

|

## 61996C0043

Conclusões do advogado-geral Jacobs apresentadas em 13 de Novembro de 1997. - Comissão das Comunidades Europeias contra República Francesa. - Incumprimento - Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho - Artigo 17., n.os 2 e 6 - Direito a dedução - Exclusão por regras nacionais anteriores à Sexta Directiva. - Processo C-43/96.

*Colectânea da Jurisprudência 1998 página I-03903*

### Conclusões do Advogado-Geral

*1 No presente processo, a Comissão intentou, nos termos do artigo 169.º do Tratado CE, uma acção por incumprimento contra a República Francesa para que o Tribunal de Justiça declare que, ao não autorizar os sujeitos passivos a deduzir, em determinadas condições, o imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») que incide sobre os meios de transporte utilizados para fins profissionais, a República Francesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força da Sexta Directiva IVA (1), e nomeadamente do disposto no artigo 17.º, n.º 2.*

*A regulamentação comunitária relevante*

*2 Nos termos do artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva:*

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

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

*3 Todavia, o artigo 17.º, n.º 6, da directiva prevê:*

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

*Até à data 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 O Conselho ainda não tomou a decisão prevista na primeira frase desta disposição.

*A regulamentação francesa controvertida*

5 O artigo 237.º do Anexo II do code général des impôts (a seguir «CGI») prevê:

«Os veículos ou máquinas, qualquer que seja a sua natureza, concebidos para transportar pessoas, ou para utilização mista, que constituam uma imobilização ou, caso contrário, quando não se destinem a ser revendidos em estado novo, não dão direito a dedução.»

6 Sem prejuízo de algumas excepções, esta regra é válida para as bicicletas, os motociclos, os veículos particulares, as embarcações, os aviões e os helicópteros. Não se aplica aos veículos comerciais como furgões, camionetas, camiões e tractores. Os helicópteros estão excluídos do direito a dedução ainda que sejam utilizados para operações de fotografia, recolha de imagens, publicidade, ensino de pilotagem, levantamentos topográficos ou geodésicos (2).

7 A Comissão alega que o artigo 237.º do anexo II do CGI, tal como é interpretado e aplicado pela administração fiscal francesa, é contrário ao artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva, porque priva os sujeitos passivos do direito a dedução do IVA referente aos bens que constituem «o instrumento ou o próprio objecto» da sua actividade. Com esta expressão, a Comissão limita o objecto da acção aos casos em que os bens em questão «são a tal ponto uma necessidade que condicionam de modo absoluto o exercício da própria actividade profissional», por oposição aos casos em que os bens «contribuem em grande medida para facilitar o exercício da actividade».

8 Como exemplo de bens utilizados como verdadeiro instrumento da actividade de um sujeito passivo, a Comissão refere na petição o caso de uma empresa que utiliza helicópteros para trabalhos aéreos que não o transporte de pessoas. Na carta de interpelação de 6 de Setembro de 1991, a Comissão referia igualmente o caso de uma escola de condução cuja actividade implicava a utilização de veículos automóveis para o ensino de condução. Todavia, após uma modificação da legislação francesa (3), que autorizou a dedução do IVA para os veículos destinados exclusivamente ao ensino de condução, a Comissão deixou de manter as acusações sobre este aspecto.

9 Em contrapartida, a acção da Comissão não abrange, por exemplo, os veículos utilizados por um caixeiro viajante ou veterinário. Embora facilitem consideravelmente o exercício da actividade, esses bens não podem, segundo a Comissão, ser considerados o instrumento de uma actividade.

10 A República Francesa e o Reino Unido, que interveio em apoio dos pedidos da República Francesa, defendem que o artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da directiva autoriza expressamente a manutenção das disposições francesas que - tal como a Comissão admite - sejam anteriores à entrada em vigor da directiva. Partilho este ponto de vista.

11 A Comissão defende que a República Francesa faz do disposto no artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, uma interpretação desligada do contexto. Em seu entender, o termo «exclusões» utilizado no segundo parágrafo do artigo 17.º, n.º 6, constitui uma contracção da expressão «serão excluídas as despesas que não tenham carácter estritamente profissional», constante da segunda frase do primeiro parágrafo do artigo 17.º, n.º 6. As despesas relativas a bens que constituem o próprio objecto da actividade do sujeito passivo não podem em caso algum ser equiparadas a despesas que não tenham carácter estritamente profissional e, assim, não podem ser objecto das exclusões referidas no segundo parágrafo.

12 Todavia, esta análise é incorrecta. A primeira frase do artigo 17.º, n.º 6, primeiro parágrafo, prevê a adopção pelo Conselho de disposições que determinem as despesas «que não conferem direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado». A segunda frase deste parágrafo

acrescenta que «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» (4). Resulta quer do texto, quer da estrutura deste parágrafo, que se previa a adopção pelo Conselho de disposições pormenorizadas respeitantes a todas as categorias de despesas que não conferem direito a dedução, incluindo - mas não exclusivamente - as despesas que não tenham carácter estritamente profissional.

13 Nos termos do artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, «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 Sexta Directiva. Por conseguinte, o segundo parágrafo está ligado não à segunda frase do primeiro parágrafo, mas à primeira frase: os Estados-Membros podem, nos termos do segundo parágrafo, manter todas as exclusões nos domínios que devem ser objecto de disposições comuns adoptadas pelo Conselho, em aplicação da primeira frase do artigo 17.º, n.º 6.

14 A análise que precede é conforme com a génese do artigo 17.º, n.º 6. Na exposição de motivos que acompanhava a proposta de Sexta Directiva do Conselho (5), a Comissão indicava que:

«determinadas despesas, embora efectuadas no quadro do funcionamento normal da empresa, destinam-se igualmente a satisfazer necessidades privadas e a sua repartição entre parte `profissional' e parte `privada' não pode ser objecto de um verdadeiro controlo» (6).

15 Assim, o artigo 17.º, n.º 6, da proposta previa:

«Não conferem direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado que sobre eles tenha incidido:

a) as despesas de alojamento, hospedagem, restaurante, alimentação, bebidas, divertimento, transporte de pessoas, quando não sejam efectuadas por empresas que tenham como objecto social, a título principal ou acessório, o exercício dessas actividades;

b) as despesas sumptuárias;

c) as despesas de recepção;

...»

16 Por conseguinte, é claro, por um lado, que, ao redigir esta proposta, a Comissão se preocupou não apenas com o facto de certas despesas efectuadas pelos sujeitos passivos não terem carácter estritamente profissional, mas igualmente com o facto de certas despesas, embora feitas no quadro do funcionamento normal da empresa, serem difíceis de distribuir entre parte profissional e parte privada (7). Por outro lado, resulta de uma comparação dos textos respectivamente propostos e adoptados do artigo 17.º, n.º 6, que, embora aquando da adopção da Sexta Directiva os Estados-Membros estivessem de acordo no essencial quanto a determinadas categorias de despesas, nomeadamente as sumptuárias, de divertimento e de representação, nenhum acordo foi alcançado no que se refere ao regime aplicável ao transporte de pessoas.

17 As propostas apresentadas pela Comissão, em aplicação da primeira frase do artigo 17.º, n.º 6, fornecem outros elementos úteis quanto à questão de saber o que a própria Comissão considerava como sendo o alcance das questões sobre as quais a decisão fora diferida aquando da adopção da Sexta Directiva. A proposta da Comissão apresentada em 25 de Janeiro de 1983, de uma décima segunda directiva do Conselho (8), para além de estabelecer disposições que afastavam a dedução do imposto que incide sobre as despesas de transporte (9), as despesas de

alojamento, de alimentação ou de bebidas (10), as despesas de recepção (11), bem como as despesas de divertimento e sumptuárias (12), continha disposições pormenorizadas no que se refere aos meios de transporte. O artigo 1.º, n.º 1, da proposta previa que estavam excluídas do direito a dedução do IVA «as despesas relativas à aquisição, ao fabrico ou importação, à locação financeira, ao crédito ou locação, à utilização, à transformação, à reparação e à manutenção de veículos de turismo, de embarcações de recreio, de aeronaves de turismo ou de motociclos». O conceito de «veículo de turismo» era definido como «qualquer veículo rodoviário, incluindo o seu reboque, que não seja os que, pelo seu tipo de construção ou equipamento, se destinam apenas ao transporte de mercadorias, ou que se destinam a uma utilização industrial ou agrícola, ou que tenham mais de nove lugares sentados, incluindo o do condutor». O artigo 1.º, n.º 2, previa excepções para os veículos:

«a) afectos ao transporte de pessoas, a título oneroso;

b) afectos ao ensino de condução ou ao treino;

c) afectos à locação;

d) que façam parte das existências de exploração de uma empresa».

18 Em 20 de Fevereiro de 1984, a Comissão apresentou uma proposta modificada (13) em que alterou o regime aplicável aos veículos de turismo e motociclos. Nos termos de um novo n.º 1-A, inserido no artigo 1.º, os Estados-Membros deviam limitar o direito a dedução a uma percentagem do IVA referente a esses bens. Além disso, a Comissão propunha a inserção de um novo artigo 3.º-A, redigido da seguinte forma:

«No que diz respeito às despesas enumeradas nos artigos 1.º, 2.º e 3.º, o sujeito passivo pode, se provar tratar-se de despesas exclusivamente profissionais, pedir a aplicação do artigo 17.º, n.º 2, da Directiva 77/388/CEE.

Os Estados-Membros manterão ou instituirão um dispositivo de controlo a posteriori destinado a garantir que essas despesas têm carácter exclusivamente profissional.»

19 As propostas que a Comissão apresentou em aplicação da primeira frase do artigo 17.º, n.º 6 (e que foram entretanto retiradas devido ao desacordo que existia no Conselho), visavam, por conseguinte, a adopção de regras comuns sobre as restrições a introduzir nas deduções do imposto a montante, no que diz respeito aos meios de transporte em geral e ao alcance das excepções a conceder para determinados tipos de actividade, como as escolas de condução ou as empresas de aluguer de veículos ou, de uma forma mais geral, em relação aos sujeitos passivos capazes de justificar uma utilização para fins exclusivamente profissionais. Por outras palavras, referiam-se precisamente aos aspectos discutidos no caso em apreço.

20 Durante o processo, a Comissão sublinhou a grave alteração do sistema do IVA que é provocada pelas regras que excluem a dedução do imposto no que se refere aos veículos de transporte de pessoas. Alega que a República Francesa não demonstrou em que é que os veículos e outras máquinas em causa exigem um regime especial e defende que as disposições francesas são desproporcionadas em relação ao objectivo que consiste em prevenir os riscos de fraude. Os casos de utilização desses bens para satisfazer necessidades privadas poderiam ser regulados pela via normal, isto é, mediante uma regularização dos direitos a dedução de um sujeito passivo, em aplicação dos artigos 17.º e 19.º, ou mediante uma tributação do consumo final, na acepção dos artigos 5.º, n.º 6, e 6.º, n.º 2.

21 No caso presente, não me parece necessário que a República Francesa justifique a justeza das suas disposições. Tal como indiquei, resulta claramente quer do texto, quer da génese do artigo 17.º, n.º 6, bem como das propostas apresentadas pela Comissão em aplicação da

*primeira frase da mesma disposição, que actualmente não existe nenhuma regra comum que regule a dedução do IVA respeitante aos veículos de transporte de pessoas e que, até essas regras serem adoptadas, os Estados-Membros podem manter neste domínio todas as exclusões que aplicavam no momento da entrada em vigor da Sexta Directiva. O artigo 17.º, n.º 6, não se limita, contrariamente ao que a Comissão parece sugerir, a conferir aos Estados-Membros o poder de manter medidas de luta contra a fraude cuja legalidade compete ao juiz nacional fiscalizar à luz do princípio da proporcionalidade.*

*22 Em definitivo, não me parece inteiramente surpreendente que alguns Estados-Membros considerem que os veículos de transporte de pessoas mereçam um regime especial. Como a própria Comissão indicou na exposição de motivos relativa à sua proposta de sexta directiva, a utilização desses bens para fins privados é especialmente difícil de controlar; para além disso, tratando-se de veículos de luxo, o consumo final e os elementos de natureza profissional podem revelar-se indistinguíveis. Além do mais, o valor muito elevado desses bens constitui um forte incentivo à utilização privada não declarada. Por razões análogas, alguns Estados-Membros limitam igualmente a possibilidade de dedução das despesas referentes aos veículos a motor para efeitos do imposto sobre o rendimento e do imposto sobre as sociedades (14).*

*23 Nem por isso deixa de ser deplorável que o Conselho não tenha chegado a acordo. Como a Comissão referiu na audiência, em termos de clareza meritória, as regras que impedem os sujeitos passivos de deduzir o IVA relativo a categorias de despesas tão importantes alteram gravemente o funcionamento e a neutralidade do sistema do IVA. Além disso, duvido que o risco de fraude fiscal possa justificar uma exclusão completa desses bens do mecanismo da dedução.*

*24 Todavia, é também claro que o problema exige uma solução legislativa. Esta constatação é amplamente corroborada pela fragilidade do critério que a Comissão sugeriu no caso em apreço. O simples facto de um veículo de transporte de pessoas constituir «o próprio instrumento da actividade» não afasta a possibilidade de fraude fiscal ou de não tributação do consumo final. Ao invés, um veículo que não constitua «o próprio instrumento da actividade» pode, contudo, ser indispensável ao exercício de uma actividade, como confirmam os exemplos que a própria Comissão indicou como sendo casos que se situam fora do âmbito da sua acção, a saber, os veículos a motor utilizados por caixeiros viajantes ou veterinários de zonas rurais. O critério - talvez inevitavelmente - simplista que a Comissão propôs ao Tribunal de Justiça no caso em apreço pode ser confrontado com a série de disposições mais elaboradas que ela apresentou no quadro da sua proposta de décima segunda directiva. De qualquer modo, é claro que, como a República Francesa e o Reino Unido observam, o critério proposto no caso em apreço não encontra qualquer fundamento na Sexta Directiva.*

*25 Contrariamente ao que a Comissão afirma, não penso que os comentários que fiz nos n.os 78 e 79 das conclusões apresentadas no processo Lennartz (15) lhe sejam úteis. Como o Reino Unido observa, nessas conclusões limitei-me a sugerir que o artigo 17.º, n.º 6, não autoriza uma exclusão geral como a que comporta uma disposição nos termos da qual os bens são considerados como sendo inteiramente afectos ao uso privado quando a parte de utilização profissional é mínima. Com base na proposta de Sexta Directiva e na proposta de décima segunda directiva cheguei à conclusão de que as medidas referidas na última frase do artigo 17.º, n.º 6, eram as que diziam respeito a categorias especiais de bens, como os veículos a motor, cuja utilização para as necessidades da empresa é difícil de verificar. As disposições francesas em causa incluem-se manifestamente nesta categoria.*

**Conclusão**

*26 Por conseguinte, considero que o Tribunal de Justiça deve:*

«1) Julgar improcedente a acção da Comissão.

2) Condenar a Comissão nas despesas.»

(1) - *Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1, a seguir «Sexta Directiva»).*

(2) - *Documentação administrativa de base (DB) da administração fiscal francesa (série 3 C A, divisão D, folhas 1532 a 1533, actualização de 1 de Maio de 1990), constante do anexo à contestação da República Francesa.*

(3) - *Artigo 237.\_ septies A do CGI, introduzido pelo artigo 13.\_ da lei de 26 de Julho de 1991.*

(4) - *À luz das outras versões linguísticas, parece dever entender-se a expressão «in no circumstances», na versão inglesa, no sentido de «not in any event»: v., por exemplo, as versões alemã («auf jeden Fall»), francesa («en tout état de cause»), italiana («comunque») e neerlandesa («in elk geval»).*

(5) - *Boletim das Comunidades Europeias, Suplemento 11/73.*

(6) - *Ibidem, p. 19.*

(7) - *V. igualmente, no mesmo sentido, o segundo considerando da proposta de décima segunda directiva do Conselho relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: despesas que não conferem direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado, COM(82) 87 final (JO 1983, C 37, p. 8).*

(8) - *Referida na nota 7.*

(9) - *Artigo 2.\_*

(10) - *Artigo 3.\_*

(11) - *Artigo 4.\_*

(12) - *Artigo 5.\_*

(13) - *COM(84) 84 final (JO C 56, p. 7).*

(14) - *V., por exemplo, no que diz respeito à França, Lefebvre, Francis: Fiscal 1996, pp. 162 a 163 e 309, e, no que diz respeito ao Reino Unido, UK Tax Guide, Butterworths, 1995-1996, pp. 479 a 480.*

(15) - *Acórdão de 11 de Julho de 1991 (C-97/90, Colect., p. I-3795).*