

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
L. A. GEELHOED
apresentadas em 4 de Outubro de 2001¹

I — Introdução

1. O Verwaltungsgerichtshof austríaco submeteu ao Tribunal de Justiça duas questões relativas à interpretação do artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo e n.º 7, da Sexta Directiva do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado² (a seguir «a directiva»). Estas duas questões dizem especialmente respeito à legalidade de uma medida fiscal austríaca adoptada em 1996, quer dizer mais de um ano depois da adesão da Áustria à União Europeia. Esta medida fiscal exclui certas categorias de mini-autocarros do benefício da dedução do IVA.

II — O quadro jurídico

A regulamentação comunitária

2. A directiva tem nomeadamente por objectivo, dentro de um sistema harmonizado do imposto sobre o volume de negócios que institui o imposto sobre o valor acrescentado (IVA), harmonizar o regime das deduções na medida em que influencie os montantes efectivamente cobrados³.

A este propósito o artigo 17.º, n.º 2, da directiva dispõe:

«Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias opera-

1 — Língua original: neerlandês.

2 — JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

3 — V. o preâmbulo da directiva.

ções tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

- a) O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo;
- b) O imposto o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens importados;
- c) O imposto sobre o valor acrescentado devido nos termos do n.º 7, alínea a), do artigo 5.º e do n.º 3 do artigo 6.º»

3. O artigo 17.º, n.º 6 da directiva dispõe:

«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.»

4. Não foi adoptada até agora qualquer regra comunitária, nos termos do artigo 17.º, n.º 6, embora o prazo previsto nessa disposição tenha terminado já há muito tempo. Em conformidade com o artigo 1.º, efectivamente, a directiva entrou em vigor nos Estados-Membros o mais tardar em 1 de Janeiro de 1978.

Relativamente à Áustria, entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1995, quer dizer na data em que este Estado-Membro aderiu à União Europeia.

5. O artigo 17.º, n.º 7, da directiva dispõe:

«Sem prejuízo da consulta prevista no artigo 29.º, os Estados-Membros podem, por razões conjunturais, excluir parcial ou totalmente do regime das deduções alguns ou todos os bens de investimento ou outros bens. A fim de manterem condições de concorrência idênticas, os Estados-Membros podem, em vez de recusar a dedução, tributar os bens produzidos pelo próprio sujeito passivo ou que este tenha adquirido

no território do país, ou que tenha importado, de modo que tal tributação não exceda o montante do imposto sobre o valor acrescentado que incidiria sobre a aquisição de bens similares.»

6. As regras relativas à consulta referidas no artigo 17.º, n.º 7, nomeadamente, são enunciadas no artigo 29.º da directiva do seguinte modo:

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

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

O comité será presidido por um representante da Comissão.

O Secretariado do comité será assegurado pelos serviços da Comissão.

3. O comité estabelecerá o seu regulamento interno.

4. Para além dos assuntos que sejam objecto de consulta por força da presente directiva, o comité examinará as questões suscitadas pelo seu presidente, seja por iniciativa deste seja a pedido do representante de um dos Estados-Membros, relativas à aplicação das disposições comunitárias em matéria de imposto sobre o valor acrescentado.»

A regulamentação nacional

7. A Umsatzsteuergesetz 1994⁴ (lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios) (a seguir «UstG 1994») entrou em vigor na Áustria em 1 de Janeiro de 1995, que foi igualmente a data da adesão deste país à União Europeia. O § 12 desta lei indica os montantes que um empresário pode deduzir do IVA. Em especial, o § 12, n.º 2, ponto 2, alínea b), dispõe que as entregas de bens e outras prestações não são dedutíveis na medida em que estejam ligadas à aquisição, à locação ou à utilização ou à utilização de veículos ligeiros de passageiros, de carrinhas (break) ou de motociclos. Estas exclusões do direito à dedução têm algumas excepções que não são relevantes para o caso em apreço.

8. O § 12, n.º 2, ponto 2 da UstG 1994 repetiu tal e qual uma disposição da Umsatzsteuergesetz 1972, na versão da segunda lei de alteração de 1977, que

4 — Publicada no BGBl. 663/1994.

entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1978. As disposições em causa foram aplicadas em conformidade com a circular do Bundesminister für Finanzen (a seguir «Ministro») de 18 de Novembro de 1987⁵. Essa circular, dirigida aos serviços fiscais, dispõe:

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

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

9. O § 44, n.º 4, da Strukturangepassungsgesetz 1996⁶ aditou o seguinte parágrafo ao § 12, n.º 2, ponto 2, alínea b), do UStG 1994: «O Ministro pode precisar, por via regulamentar, os conceitos de viaturas ligeiras de passageiros e de veículo comercial. Esse decreto pode ser adoptado com efeitos a contar de 15 de Fevereiro de 1996». Foi em aplicação desta disposição que o Ministro adoptou o decreto de 20 de Junho de 1996⁷ (a seguir «decreto»), que dispõe, a propósito do § 12, n.º 2, ponto 2, alínea b), da UStG 1994, que os camiões e os mini-autocarros não devem ser classificados como as viaturas de turismo e as carrinhas.

10. Nos termos do § 10 desse decreto:

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

1. O veículo esteja homologado, pelas normas em matéria de circulação de veículos, para o transporte de, pelo menos, nove pessoas (condutor

5 — Circular Z 09 1202/4-IV/9/87, publicada no Amtsblatt der Finanzverwaltung, AÖF 1987/330.

6 — Lei de 30 de Abril de 1996, BGBl. 201/1996.

7 — Publicada na BGBl. 273/1996. A circular entrou em vigor com efeitos retroactivos a contar de 15 de Fevereiro de 1996.

incluído) e contenha, além disso, um compartimento de carga no interior. A primeira fila de assentos esteja equipada de origem com três lugares fixos.

2. O veículo esteja homologado, pelas normas em matéria de circulação de veículos, para o transporte de, pelo menos, sete pessoas (condutor incluído) e venha equipado, de origem com um compartimento para bagagem situado atrás da terceira fila de assentos, com um comprimento de, pelo menos, quinhentos milímetros. Este comprimento deve ter, a contar do estrado, uma altura média de quinhentos milímetros.»

11. Em conformidade com exposição dos fundamentos da proposta do governo, a *Strukturanpassungsgesetz 1996* faz parte de um programa de consolidação elaborado pelo Governo federal para diminuir o défice orçamental e reabsorver a dívida pública⁸.

12. No despacho de reenvio o *Verwaltungsgerichtshof* comentou o direito nacional aplicável do seguinte modo.

13. A partir de 1 de Janeiro de 1978, quer dizer, antes da adesão da Áustria à União Europeia, o direito fiscal austríaco excluía, em princípio, qualquer dedução do IVA referente à aquisição, à locação ou à utilização de viaturas de turismo, de carrinhas ou de motociclos, sem especificar o que entendia por esses conceitos. Até 1987, também não enunciou a características distintivas dos camiões e dos mini-autocarros, em relação aos quais o IVA podia, em contrapartida, ser deduzido.

14. Estas características distintivas foram enunciadas na circular de 18 de Novembro de 1987 (que não é vinculativa). Quando um veículo a motor apresentasse as características enumeradas nessa circular e fosse principalmente utilizado para fins profissionais, a prática constante dos serviços fiscais era autorizar a dedução do IVA. Foi assim que os veículos a motor em causa dos modelos Pontiac TranSport e Fiat Ulysee eram, na prática, considerados «mini-autocarros» e podiam beneficiar da dedução do IVA.

15. No decreto ministerial de 1996 as características de um «mini-autocarro» foram restringidas em relação à prática administrativa em vigor até essa altura em conformidade com a circular de 18 de Novembro de 1987. Foi determinado no caso em apreço que os veículos dos modelos Pontiac TranSport e Fiat Ulysee não estavam em conformidade com os novos critérios.

⁸ — Erläuterungen zur Regierungsvorlage, GP XX RV 72, p. 196.

16. Por outro lado, o Verwaltungsgerichtshof nunca foi chamado, nem antes nem depois de 1995, a pronunciar-se sobre a questão de saber se um veículo do modelo Pontiac TranSport ou Fiat Ulysee devia ser classificado como veículo ligeiro de passageiros ou carrinha ou se devia ser considerado um mini-autocarro.

pequeno depósito para bagagens situado na parte detrás.

18. A administração recusou as deduções solicitadas e manteve a sua opinião apesar das reclamações apresentadas contra a sua primeira decisão. Os interessados decidiram então interpor um recurso no Verwaltungsgerichtshof por o direito à dedução do IVA referente à colocação ao serviço desses dois veículos resultar do direito comunitário, em especial, do artigo 17.º, n.ºs 6 e 7 da directiva.

III — Factos e a tramitação processual

O processo pré-contencioso

17. O presente processo decorre de dois recursos pendentes no Verwaltungsgerichtshof. Trata-se, por um lado, do recurso interposto pela sociedade Metropol Treuhand WirtschaftstreuhandgmbH (a seguir «Metropol») contra a Finanzlandesdirektion für Steiermark, e por outro, do recurso interposto por Michael Stadler contra a Finanzlandesdirektion für Vorarlberg. Nas declarações que fez a título do imposto sobre o volume de negócios para os exercícios de 1996 e 1997, a sociedade Metropol pediu a dedução do IVA referente à entrada ao serviço de um veículo a motor do modelo Pontiac TranSport. Na sua declaração do imposto sobre o volume de negócios para o exercício de 1996, M. Stadler, pediu que fosse deduzido o IVA referente à colocação ao serviço de um veículo a motor do modelo Fiat Ulysee. Trata-se, em ambos os casos, de veículos destinados ao transporte no máximo de sete pessoas, condutor incluído. Os veículos têm três filas de lugares, bem como um

19. Na reclamação que apresentara contra o seu aviso de liquidação, a Metropol declarou que, em conformidade com o artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da directiva a Áustria apenas podia manter as exclusões do regime de dedução do IVA que estavam já em vigor em 1 de Janeiro de 1995, quer dizer, na data da sua adesão à União Europeia. Ora, nessa data, todos os mini-autocarros podiam beneficiar dessa dedução. O decreto excluiu um certo número de categorias de mini-autocarros da possibilidade de deduzir o IVA. A Metropol sustenta que essa exclusão não podia, assim, ser fundamentada no artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da directiva e que também não o podia ser nos termos do artigo 17.º, n.º 7, uma vez que não era justificada por razões conjunturais mas unicamente por razões fiscais. Além disso, fora decidida sem limitação no tempo e sem que o comité tivesse sido consultado como exige o artigo 29.º da directiva.

20. Na decisão pela qual decidiu a reclamação, a Finanzlandesdirektion für Steiermark reconheceu que antes da entrada em vigor do decreto, os veículos a motor do tipo Pontiac Transport eram classificados como «mini-autocarros» e podiam, assim, beneficiar da dedução do IVA. Declarou, além disso, que era inquestionável, no plano fáctico, que o veículo em causa não era abrangido pela categoria dos «mini-autocarros» descrita no decreto e que era, assim, de futuro, excluído do benefício da dedução. Em sua opinião, este efeito do decreto é compatível com o artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da directiva. Com efeito, a definição dos «mini-autocarros» dada no decreto estava já em conformidade com a jurisprudência anterior a 1995, não tendo o decreto feito mais do que corrigir uma prática administrativa demasiado liberal. Além disso, a Finanzlandesdirektion referiu que a maior parte dos Estados-Membros da União não autorizavam a dedução do IVA referente à aquisição de um veículo ligeiro de passageiros. Isto implica, em sua opinião, que a directiva permite excluir os mini-autocarros do benefício da dedução. A administração acrescentou ainda que enquanto nenhuma nova directiva venha harmonizar as exclusões do regime da dedução, o artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da directiva permite à Áustria tratar os mini-autocarros como «veículos ligeiros de passageiros» e excluí-los do regime de dedução do IVA.

21. Do processo Stadler, a Finanzlandesdirektion für Vorarlberg recusou a dedução do IVA porque os conceitos de «veículo ligeiro de passageiros» e de «break» (carriinha) que eram utilizados no § 12, n.º 2, alínea b) da UstG 1994 tinham sido redefinidos no decreto em conformidade

com a jurisprudência do Verwaltungsgerichtshof e que, desde a entrada em vigor desse decreto, já não é possível deduzir o IVA relativamente aos veículos em causa.

22. Segundo a administração, este efeito do decreto não pode ser considerado uma violação do direito comunitário, uma vez que o decreto não faz mais do que precisar o § 12, n.º 2, ponto 2, alínea b), da UstG 1994. Portanto, não se trata, em sua opinião, de uma extensão ilegal da exclusão do regime de dedução nos termos do artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da directiva.

As questões prejudiciais

23. Por despacho de 22 de Setembro de 1999, que deu entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 26 de Outubro do mesmo ano, o Verwaltungsgerichtshof austríaco submeteu ao Tribunal de Justiça um pedido de decisão prejudicial relativo às seguintes questões:

«1) O artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, 77/388/CEE, deve ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro está proibido de excluir determinados veículos do direito a dedução do imposto pago a montante depois da

entrada em vigor da directiva, no caso de, antes da entrada em vigor da directiva, a dedução do imposto pago a montante em relação aos referidos veículos ser autorizada pelas autoridades administrativas com base numa prática efectiva?

Tribunal de Justiça precisou o carácter do artigo 17.º, n.º 6, da directiva. Fundar-me-ei nestes dois acórdãos para responder à primeira questão do juiz de reenvio.

- 2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, o artigo 17.º, n.º 7, primeira frase, da Sexta Directiva do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, 77/388/CEE, deve ser interpretado no sentido de que autoriza um Estado-Membro, sem recorrer à consulta prévia prevista no artigo 29.º da directiva, a alargar indefinidamente as exclusões da dedução do modo descrito na primeira questão, para efeitos de consolidação do orçamento?»

IV — A primeira questão

25. Antes de responder à primeira questão propriamente dita, coloco duas interrogações preliminares às quais responderei baseando-me essencialmente nos dois acórdãos Comissão/França de 14 de Junho de 2001¹⁰, nos quais o Tribunal de Justiça precisou o carácter do artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo. Para responder à primeira questão prejudicial, o Tribunal de Justiça poderá utilmente colocar a questão de saber em que medida o decreto austríaco de 1996 altera a situação jurídica existente.

A tramitação processual no Tribunal de Justiça

24. O Governo austríaco e a Comissão apresentaram observações escritas e precisaram oralmente as suas opiniões na audiência de 5 de Julho de 2001. No decurso desta última, a Comissão debruçou-se em pormenor sobre as consequências de dois acórdãos recentes do Tribunal de Justiça, os acórdãos Comissão/França de 14 de Junho de 2001⁹, nos quais o

A título preliminar: o significado, para a Áustria, do artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo

26. No seu despacho de reenvio, o Verwaltungsgerichtshof aborda a questão de saber se a disposição transitória enunciada no artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, pode,

9 — C-345/99, Collect., p. I-4493, e C-40/00, Collect., p. I-4539.

10 — Já citados na nota 9.

apesar do seu carácter derogatório, ser aplicada nos Estados-Membros que, à semelhança da Áustria, só aderiram à União Europeia depois da entrada em vigor da directiva. A doutrina austríaca diz a este propósito que, enquanto disposição derogatória, o artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, deve ser interpretado de forma restritiva e que apenas os Estados-Membros originários eram, assim, autorizados a manter as exclusões existentes do regime de dedução do IVA.

permite à Áustria manter as exclusões do regime de dedução do IVA que estavam em vigor no momento da sua adesão à União Europeia, quer dizer em 1 de Janeiro de 1995. À semelhança do Verwaltungsgerichtshof e da Comissão, julgo essencial que um Estado-Membro herda não apenas obrigações mas igualmente direitos que decorrem do acervo comunitário. Também não se pode esquecer que a Comissão não adoptou qualquer das medidas previstas pelo artigo 17.º, n.º 6, primeiro parágrafo, da directiva.

27. O Verwaltungsgerichtshof considera que esta concepção jurídica não é correcta porque na ausência de disposições específicas, os novos Estados-Membros assumem não só todas as obrigações resultantes do acervo comunitário, mas adquirem também todos os direitos e, portanto, também o direito de manter as exclusões existentes do regime de dedução do IVA¹¹. Além disso recorda que, como os Estados fundadores da Comunidade Europeia ou os Estados-Membros cuja adesão é mais recente, os novos Estados-Membros devem adaptar as suas ordens jurídicas respectivas a grande escala e, deste modo, têm necessidade de regulamentações transitórias da mesma forma que os primeiros. O Governo austríaco e a Comissão são da mesma opinião que o Verwaltungsgerichtshof quanto a este aspecto.

A título preliminar: a competência do Tribunal de Justiça

29. Segundo o Governo austríaco, não é o Tribunal de Justiça mas o órgão jurisdicional nacional que é competente para determinar se, em 1 de Janeiro de 1995, existia uma derrogação ao direito à dedução do IVA relativamente aos veículos em causa. Fundamenta a sua convicção no acórdão Konle¹² e mais particularmente no seu n.º 27, nos termos do qual: «a determinação do conteúdo da legislação actual respeitante às residências secundárias à data de 1 de Janeiro de 1995, data da adesão da República da Áustria, é, em princípio, da competência do órgão jurisdicional nacional. Compete, todavia, ao Tribunal de Justiça fornecer-lhe os elementos de interpretação do conceito comunitário de 'legislação actual' para lhe permitir proceder a

28. Eu próprio considero também que o artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo,

11 — Remete para as conclusões que o advogado-geral G. Tesouro apresentou em 7 de Maio de 1991 no processo Comissão/Espanha (acórdão de 17 de Outubro de 1991, C-35/90, Colect., p. I-5073, n.º 6).

12 — Acórdão de 1 de Junho de 1999 (C-302/97, Colect., p. I-3099).

essa determinação». Durante a audiência, a Comissão contestou a interpretação que o Governo austríaco deu ao acórdão Konle. Em sua opinião, o Tribunal de Justiça é efectivamente competente para definir o conteúdo do direito nacional austríaco no momento da adesão desse Estado-Membro.

30. Também considero que o Governo austríaco tira uma conclusão errada do fundamento do acórdão que cita. O artigo 234.º CE dá ao Tribunal de Justiça o poder de interpretar o direito comunitário pela via prejudicial, mas não de interpretar o direito nacional. Do ponto de vista do acórdão citado, o Tribunal de Justiça explica o modo como concebe a sua missão e dá uma interpretação do conceito comunitário de «legislação existente». Para este efeito, deverá naturalmente examinar também o conteúdo dessa legislação existente.

31. Foi efectivamente o que o Tribunal de Justiça fez no acórdão Konle. Tratava-se, nomeadamente, de responder à questão de saber se uma regulamentação nacional de 1996 — uma legislação posterior à adesão da Áustria — era abrangida pelo conceito de «legislação existente» que é utilizado no Acto de Adesão¹³. Para poder responder a esta questão, o Tribunal de Justiça avaliou a medida em que o conteúdo da regulamentação de 1966 era equivalente ao da legislação tal como existia no momento da

adesão, o que não pôde fazer sem o exame do conteúdo da legislação existente. Nesse aspecto, o processo Konle é semelhante ao presente caso. No processo Konle tendo o Tribunal de Justiça decidido que era competente, não vejo porque razão não o seria no presente caso. Nestas condições, é evidente que já não lhe é possível no caso vertente pronunciar-se sobre a questão de saber se uma regulamentação tal como o decreto ministerial austríaco em causa está em conformidade com o artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da directiva, se não lhe for permitido examinar a situação jurídica existente.

Os dois acórdãos Comissão/França de 14 de Junho de 2001

32. Para decidir o presente processo, é necessário partir dos dois acórdãos de 14 de Junho de 2001. Em primeiro lugar, remeto para as conclusões que apresentei nesses dois processos em que declarei o seguinte: «segundo a natureza da directiva, as possibilidades de derrogar à dedutibilidade do IVA têm um carácter limitativo. No seu acórdão Lennartz, o Tribunal de Justiça declarou que o direito à dedução deve ser exercido imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efectuadas [...]. Dado que tais limitações devem aplicar-se de forma análoga em todos os Estados-Membros, apenas são permitidas derrogações nos casos expressamente previstos pela

13 — Acto relativo às adesões do Reino da Noruega, da República da Áustria, da República da Finlândia e do Reino da Suécia e às adaptações dos Tratados nas quais é fundamentada a União Europeia (JO 1994, C-241, p. 21, e JO 1995, L 1, p. 1).

directiva». As disposições que permitem derrogações devem, além disso, ser interpretadas de modo restrito¹⁴.

o objectivo do artigo 28.º, n.º 4, da Sexta Directiva (v. acórdão *Norbury Developments*, já referido, n.º 19).

33. O Tribunal de Justiça interpretou o poder que têm os Estados-Membros de utilizar a disposição derogatória enunciada no artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, no acórdão que proferiu no processo C-345/99:

«21 A fim de apreciar a compatibilidade da alteração legislativa nacional em causa com as disposições da Sexta Directiva, há que remeter para o acórdão de 29 de Abril de 1999, *Norbury Developments* (C-136/97, Colect., p. I-2491), que dizia respeito a uma outra disposição transitória da Sexta Directiva, a saber, o artigo 28.º, n.º 3, alínea b), relativo às isenções de IVA. O Tribunal de Justiça considerou nesse acórdão que alterações introduzidas na legislação de um Estado-Membro, que não tinham alargado o âmbito da isenção de IVA, mas que, pelo contrário, o tinham reduzido, não tinham violado o disposto no referido artigo. Com efeito, embora este artigo se oponha à introdução de novas isenções ou à extensão do alcance das isenções existentes posteriormente à data de entrada em vigor da Sexta Directiva, não obsta à sua redução, constituindo a sua supressão

22 A interpretação do artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva presta-se à aplicação de um raciocínio análogo. Assim, na medida em que a regulamentação de um Estado-Membro modifica, reduzindo-o, posteriormente à entrada em vigor da Sexta Directiva, o âmbito das exclusões existentes e se aproxima desta forma do objectivo da Sexta Directiva, há que considerar que esta regulamentação está coberta pela derrogação prevista no artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva e não viola o seu artigo 17.º, n.º 2.»

34. É um facto que o decreto ministerial não tem por efeito restringir o alcance da isenção. Dispõe que os mini-autocarros em causa são excluídos do benefício da dedução do IVA, o que não significa imediatamente que o decreto seja incompatível com a directiva. Resulta, com efeito, da jurisprudência do Tribunal de Justiça, e nomeadamente dos acórdãos de 14 de Junho de 2001, que a directiva não impede uma medida nacional que não altere a situação jurídica existente. O artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, proíbe apenas «a introdução de novas isenções ou [...] a extensão do alcance das isenções existentes».

14 — Conclusões de 22 de Fevereiro de 2001, n.ºs 47 e 50. O acórdão *Lennartz* data de 11 de Julho de 1991 (C-97/90, Colect., p. I-3795). Nas observações escritas, a Comissão remete ainda para os acórdãos de 15 de Junho de 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (348/87, Colect., p. 1737, n.º 13), e de 11 de Agosto de 1995, *Bulthuis-Griffioen* (C-453/93, Colect., p. I-2341, n.º 19).

35. A Comissão remete, além disso, para o acórdão Royscot e o.¹⁵, donde decorre nomeadamente que os Estados-Membros podem manter derrogações na acepção do artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da directiva enquanto o Conselho não tiver definido regras, e isso não obstante o facto de o período de quatro anos referido no artigo 7.º, n.º 6, primeiro parágrafo, já ter expirado há muito tempo.

Resposta à questão propriamente dita

36. O litígio limita-se à questão de saber se o decreto ministerial em causa altera a situação jurídica existente.

37. A minha resposta a esta questão é afirmativa. Inspira-se nas duas seguintes considerações:

— para apreciar a situação jurídica existente, é necessário igualmente ter em consideração a prática administrativa em vigor;

— é necessário deduzir dos factos demonstrados que tendo em conta o seu conteúdo, o decreto ministerial altera a situação jurídica existente.

38. No que diz respeito à primeira consideração, remeto em primeiro lugar para a exposição do Governo austríaco que se refere a um parecer jurídico publicado pelo Ministro federal das Finanças em 18 de Novembro de 1987. Esse parecer correspondia à jurisprudência austríaca, mas não era vinculativo. Segundo o Governo austríaco, não fazia parte da legislação nacional existente na acepção do artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da directiva. Em sua opinião, o Tribunal de Justiça não pode ter em consideração uma prática administrativa em vigor para responder à primeira questão. O agente do Governo austríaco ainda observou na audiência que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, um Estado-Membro só cumpre a sua obrigação de transpor as directivas comunitárias para o direito nacional se adoptar regras obrigatórias, não sendo suficientes as práticas administrativas.

39. Não estou de acordo com estas afirmações do Governo austríaco. Recordo que o Tribunal de Justiça não aprecia a questão de saber se o direito nacional está em conformidade com o direito comunitário unicamente com base na legislação nacional, mas também examinando se a prática administrativa seguida num Estado-Membro é conforme ao conteúdo dessa legislação nacional¹⁶. Se o Tribunal de Justiça

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

16 — V., por exemplo, o acórdão de 26 de Junho de 2001, Comissão/Itália (C-212/99, Colect., p. I-4923).

tiver de exercer uma fiscalização tão vasta, é porque deve assegurar o efeito útil do direito comunitário nos Estados-Membros. O recente acórdão Comissão/França¹⁷ fornece um bom exemplo dessa jurisprudência no domínio da directiva. No processo estava em causa uma isenção de IVA incompatível com a directiva que isentava as gorjetas no sector francês da hotelaria, restauração, cafés. Essa isenção — que não era prevista pela legislação fiscal francesa — era fundada numa circular dos serviços fiscais franceses. O Tribunal de Justiça reprovou a sua aplicação e condenou a República Francesa.

40. A comparação que o Governo austríaco fez com as obrigações a que o legislador nacional está sujeito quando transpõe uma directiva não é correcta. «[N]os termos de uma jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, as meras práticas administrativas, susceptíveis por natureza de serem modificadas por vontade unilateral da administração e desprovidas de adequada publicidade, não podem ser consideradas como constituindo execução válida da obrigação que incumbe aos Estados-Membros, destinatários de uma directiva, nos termos do artigo 189.º do Tratado CEE.¹⁸ » A condição assim colocada para a boa aplicação das directivas resulta da necessidade de garantir a segurança jurídica dos beneficiários de uma directiva. Estes devem poder conhecer os direitos que para eles resultam da legislação comunitária e, se necessário, estar em condições de os invocar nos órgãos jurisdicionais nacionais. O que está em causa no

caso em apreço, não é, no entanto, uma obrigação à qual um Estado-Membro deve sujeitar-se quando aplica o direito comunitário, mas a simples verificação de uma prática existente.

41. Isto conduz-me à minha segunda consideração.

42. A Comissão afirma que o decreto ministerial em causa tem uma definição mais restritiva do conceito de mini-autocarro, o que teve por efeito que os veículos em causa já não possam ser considerados como tais. Assim, o decreto alterou a situação jurídica.

43. O Governo austríaco afirma que as regras a que esses veículos são sujeitos em toda a União Europeia são as que são aplicadas aos veículos ligeiros de passageiros ou às carrinhas. Isto não é válido unicamente para os veículos destinados a transportar mais de nove pessoas. Em sua opinião, este critério deveria ser igualmente utilizado em matéria de direito fiscal. Faz referência a uma proposta que a Comissão apresentou em 1998 para alteração da directiva e na qual o limite era os veículos serem destinados a transportar mais de nove pessoas, incluindo o motorista.

44. Acrescenta que os mini-autocarros de pequena dimensão, do tipo Pontiac Tran-

17 — Acórdão de 29 de Maio de 2001 (C-404/99, Colect., p. I-2667).

18 — V., por exemplo, acórdão de 28 de Fevereiro de 1991, Comissão/Alemanha (C-131/88, Colect., p. I-825).

Spor ou Fiat Ulysee só apareceram no mercado nos últimos anos. Os adquirentes compram-os para substituir veículos ligeiros de passageiros e não autocarros. Assim, seria incompatível com a finalidade do § 12, n.º 2, ponto 2 da UstG 1994 e com a jurisprudência do Verwaltungsgerichtshof considerar esses veículos como autocarros. O artigo 10.º do Decreto de 1996 precisa, portanto, que devem ser considerados veículos ligeiros de passageiros ou carrinhas (break). Pela primeira vez, o decreto fixou os critérios obrigatórios não com o objectivo de alargar a categoria dos veículos que são excluídos do direito à dedução, mas a fim de traçar um limite mais claro.

45. Desejo recordar em primeiro lugar que, em conformidade com a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, as derrogações ao direito à dedução devem ser interpretadas de modo restrito¹⁹. Uma interpretação restrita exclui qualquer alteração, mesmo menor, do direito à dedução que não seja conforme ao objectivo da directiva.

46. É sob esta perspectiva que é necessário examinar a justificação que o Governo austríaco alega para a defesa do decreto. Invoca essencialmente a função dos mini-autocarros em causa. Esta função, que é comparável a um veículo ligeiro de passageiros e não à de um autocarro, é, aliás, reconhecida pela legislação noutros Estados-Membros. Embora à primeira vista, o Governo austríaco defina correctamente a

função desses mini-autocarros, esta não é, no entanto, pertinente para responder à primeira questão do órgão jurisdicional de reenvio. O facto de os mini-autocarros de pequena dimensão, tais como os Pontiac TranSport e os Fiat Ulysee só terem, parece, surgido no mercado depois de 1987 também não é relevante.

47. Tendo em conta a exigência de uma interpretação restrita, o que é importante para a resposta do Tribunal de Justiça, é o facto de que, até à entrada em vigor do decreto, os mini-autocarros cuja capacidade fosse inferior a nove pessoas podiam beneficiar do direito à dedução e que não podem beneficiar dela a partir dessa data.

48. Observo, para ser exaustivo, que a Strukturangepassungsgesetz de 1996 e o decreto que nela se fundamentou visam precisamente eliminar certas possibilidades de dedução. Resulta efectivamente da exposição dos fundamentos da proposta do Governo que a nova regulamentação (nomeadamente) tem por objectivo reduzir o défice orçamental e reabsorver a dívida pública.

49. Assim, proponho ao Tribunal de Justiça que responda à primeira questão do seguinte modo: o artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da directiva não permite a um Estado-Membro excluir, depois da sua entrada em vigor, certos veículos a motor do direito da dedução do IVA quando no momento da entrada em vigor

19 — V. o n.º 32 das presentes conclusões.

da directiva uma prática administrativa nacional constante autorizava essa dedução.

VI — A segunda questão

50. A segunda questão do juiz de reenvio é composta de duas partes. Trata-se, em primeiro lugar, de examinar as consequências jurídicas do não respeito do procedimento de consulta prevista pelo artigo 29.º da directiva. Em seguida, trata-se de precisar o significado do critério deduzido das «razões conjunturais».

O procedimento de consulta

51. O Governo austríaco refere que o procedimento previsto pelo artigo 29.º é um procedimento puramente consultivo e que, contrariamente ao artigo 27.º, por exemplo, não é previsto que dê origem a uma decisão do Conselho. O objectivo é o de assegurar uma aplicação coerente da directiva. Um particular não pode invocar o incumprimento desta disposição.

52. Segundo a Comissão, o artigo 17.º, n.º 7, não pode ser invocado por um

Estado-Membro sem que o processo de consulta tenha sido previamente seguido. Recorda que, no acórdão *Direct Cosmetics* — relativo ao artigo 27.º, n.º 2, da directiva, que prevê também uma notificação pelo Estado-Membro que adopte uma medida derrogatória — o Tribunal de Justiça declarou que: «os Estados-Membros têm a obrigação,... de dar cumprimento a todas as disposições da Sexta Directiva. Na medida em que não foi estabelecida uma derrogação, nos termos do artigo 27.º, que impõe um dever de notificação aos Estados-Membros, as autoridades fiscais nacionais não podem invocar contra um sujeito passivo uma disposição derrogatória do sistema da Sexta Directiva»²⁰. A Comissão afirma que esta concepção estrita é válida também para o artigo 29.º A consulta permite uma aplicação coordenada do artigo 17.º, n.º 7, e fornece também a possibilidade de verificar previamente o contexto a que a medida nacional foi adoptada por razões conjunturais.

53. Observo, como premissa da minha apreciação, que o procedimento instaurado pelo artigo 29.º da directiva deve ser distinguido do previsto pelo artigo 27.º, que estava em causa no acórdão *Direct Cosmetics*. O procedimento do artigo 27.º visa obter do Conselho uma competência que permita adoptar uma medida derrogatória, ao passo que o procedimento do artigo 29.º não origina tal consequência. Contrariamente ao que afirma a Comissão, o acórdão *Direct Cosmetics* não pode aplicar-se pura e simplesmente ao procedimento do artigo 29.º

20 — Acórdão de 13 de Fevereiro de 1985 (5/84, Recueil, p. 617, n.º 37) e *Lennartz* (C-97/90, já citado na nota 14, n.º 33).

54. É por esta razão que remeto para a jurisprudência — pormenorizada — que o Tribunal de Justiça consagrou ao incumprimento das regras formais. O Tribunal de Justiça fez uma distinção entre formalidades essenciais e as que não o são. O incumprimento das formalidades essenciais dá origem à nulidade do acto. O Tribunal de Justiça tem uma ampla concepção das formalidades essenciais²¹.

55. Considero que o não cumprimento do procedimento de consulta previsto pelo artigo 29.º da directiva deve, no caso em apreço, ser considerado uma violação de uma formalidade essencial, violação que dá origem à nulidade do recurso ao artigo 17.º, n.º 7, da directiva. Esta conclusão é-me imposta pela própria redacção do artigo 17.º, n.º 7. Uma exclusão do direito à dedução só é autorizada «sem prejuízo da consulta prevista no artigo 29.º» A consulta do comité não foi prevista para permitir uma simples troca de informações: é uma condição de adopção de uma medida nacional fundamentada no artigo 17.º, n.º 7. Portanto, é lógico que a obrigação de o consultar tenha essa importância. O procedimento deve igualmente permitir à Comissão controlar a utilização do poder derogatório, que, como referi insistentemente quando examinei a primeira questão, deve ser interpretado de forma estrita.

56. A minha opinião é corroborada pelo acórdão de 30 de Abril de 1996, CIA Security International²². Estava em causa, nesse processo, o incumprimento, por um Estado-Membro, da obrigação de notificação que lhe impunha a Directiva 83/189/CEE do Conselho, de 28 de Março de 1983, relativa a um procedimento de informação no domínio das normas e regulamentações técnicas²³. Nesse acórdão o Tribunal de Justiça comparou essa obrigação de notificação a uma «comunicação prévia que não fazia depender a entrada em vigor das regulamentações projectadas do acordo ou da não oposição da Comissão». A obrigação de notificação em causa não é «simplesmente de informar a Comissão, mas precisamente [...] com uma finalidade mais geral, de eliminar ou restringir os entraves às trocas comerciais, de informar os outros Estados das regulamentações técnicas projectadas por um Estado, de dar à Comissão e aos outros Estados-Membros o tempo necessário para reagir e propor alterações que permitam atenuar as restrições à livre circulação de mercadorias decorrentes da medida prevista e de deixar à Comissão o tempo necessário para propor uma directiva de harmonização». Foi devido a esta finalidade mais geral que o Tribunal de Justiça considerou que a obrigação de notificação era uma formalidade essencial, o que não era o caso da obrigação geral de comunicação com a qual tinha sido comparada.

57. Os critérios enunciados no acórdão CIA Security International impõem, assim,

21 — Foi assim que o Tribunal de Justiça considerou, por exemplo, como formalidade essencial a obrigação de fundamentar as decisões (acórdão de 22 de Março de 2001, França/Comissão, C-17/99, Colect., p. I-2481, n.º 35), a obrigação de consultar o Parlamento Europeu durante o processo de adopção de um regulamento (acórdão de 10 de Junho de 1997, Parlamento/Conselho, C-392/95, Colect., p. I-3213, n.º 14), ou ainda a obrigação de enviar aos Estados-Membros, dentro dos prazos, os documentos necessários à adopção de um parecer pelo comité permanente da construção (acórdão de 10 de Fevereiro de 1998, Alemanha/Comissão, C-263/95, Colect., p. I-441, n.º 32).

22 — C-194/94, Colect., p. I-2201, n.º 49.

23 — JO L 109, p. 8; EE 13 F14 p. 34.

que se considere a obrigação de consulta prevista pelo artigo 17.º, n.º 7, como uma formalidade essencial. Esta obrigação tem um objectivo mais geral, isto é, permitir um controlo da utilização que fazem os Estados-Membros da possibilidade que têm de derrogar o regime geral e impedi-los, deste modo, de utilizar indiscriminadamente este poder.

60. A exigência de razões conjunturais significa que a medida fiscal deve ter por objectivo impedir flutuações de conjuntura. Assim, deve fazer parte da política conjuntural do Estado que é o seu autor. Quando falo da política conjuntural neste contexto, pretendo dizer que as autoridades procuram influenciar a curto prazo, através do orçamento do Estado, os dados macroeconómicos tais como a produção, o consumo, e o volume das importações e das exportações. Tais políticas frequentemente são relativas a um período de dois anos.

O critério das «razões conjunturais»

58. O Governo austríaco entende que os Estados-Membros podem utilizar o artigo 17.º, n.º 7, a fim de corrigir os equilíbrios macroeconómicos, reduzir o défice orçamental e reabsorver a dívida pública. As medidas nacionais não devem necessariamente ser limitadas no tempo. Pode tratar-se de regras que já existiam no momento da entrada em vigor da directiva. A Comissão responde que os Estados-Membros não podem invocar razões orçamentais para utilizar este poder por um período indeterminado.

61. Seria desproporcionado examinar aqui em pormenor a questão de saber que margem de manobra a aplicação da união económica e monetária deixa ainda aos Estados-Membros para a realização de uma política conjuntural própria, mas considero que, a partir do momento que essa união foi realizada, tais políticas devem ser coordenadas no seio da Comunidade. Faço aqui referência ao procedimento previsto no artigo 99.º CE. Por conseguinte, não pode haver de modo algum a aplicação estritamente unilateral do artigo 17.º, n.º 7.

59. Um Estado-Membro só pode derrogar a possibilidade de deduzir o IVA na acepção do artigo 17.º, n.º 7, se puder invocar razões conjunturais. Em minha opinião não há dúvida que uma regulamentação de duração indeterminada, que visa, além disso, reduzir o défice orçamental e reabsorver a dívida pública, não tem uma origem conjuntural.

62. Vou agora debruçar-me sobre a segunda questão prejudicial propriamente dita. Uma medida na acepção do artigo 17.º, n.º 7, da directiva deverá, em princípio, ser limitada no tempo. Uma flutuação conjuntural é, pela sua própria natureza, um fenómeno temporário. Não acredito que seja necessário que a própria medida limite expressamente a sua validade no tempo, uma vez que uma regulamentação por tempo indeterminado pode ser

revogada depois de algum tempo, mas é necessário então que resulte claramente da exposição dos fundamentos ou de outros documentos anexos que o Estado-Membro tem verdadeiramente a intenção de retirar a sua regulamentação quando a situação conjuntural o permitir.

63. De qualquer modo, é evidente que uma regulamentação que suprime o direito à dedução por razões conjunturais não pode ter carácter estrutural.

VII — Conclusão

64. Tendo em conta as observações precedentes, proponho ao Tribunal de Justiça que responda às questões prejudiciais do Verwaltungsgerichtshof do seguinte modo:

«O artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, não permite a um Estado-Membro excluir, depois da entrada em vigor da directiva, certos veículos a motor do direito à dedução do IVA quando no momento dessa entrada em vigor a prática administrativa nacional constante autorizava tal dedução.»

Quanto à segunda questão: o artigo 17.º, n.º 7, da directiva não permite instaurar uma exclusão do direito à dedução do IVA por razões conjunturais sem que tenha sido previamente consultado o comité como é previsto pelo artigo 29.º da directiva. Além disso, a restrição enunciada no artigo 17.º, n.º 7, que não autoriza as exclusões fundamentadas em razões conjunturais, implica que essas exclusões só devem, em princípio, ter uma duração de validade limitada no tempo e não podem, de qualquer modo, ter carácter estrutural.»