta observação, segundo a Ampafrance, para provar que não existem riscos reais de fraude ou de evasão fiscais ligados à dedução das despesas de recepção. Por outro lado, a Ampafrance considera que a Decisão 89/487 foi adoptada segundo modalidades que implicam um desvio de procedimento do artigo 27.° da Sexta Directiva; por um lado, este procedimento visa a introdução de uma exclusão suplementar do direito à dedução do IVA que tinha sido proposta e depois afastada no momento da adopção da Sexta Directiva; por outro lado, trata-se de uma forma indirecta de evitar as consequências produzidas, na ordem jurídica interna, pelo acórdão Alitalia (já referido) [46] do Conseil d'État, que anulou certas disposições do decreto de 1979.

54. No que diz respeito ao princípio da proporcionalidade, a Ampafrance considera que as disposições controvertidas da Decisão 89/487 introduzem uma exclusão geral e sistemática do direito à dedução do IVA, sem que seja necessário provar que existe realmente risco de fraude ou de evasão fiscais. Em consequência, na medida em que instituem uma presunção inelidível, com base na qual é possível uma exclusão do direito à dedução do IVA, mesmo nos casos em que se demonstre a inexistência de qualquer risco para a cobrança do imposto, as disposições em causa são desproporcionadas em relação ao objectivo prosseguido. Além do mais, segundo a Ampafrance, existem em direito francês outras medidas que permitem às autoridades fiscais fazer face eficazmente ao problema da fraude e da evasão fiscais. Por exemplo, o artigo 230.°, n.° 1, do anexo II do CGI prevê que o IVA que tenha onerado os bens e serviços que os sujeitos passivos adquirem ou prestam a si próprios só é dedutível se esses bens e serviços forem «necessários» à sua actividade profissional. A estrita aplicação dessa regra basta para assegurar o respeito da legislação fiscal e permitir efectuar controlos fiscais eficazes. Além disso, como salienta a Ampafrance, existe, no direito francês, um sistema de controlo eficaz das despesas em causa, a saber, o que prevê a obrigação de apresentar uma nota

45 — V. acórdão Skripalle, já referido na nota 39, n.° 30.

46 — V. *supra*, n.° 14.

detalhada das despesas gerais, anexa à declaração anual de resultados. Finalmente, a Ampafrance deduz do acórdão Comissão/ /Bélgica, já referido [47], que as medidas nacionais de prevenção dos riscos de fraude ou de evasão fiscais só podem derrogar o regime geral da Sexta Directiva dentro dos limites estritamente necessários para atingir esses objectivos. Uma vez que existem medidas menos constringentes para os sujeitos passivos do que uma exclusão geral e sistemática do direito à dedução do IVA referente às despesas controvertidas, essa exclusão é contrária ao direito comunitário.

55. Em resumo, a Ampafrance considera que a decisão em litígio do Conselho não satisfaz as exigências do princípio da proporcionalidade porque, de forma geral e absoluta, introduz uma presunção inelidível que pressupõe a existência de um risco de fraude e de evasão fiscal sem que os serviços fiscais tenham que provar esse risco e sem que o sujeito passivo possa apresentar prova em contrário, ao passo que existem em França medidas menos constringentes que permitem fazer face a esse tipo de situações.

b) Sanofi

56. A Sanofi dá às suas observações fundamento análogo; depois de explicar porque é que a questão prejudicial que contesta a validade de um acto das instituições comunitárias é admissível, centra a sua análise no problema da proporcionalidade. Sustenta que a Decisão 89/487 não satisfaz as exigências do princípio da proporcionalidade porque o objectivo prosseguido por essa decisão poderia ser atingido por outros meios menos atentatórios dos objectivos da Sexta Directiva. Considera, ainda, que o processo pendente apresenta semelhanças com aquele que deu origem ao acórdão Comissão/Bélgica [48], no qual o Tribunal de Justiça decidiu que disposições nacionais que derrogam de forma geral e sistemática as regras da Sexta Directiva são desproporcionadas em relação ao objectivo prosseguido. Além disso, de acordo com as observações da Sanofi, a fundamentação da decisão em causa é muito sucinta e não explica as razões pelas quais a derrogação proposta pela República Francesa devia ser autorizada. Em virtude das lacunas na fundamentação, o juiz não pode controlar a proporcionalidade da decisão adoptada e esta é, por esse facto, inválida.

57. Por outro lado, a Sanofi faz, também ela, referência às disposições do direito francês relativas ao imposto das sociedades e observa que as despesas de alojamento, de restaurante, de recepção e de espectáculos são dedutíveis do montante tributável; por outras palavras, no que diz respeito ao quadro específico do imposto das socieda-

47 — Já referido na nota 31.

48 — Já referido na nota 31.

des, a possibilidade de deduzir as despesas controvertidas não é considerada pelo legislador francês como implicando automaticamente fraude ou evasão fiscais. Em consequência, a introdução de uma presunção inelidível de fraude ou de evasão fiscais constitui uma medida de protecção da legalidade fiscal desproporcionada, na medida em que esta poderia ser garantida por um controlo eficaz das despesas em causa. A Sanofi considera que essa forma de controlo eficaz está prevista no artigo 230.° do anexo II do CGI, nos termos do qual qualquer despesa que não for feita no «interesse» da empresa não pode ser objecto de dedução a título do IVA.

58. Finalmente, a Sanofi acrescenta ainda dois argumentos: em primeiro lugar, faz referência ao direito nacional de um grande número de Estados-Membros, que admitem a dedução das despesas controvertidas; não compreende, portanto, as dificuldades respeitantes ao controlo das fraudes ou evasões fiscais que o Governo francês alegou e que o Conselho admitiu existirem. Em segundo lugar, observa que a derrogação controvertida, cuja introdução pela República Francesa foi autorizada pela Decisão 89/487, tinha um carácter temporário; todavia, a incapacidade do Conselho para adoptar as disposições previstas no artigo 17.°, n.° 6, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva fez perdurar esta situação provisória, de tal modo que a derrogação se tornou inevitavelmente desproporcionada em relação ao fim que prossegue. Face às considerações que precedem, a Sanofi propõe que o Tribunal de Justiça declare a Decisão 89/487 inválida.

c) Governo francês

59. O Governo francês recorda, em primeiro lugar, que o sistema do IVA tem como objectivo fundamental tributar o consumo final e não o consumo intermédio, que ocorre no âmbito de outra actividade profissional tributável [49]. Contudo, nem sempre é fácil determinar, em relação a certas categorias de despesas, se estas foram feitas para satisfazer necessidades profissionais ou privadas, critério esse com base no qual se determina se se trata de consumo final ou intermédio. Esta dificuldade é suficiente para abrir a porta a práticas de fraude ou de evasão fiscais por parte dos sujeitos passivos, como sublinhou, aliás, a Comissão nas suas propostas de Sexta e Décima Segunda Directivas [50]. Foi por este motivo, aliás, que o artigo 27.°, n.° 1, da Sexta Directiva previu a possibilidade de adoptar medidas especiais derrogatórias para evitar certas fraudes ou evasões fiscais. Assim, tendo em conta, por um lado, os riscos de consumo final com franquia de imposto, especialmente em relação às despesas de alojamento, restaurante, recepção e espectáculos e, por outro lado, a dificuldade de separar despesas profissionais e privadas, o Governo francês considera que a Decisão 89/487, impugnada no caso em apreço, está em plena conformidade com o objectivo definido pelo artigo 27.° da Sexta Directiva.

49 — O Governo francês faz referência ao acórdão de 5 de Dezembro de 1989, ORO Amsterdam Beheer (C-165/88, Colect., p. 4081, n.° 20).

50 — V. *supra*, n.os 9 e 10 das presentes conclusões.

60. Por outro lado, o Governo francês recorda que, pelos mesmos motivos, a maioria dos Estados-Membros aplica medidas semelhantes. No que diz respeito especificamente ao seu caso, afirma que o acórdão Alitalia (já referido) [51] do Conseil d'État criou um grande risco de fraude e de evasão fiscais por parte das empresas e tornou mais difícil o controlo do destino das despesas controvertidas, na medida em que incitou as empresas a efectuarem despesas cada vez mais elevadas em proveito de terceiros.

61. No que se refere ao princípio da proporcionalidade, o Governo francês considera que a Decisão 89/487 satisfaz as exigências deste princípio, tal como são descritas pela jurisprudência do Tribunal de Justiça. Recorda, concretamente, a posição adoptada pelo Tribunal de Justiça no acórdão Molenheide e o. [52], no qual declarou que, «em conformidade com o princípio da proporcionalidade, os Estados-Membros devem recorrer a meios que, ao mesmo tempo que permitem alcançar eficazmente o objectivo prosseguido pelo direito interno, causem menos prejuízo aos objectivos e aos princípios decorrentes da legislação comunitária em causa». O Governo francês afirma que a exclusão do direito à dedução do IVA referente às despesas de alojamento, restaurante, recepção e espectáculos, que a Decisão 89/487 prevê, é limitada aos casos relativamente aos quais existem riscos reais de fraude ou de evasão fiscais e que correspondem às situações em que é impossível determinar a natureza profissional ou privada das despesas em questão; em contrapartida, o artigo 1.º, n.º 2, da decisão em causa enumera os casos em que, devido ao carácter profissional das despesas em questão, a dedução do IVA é possível.

62. Segundo o Governo francês, a exclusão do direito à dedução do IVA aqui em causa é necessária na medida em que não existem outros meios satisfatórios que permitam verificar a natureza das despesas controvertidas. Por exemplo, as facturas emitidas em nome de uma empresa não permitem determinar a pessoa em proveito da qual as despesas foram efectuadas. Além disso, admitir a dedução das quantias em causa com base nas indicações fornecidas pelas próprias empresas teria como resultado indesejável multiplicar processos judiciais e extrajudiciais sobre a realidade das despesas em questão.

63. O Governo francês considera igualmente que uma comparação entre a situação em causa no presente processo e o regime em vigor em França no que diz respeito ao imposto sobre as sociedades é irrelevante, em virtude da existência de diferenças fundamentais entre esse imposto e o IVA. O IVA é um imposto sobre o consumo final e assenta num mecanismo que garante a neutralidade do imposto; as deduções do IVA visam exclusivamente as despesas efectuadas em relação às necessidades de operações tributadas. Ao contrário, o imposto sobre as sociedades e o imposto sobre o rendimento incidem sobre os rendimentos ou lucros líquidos, isto é, montantes brutos dos quais se deduzem as despesas necessárias à obtenção dos referidos rendimentos ou lucros. Além disso, o

51 — V. *supra*, n.º 14.

52 — Acórdão de 18 de Dezembro de 1997 (C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, Colect., p. I-7281, n.º 46).

Governo francês consideraria arbitrária uma solução que autorizasse a dedução do IVA referente às despesas controvertidas de alojamento, de restaurante, de recepção, etc. das empresas até um certo montante. Em qualquer caso, o Governo francês sublinha que o carácter proporcionado da Decisão 89/487 foi objecto de um controlo aprofundado por parte da Comissão e do Conselho, controlo esse que satisfaz plenamente as exigências da jurisprudência.

64. Na audiência, o Governo francês pediu que o Tribunal de Justiça, no caso de declarar a decisão em causa do Conselho inválida, limite no tempo os efeitos do acórdão, declarando a decisão inválida *ex nunc*; baseou esse pedido na necessidade de respeitar a confiança legítima das autoridades francesas na validade da decisão.

d) Comissão

65. A Comissão, após ter recordado a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à aplicação do princípio da proporcionalidade no âmbito específico do artigo 27.° da Sexta Directiva, deduz daí que seria contrário ao direito comunitário introduzir restrições ao direito à dedução do IVA em casos em que, em primeiro lugar, se prove objectivamente que não é imputável ao sujeito passivo qualquer fraude ou evasão fiscais e, em segundo lugar, que as restrições introduzidas não se limitem ao que é absolutamente necessário para evitar os riscos de fraude ou de evasão fiscais. No que diz respeito à natureza específica das despesas mencionadas na Decisão 89/487, a Comissão sublinha que a Sexta Directiva exclui, em todo o caso, o direito à dedução do IVA referente às despesas «que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação» [53]. Por outro lado, a Comissão remete para a sua proposta de Sexta Directiva, na qual salientou a dificuldade, senão a impossibilidade, de discriminar a parte profissional e a parte privada das despesas em questão.

66. A Comissão deduz das considerações que precedem que teve razão em admitir a justificação das autoridades francesas, segundo a qual existia, no caso em apreço, um risco importante de desvio das regras do IVA: as empresas correm o risco de suportar despesas, sob a forma de presentes ou outros benefícios em espécie, que não devem ser objecto de dedução do IVA, porque não têm ligação com a sua actividade, sem distinguir em que medida essas despesas dizem respeito aos dirigentes e ao pessoal da empresa ou a terceiros. Além disso, as próprias autoridades francesas determinaram os casos em que existe um risco de fraude ou de evasão fiscais e excepcionaram esses casos das exclusões do direito à dedução do IVA; trata-se dos casos enumerados no artigo 1.°, n.° 2, da Decisão 89/487.

67. A Comissão indica, ainda, que a derrogação temporária autorizada pela decisão

53 — Artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva.

em causa refere-se, na realidade, a casos em que existe um risco sério de fraude ou de evasão fiscais. Apesar do laconismo da fundamentação da decisão em questão, a Comissão considera que esse risco está suficientemente provado. Faz, nomeadamente, referência a certas especificidades culturais existentes em França, onde determinadas transacções são concluídas «entre a fruta e o queijo», o que explica a razão de outros Estados-Membros, onde os hábitos na matéria são bastante diferentes, não terem previsto exclusões semelhantes. A Comissão acrescenta que a proibição controvertida autorizada pelo Conselho apresenta a vantagem da clareza, da simplicidade e a segurança jurídica, quer em relação aos operadores, quer em relação às autoridades fiscais. Assim, a Comissão afirma que as medidas visadas pela Decisão 89/487 são justificadas e satisfazem todas as exigências do princípio da proporcionalidade, isto é, que são necessárias, adequadas e proporcionadas, na acepção estrita do termo.

68. Contudo, a Comissão considera que as autoridades nacionais, quando são chamadas a aplicar a medida geral e abstracta aprovada pela Decisão 89/487 devem exercer um controlo concreto sobre as situações fiscais, de forma a distinguir os casos em que existe realmente um risco de fraude ou de evasão fiscal daqueles em que é possível estabelecer objectivamente que certas despesas de alojamento, de restaurante, de recepção e de espectáculos têm carácter estritamente profissional e devem beneficiar do direito à dedução do IVA.

e) Conselho

69. O Conselho defende, nas suas observações, a validade da Decisão 89/487. Considera que esta decisão se justifica pela dificuldade, senão a impossibilidade, de controlar eficazmente a natureza, (profissional ou não) das despesas em litígio. Além disso, segundo o Conselho, o respeito do princípio da proporcionalidade pelo legislador comunitário resulta do facto de o artigo 1.°, n.° 2, da Decisão 89/487 prever casos em que a dedução do IVA referente às despesas em litígio é possível, desde que se verifique objectivamente que têm uma ligação com a actividade profissional da empresa. O Conselho sublinha, ainda, que, nos termos das disposições da Sexta Directiva, apenas o IVA referente às despesas estritamente profissionais é dedutível, o que exclui o IVA referente àquelas que podem qualificar-se como despesas de «luxo». Considera igualmente que a Decisão 89/487 se justifica independentemente da verificação de intenção ou da existência de fraude ou de evasões fiscais sistemáticas. O simples facto de a natureza das despesas em causa permitir utilizá-las como meio de fraude ou de evasão fiscais, dificilmente controláveis pelas autoridades fiscais, é suficiente para justificar as disposições controvertidas. Não é certo que a utilização de outro método para fazer face ao problema colocado, como, por exemplo, a limitação predeterminada do montante das deduções, seja mais conforme com o objectivo da directiva, a saber, a dedução do IVA referente às despesas profissionais intermédias; esse método pode introduzir um elemento de discriminação entre os opera-

dores económicos, que é susceptível de provocar uma distorção da concorrência.

B — *O meu ponto de vista sobre os problemas acima descritos*

70. Em primeiro lugar, não contesto que a luta contra a fraude ou a evasão fiscais corresponda a uma aspiração legítima e importante de qualquer autoridade fiscal que deseje assegurar a realização dos objectivos da Sexta Directiva e o perfeito funcionamento do mecanismo do IVA. Se assim não fosse, o risco da tributação do consumo final ser eludida iria contra a própria filosofia do sistema fiscal em questão.

71. A este respeito, o legislador comunitário estabeleceu uma distinção fundamental entre as despesas que têm carácter estritamente profissional e aquelas que não têm ligação com a actividade profissional do sujeito passivo, excluindo expressamente as despesas sumptuárias, com diversões ou de representação do direito à dedução do IVA. Apenas as despesas estritamente profissionais se podem considerar como referentes a bens ou serviços «utilizados [pelo sujeito passivo] para os fins das próprias operações tributáveis», na acepção do artigo 17.°, n.° 2, da Sexta Directiva e, assim, beneficiar do direito à dedução do IVA.

72. É aí que se situa a dificuldade do presente processo. Existem, evidentemente, despesas cujo carácter profissional, ou não, é muito difícil determinar. São especialmente as despesas de alojamento, de restaurante, de recepção e de espectáculos, sobre as quais se concentra a presente análise, que apresentam sobre este aspecto o maior grau de dificuldade, na medida em que a sua relação com a actividade profissional da empresa não é evidente, podendo favorecer a fraude ou a evasão fiscais. É por esse motivo, aliás, que não foi possível adoptar a este respeito, ao nível comunitário, uma solução legislativa global, como testemunham as dificuldades encontradas no processo de elaboração das Sexta e Décima Segunda Directivas [54]. Além disso, relativamente a certas despesas, pode ser impossível, na prática, fazer a distinção entre despesas profissionais, que beneficiam do direito à dedução do IVA e despesas privadas, sujeitas ao imposto, embora só uma exclusão total do direito à dedução do IVA permita garantir o interesse público e punir certas formas de comportamento ilegal dos sujeitos passivos. É necessário sublinhar, uma vez mais, que o funcionamento correcto do mecanismo do IVA previsto pela legislação fiscal comunitária pressupõe, evidentemente, que se lute contra toda e qualquer forma de fraude ou de evasão fiscais; o legislador comunitário reconhece essa necessidade quando permite que os Estados-Membros solicitem e obtenham do Conselho autorização para adoptarem, ao abrigo do artigo 27.° da Sexta

54 — V. *supra*, n.os 9 e 10 das presentes conclusões.

Directiva, medidas especiais derrogatórias às regras gerais da mesma, para «evitar certas fraudes ou evasões fiscais».

73. Das observações que antecedem, parece resultar que as disposições controvertidas contidas na decisão em causa estão, à primeira vista, em conformidade com a lógica do artigo 27.° da Sexta Directiva, na medida em que visam a realização dos objectivos descritos nesse artigo. Contudo, estas observações não permitem concluir necessariamente que as disposições em questão estão em harmonia com os objectivos globais da Sexta Directiva e podem inserir-se no sistema regulamentar que esta estabelece. O problema resulta do facto de que, se se excluir o direito à dedução do IVA referente a toda e qualquer despesa de alojamento, de restaurante, de recepção e de espectáculos, com excepção apenas dos três casos que o artigo 1.°, n.° 2, da decisão enumera, exclui-se esse direito em relação ao IVA referente a despesas relativamente às quais se pode demonstrar que têm uma relação real com a actividade das empresas, isto é, que têm carácter estritamente profissional. A Ampafrance invoca o exemplo das despesas efectuadas por uma empresa com o alojamento de representantes ou de clientes no âmbito da apresentação de alguns produtos oferecidos para venda; é incontestável que, *até certo ponto*, essas despesas têm uma relação directa com as actividades da empresa e não podem considerar-se incluídas no consumo final.

74. Por conseguinte, não é impossível que a aplicação absoluta do sistema de exclusão do direito à dedução do IVA introduzido pela decisão do Conselho aqui em causa conduza à exclusão do direito à dedução do IVA referente a despesas profissionais das empresas; essa eventualidade também não é contestada pelas partes que defenderam a legalidade do acto comunitário aqui em questão. Desta forma, todavia, ao querer solucionar um problema criado por um possível disfuncionamento do mecanismo de cobrança do IVA (risco de fraude ou de evasão fiscais), atenta-se de outra forma, igualmente grave, contra esse sistema fiscal, sujeitando a imposto certas formas de consumo intermédio, em violação do princípio fundamental da neutralidade do imposto. Penso que, se se interpretar e aplicar correctamente a Sexta Directiva, pode resolver-se o problema do mecanismo da tributação, recorrendo a uma solução igualmente problemática do ponto de vista da compatibilidade com as regras fundamentais de funcionamento do mecanismo em questão. Em todo o caso, uma exclusão do direito à dedução do IVA tão ampla e absoluta como a que está aqui em causa é atentatória dos objectivos da directiva e perturba o equilíbrio das disposições que ela contém. Pretendo com isto dizer que o artigo 27.° da Sexta Directiva não pode ser utilizado como arma para minar um dos fundamentos desta directiva, a saber, o princípio da neutralidade do imposto.

75. A este respeito, não é indiferente, do ponto de vista jurídico, que as disposições comunitárias em litígio sejam equivalentes à adopção de uma presunção inelidível em relação a uma dada categoria de encargos fiscais. A introdução de uma presunção deste tipo suscita, em meu entender, ques-

tões quanto à sua compatibilidade com as regras fundamentais da ordem jurídica comunitária. O princípio do Estado de direito, a protecção da igualdade perante o imposto e a garantia de uma protecção jurisdicional completa e eficaz — noções hoje em dia cada vez mais postas em relevo no sistema jurídico edificado pela Comunidade — não são muito compatíveis com a ideia da introdução de presunções inelidíveis destinadas a resolver legalmente problemas específicos, como o da qualificação jurídica, no plano fiscal, de uma categoria de despesas. Não é por acaso que, nos direitos nacionais dos Estados-Membros, existe uma tendência para declarar inconstitucionais os «axiomas jurídicos» deste tipo [55]. Além disso, não é certo que estejam em conformidade com os princípios da Convenção Europeia dos Direitos do Homem, cujo respeito o Tratado CE passou a impor expressamente [56]. Além do mais, a jurisprudência do Tribunal de Justiça contém indicações das quais se pode deduzir que este não encara o fenómeno das presunções inelidíveis com especial simpatia [57].

76. A estas considerações podem acrescentar-se outras, respeitantes ao princípio da proporcionalidade. É conveniente salientar que a possibilidade de as referidas presunções inelidíveis estarem em conformidade com os objectivos gerais da Sexta Directiva e não suscitarem, pela sua natureza, outro problema de legalidade do ponto de vista comunitário não tem influência nas apreciações respeitantes ao princípio da proporcionalidade. Independentemente da forma que se escolher para resolver os problemas em questão, é necessário, para que possa admitir a legalidade da Decisão

55 — Limitar-me-ei, neste caso, a citar o exemplo da Grécia, em que o Symvoulio tis Epikrateias, que inicialmente tinha considerado constitucionais, em determinadas condições, as presunções fiscais inelidíveis (StE 434/1983, em *EDD* 1984, 75), declarou finalmente que uma presunção fiscal da existência de um rendimento era conforme com as regras constitucionais se «essa presunção for legalmente elidível... o interessado tem sempre a possibilidade de provar que auferiu um rendimento inferior àquele que resulta da presunção» (StE 1694/1900, em *NoB* 39, p. 153, *ToS* 1990, p. 493, *DD* 1990, p. 1189). Desde sempre, a doutrina adoptou uma atitude negativa em relação às presunções inelidíveis: v., a título indicativo, Bei, «Ta amachita tekmiria», em *D.* 9, p. 761; Kypraios, «Ta antisyntagmatika amachita tekmiria tou N. 820/9978» em *DFN* 1980, p. 679; Paulopoulos, «I anadromikotita ton forologikon nomon», em *DFN* 1991, pp. 1733, 1740, e Dellis, «I syntagmatikotita tou antikeimenikou prosdiorismou tou forologiteou eisodimatos», em *DFN* 1996, p. 841.

56 — Apesar de o Tribunal de Estrasburgo não ter abordado especificamente a questão das presunções fiscais inelidíveis, parece que a adopção desse tipo de presunção atenta contra o direito de interpor um recurso num tribunal independente e imparcial com vista a obter a organização de um «processo justo», direito esse garantido pelo artigo 6.°, n.° 1, da CEDH, que foi interpretado pelos conhecidos acórdãos: Belilos/Bélgica, de 28 de Abril de 1988, série A n.° 132; Delcourt/Bélgica, de 17 de Janeiro de 1970, série A n.° 11 e Minelli/Itália, de 25 de Março de 1983, série A n.° 62. Além disso, não é por acaso que esse mesmo órgão jurisdicional equiparou algumas sanções fiscais aplicadas pelas autoridades administrativas às «acusações em matéria penal» do artigo 6.° da convenção.

57 — Acórdãos de 6 de Dezembro de 1990, Comissão/Dinamarca (C-208/88, Colect., p. I-4445), e Comissão/Irlanda (C-367/88, Colect., p. I-4465). Nestes acórdãos, o Tribunal de Justiça declarou contrária à legislação comunitária em vigor uma medida nacional que instituí uma franquia limitada a uma determinada quantidade para a cerveja importada na bagagem pessoal dos viajantes; o Tribunal de Justiça considerou que a medida controvertida implicava a presunção inelidível do carácter comercial da importação e é parcialmente contrária às disposições da Directiva 69/169/CEE do Conselho, de 28 de Maio de 1969, relativa à harmonização das disposições legislativas, regulamentares e administrativas respeitantes às franquias dos impostos sobre o volume de negócios e sobre consumos específicos cobrados na importação no tráfego internacional de viajantes (JO L 133, p. 6). Como observou o advogado-geral Darmon nas suas conclusões nos referidos processos, «o respeito da Directiva 69/169... implica, portanto, por parte das autoridades nacionais, uma fiscalização no local, de natureza prática, que permita eventualmente tomar em consideração o carácter não comercial de uma importação de um número aparentemente elevado de litros de cerveja... Na realidade, verifica-se que as autoridades aduaneiras dos Estados-Membros têm a inteira possibilidade de organizar, em certa medida, uma fiscalização adequada. Tal como a Comissão admitiu na audiência, seria concebível, e conforme com a directiva, que os agentes aduaneiros pudessem considerar que, a partir de uma determinada quantidade, existe uma presunção de que a importação tem carácter comercial, sem que tal exclua de forma absoluta a possibilidade de o viajante fazer a prova em contrário. Chegamos aqui à diferença que existe entre a fixação de uma norma imperativa, que exclui a tomada em consideração de situações particulares, e a indicação... de um critério quantitativo que permita estabelecer uma presunção sem todavia impedir que seja feita a prova em contrário... Parece mesmo existir lugar para uma aplicação coerente da directiva que não caia no excesso, e de facto na impossibilidade, da fiscalização caso a caso, nem afecte a própria essência do sistema comunitário...» (n.os 18 e 19).

do Conselho aqui em causa, que as disposições que ela contém sejam consideradas necessárias e adequadas à realização do objectivo específico que prosseguem e que afectem o menos possível os objectivos e os princípios da Sexta Directiva [58].

77. O método que consiste em excluir, de forma geral e absoluta, do direito à dedução do IVA referente a uma categoria de despesas mostra-se desde logo problemático em relação ao princípio da proporcionalidade. As três excepções à exclusão geral do direito à dedução do IVA que o artigo 1.°, n.° 2, da decisão em causa enumera não provam — embora alguns afirmem o contrário — que a República Francesa, a Comissão e o Conselho procuraram todos os casos em que as despesas de alojamento, de restaurante, de recepção e de espectáculos constituem encargos estritamente profissionais, limitando, assim, a proibição do n.° 1 ao que é absolutamente indispensável para lutar contra a fraude e a evasão fiscais. Além disso, a fundamentação da decisão do Conselho, mesmo analisada à luz da carta que lhe foi dirigida pela República Francesa a solicitar a derrogação controvertida, não permite apreender o raciocínio seguido pelo legislador comunitário quando, por um lado, excluiu do direito à dedução do IVA a totalidade dos casos descritos no artigo 1.°, n.° 1, da Decisão 89/487, visto comportarem um risco de fraude ou de evasão fiscais e, por outro lado, permitiu a dedução do IVA nos casos enumerados no n.° 2 do mesmo artigo. Além do mais, o Conselho não explica suficientemente porque é que a proibição enunciada no n.° 1 é o único meio eficaz para atingir o fim prosseguido, isto é, para solucionar situações de fraude ou de evasão fiscais. De um modo geral, os defeitos da fundamentação da decisão em causa poderiam, por si só, constituir um fundamento de anulação válido.

78. Todavia, independentemente da lacuna formal da fundamentação, que acabo de descrever, penso, em todo o caso, que existem indicações válidas que levam a pensar que as autoridades nacionais e comunitárias poderiam conseguir garantir eficazmente o interesse público, consistente na luta contra a fraude ou a evasão fiscais, adoptando medidas que afectem menos o sistema geral da Sexta Directiva. Não penso na introdução de uma disposição nos termos da qual a dedução do IVA referente às despesas de alojamento, de restaurante, de recepção e de espectáculos fosse unicamente permitida até uma determinada percentagem dessas despesas; não é absolutamente certo que essa solução fosse a mais eficaz. Contudo, poderia introduzir-se uma presunção elidível relativa ao carácter não profissional das despesas em causa, presunção essa que os sujeitos passivos podiam afastar apresentando a prova adequada.

79. Por outro lado — e isto é o mais importante —, o direito fiscal francês prevê a possibilidade de provar o carácter profissional de despesas do mesmo tipo no âmbito do imposto sobre as sociedades. Penso que não têm razão as partes que sustentaram que o exemplo retirado do

58 — V., *supra*, n.° 34 das presentes conclusões.

regime em vigor em França em relação ao imposto sobre as sociedades não apresentava qualquer utilidade no caso em apreço. O risco de fraude ou de evasão fiscais resultante da qualificação de algumas despesas de alojamento, de restaurante, de recepção e de espectáculos como despesas ligadas à actividade profissional, seguida da sua dedução dos rendimentos, lucros, bens ou serviços tributáveis é, *grosso modo*, o mesmo no caso do imposto sobre o rendimento ou do imposto sobre as sociedades que no do IVA. Não é, portanto, lógico que as autoridades fiscais permitam, no primeiro caso, deduzir as despesas em causa dos lucros ou rendimentos tributáveis e proíbam, no segundo caso, deduzir o IVA referente aos bens ou serviços, pelo motivo de essa distinção ser ditada pela necessidade de lutar contra certas formas de infracções fiscais.

80. Não compreendo, assim, porque é que é necessário estabelecer uma proibição tão absoluta em relação a uma categoria de despesas, proibição que não deixa aos sujeitos passivos qualquer possibilidade de apresentarem prova em contrário, visto que meios menos constringentes permitiriam fazer face ao risco de fraude ou de evasão fiscais que a dedução dos montantes em causa eventualmente comporta: por exemplo, aplicando de forma estrita o artigo 230.° do anexo II do CGI, nos termos do qual toda e qualquer despesa que não seja efectuada no «interesse» da empresa não pode ser objecto de dedução do IVA ou, ainda, adoptando disposições mais estritas de conteúdo análogo, especialmente em relação à categoria de despesas em litígio.

81. Tendo em conta o conjunto de considerações que antecedem, considero que a decisão do Conselho aqui em causa não foi adoptada em conformidade com as exigências do princípio fundamental da proporcionalidade.

82. Antes de concluir esta parte da minha análise, considero indispensável examinar uma afirmação da Comissão, segundo a qual as disposições controvertidas da decisão em causa são, em princípio, conformes com o direito comunitário; contudo, quando as autoridades nacionais as aplicam, devem analisar concretamente em que medida cada despesa de alojamento, de restaurante, de recepção e de espectáculos é realmente estranha às actividades tributáveis da empresa, constituindo, por esse facto, fraude ou evasão fiscais. Na realidade, a Comissão tenta salvaguardar a legalidade das disposições em causa fazendo delas uma interpretação *contra legem*, o que, contudo, não é permitido. As disposições da Decisão 89/487 excluem, de forma expressa e absoluta, a dedução do IVA referente a uma determinada categoria de despesas, sem preverem, paralelamente, um controlo destinado a verificar se elas têm ou não carácter profissional e se representam um risco para o funcionamento correcto do sistema do IVA. Trata-se da única interpretação possível das disposições em questão, que decorre directamente do seu texto, que é claro. Por conseguinte, na medida em que, em conformidade com a análise antecedente, essas disposições vão contra o sistema geral organizado pela Sexta Directiva e são contrárias ao princípio da proporcionali-

dade, tornam-se inaplicáveis na ordem jurídica nacional e comunitária.

83. Sobre este ponto, devo examinar o pedido apresentado oralmente pelo Governo francês no que diz respeito à limitação no tempo dos efeitos do acórdão do Tribunal de Justiça quanto à ilegalidade da decisão do Conselho aqui em causa. Penso que esse pedido deve ser indeferido por duas razões. Em primeiro lugar, não é possível, em meu entender, que um Estado-Membro invoque o princípio da confiança legítima para escapar às consequências de uma decisão do Tribunal que declara a invalidade de um acto comunitário. Essa solução não decorre do princípio da segurança jurídica, como sucede em certos casos, em que os particulares se encontram numa situação de confiança legítima criada pelas autoridades públicas; trata-se, antes, de pôr em causa as regras fundamentais da segurança jurídica e do Estado de direito, na medida em que essa solução priva os administrados da possibilidade de serem eficazmente protegidos contra um comportamento, ainda que de boa fé, das autoridades administrativas que tenha por fundamento normas ilegais. Em segundo lugar, o princípio *memo auditur propriam turpitudinem allegans* não permite ao Governo francês escapar às consequências de uma decisão que declare a invalidade da decisão controvertida do Conselho, visto que ele próprio contribuiu, através do pedido que dirigiu ao Conselho e pela sua atitude, mais em geral, para a adopção da decisão em causa com o conteúdo ilegal em questão.

84. Não é suficiente, todavia, formular uma conclusão negativa quanto à legalidade da Decisão 89/487 para responder à questão prejudicial. Como já observei nos números anteriores da minha análise [59], ao declarar os defeitos irremediáveis da decisão em causa e a invalidade da mesma, coloca-se a questão do direito fiscal aplicável aos litígios em causa. Uma vez que a legislação nacional actualmente em vigor, tal como consta do decreto francês de 14 de Dezembro de 1989 [60], passa a não ter doravante qualquer fundamento legal, por ter sido verificada a invalidade da Decisão 89/487, é necessário aplicar, desde que não sejam contrárias ao direito comunitário, as disposições que o direito nacional designa, em conformidade com as suas próprias regras [61].

85. Do ponto de vista do direito comunitário, resta, contudo, responder à questão relativa à forma como se pode aplicar de novo, se é que ainda se pode aplicar, a cláusula de *standstill* do artigo 17.°, n.° 6, da Sexta Directiva. Como já indiquei [62], a cláusula abrangia, em França, o Decreto n.° 67-604 de 1967. Todavia, uma vez que os casos abrangidos anteriormente pelo decreto de 1967 [63] entravam igualmente no âmbito de aplicação da Decisão 89/487

59 — V., *supra*, n.° 47 das presentes conclusões.

60 — V., *supra*, n.° 15 das presentes conclusões.

61 — Todavia, é necessário salientar que, se se afastar o decreto de 1989, é-se levado a fazer reviver a legislação imediatamente anterior, isto é, o decreto de 1979, que só é aplicável se não for contrário às regras da Sexta Directiva; isto significa que a solução adoptada pelo Conseil d'État no acórdão Alitalia (já referido no n.° 14 *supra*) adquire uma nova importância.

62 — V., *supra*, n.° 12 das presentes conclusões.

63 — Remeto para a minha análise constante dos n.os 45 e segs. das presentes conclusões.

ele poderia interpretar-se no sentido de que, por um lado, o decreto já tinha deixado de se aplicar no momento em que a República Francesa solicitou a adopção da Decisão 89/487 e, por outro lado, se se excluir essa decisão do *corpus* das disposições em vigor do direito fiscal comunitário, isso passa a impedir a República Francesa de invocar de novo o decreto de 1967 e, por extensão, a cláusula de *standstill* do artigo 17.° da Sexta Directiva?

86. Penso que deve responder-se negativamente a esta questão. A República Francesa introduziu um regime fiscal específico, excluindo uma determinada categoria de despesas do direito à dedução do IVA, regime esse que estava descrito no decreto de 1967. As referidas disposições não foram postas em causa nem pela adopção do Decreto n.° 79-1163 de 1979, que altera a legislação anterior, nem pelo Decreto n.° 89-885 de 1989, posterior à Decisão 89/487. A República Francesa tentou simplesmente estender o regime das exclusões controvertidas de uma forma que — como resulta da análise que antecede — é contrária às disposições da Sexta Directiva. Isso revela, assim, a vontade permanente das autoridades francesas de manterem em vigor as exclusões iniciais do direito à dedução do IVA e de não renunciarem à utilização da cláusula de *standstill* do artigo 17.° da Sexta Directiva. Por este motivo, penso que, se se declarar a invalidade da Decisão 89/487, as consequências dessa declaração não irão até ao ponto de privarem a República Francesa das vantagens que já retirou da instituição da cláusula de *standstill* em questão. Além disso, deve observar-se que o comportamento adoptado até ao presente por este país não pode considerar-se como afectando a segurança jurídica.

87. Para auxiliar o juiz de reenvio, considero útil fazer, por fim, a seguinte precisão. Para decidir adequadamente os processos pendentes, é indispensável determinar o exacto âmbito de aplicação das exclusões do direito à dedução do IVA que o Decreto de 1967 tinha introduzido. Essas exclusões referiam-se apenas às despesas de alojamento, de restaurante, de recepção e de espectáculos que não tivessem carácter profissional, como afirma a Ampafrance, ou abrangiam globalmente certas despesas, tivessem ou não carácter profissional, como parece resultar de uma interpretação literal das disposições em questão? Trata-se, naturalmente, de um problema que é da competência exclusiva do juiz nacional.

88. Pela minha parte, limito-se a recordar a já referida jurisprudência [64] do Tribunal de Justiça, segundo a qual a margem de apreciação de que dispõe um Estado-Membro que deseje manter, ao abrigo da cláusula de *standstill* do artigo 17.° da Sexta Directiva, as exclusões do direito à dedução do IVA que se aplicavam antes da entrada em vigor dessa directiva é especialmente ampla; elas podem igualmente visar despesas que tenham um carácter estritamente profissional. Procedendo desse modo, contraria-se, contudo, o princípio da neutralidade do imposto e a lógica que inspira o sistema fiscal da Sexta Directiva. Isso dá

64 — V., *supra*, n.° 24 e segs. das presentes conclusões.

lugar à seguinte contradição: enquanto as disposições do direito comunitário prevêem, em princípio, a dedução do IVA referente às despesas profissionais das empresas, essa dedução pode ser excluída por disposições nacionais anteriores à Sexta Directiva. Todavia, essa contradição, que não contribui manifestamente para melhorar o sistema fiscal comunitário e nacional, só pode ser eliminada se o Conselho adoptar medidas legislativas respeitantes ao problema em litígio.

VII — Conclusão

89. Tendo em conta as considerações que antecedem, proponho que o Tribunal de Justiça responda da seguinte forma às questões prejudiciais apresentadas:

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