

CONCLUSÕES DA ADVOGADA?GERAL

JULIANE KOKOTT

apresentadas em 8 de dezembro de 2011 (1)

Processo C?594/10

T.G. van Laarhoven

[pedido de decisão prejudicial do Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos)]

«Imposto sobre o valor acrescentado ? Sexta Diretiva ? Dedução do imposto ? Limitação ? Legislações antigas que continuam em vigor a título transitório ? Alteração de uma limitação existente que contribui para aumentar o seu montante ? Veículo ligeiro utilizado tanto para fins profissionais como para fins privados ? Tributação do uso privado»

I ? Introdução

1. Em princípio, o direito à dedução do imposto pago a montante não pode ser limitado. No entanto, a Sexta Diretiva IVA (2) e a Diretiva 2006/112 (3), que lhe sucedeu, permitem que se continuem a aplicar legislações nacionais antigas que limitam o direito à dedução do imposto pago a montante, desde que a legislação em causa já fosse aplicável na data da entrada em vigor da Sexta Diretiva. Mas o que sucede com as alterações subsequentes a essa legislação que ainda limitam mais o direito a dedução, unicamente no que se refere ao montante? É esta, essencialmente, a questão à qual, no presente caso, o Tribunal de Justiça é solicitado a responder. Porém, neste contexto, também importa esclarecer se o regime neerlandês aqui em causa deve efetivamente ser examinado à luz das disposições da União relativas à dedução do imposto ou eventualmente à luz das disposições relativas à tributação do uso privado, uma vez que este regime permite a dedução imediata e integral do imposto, tanto no caso de utilização para fins empresariais como também para fins privados de um veículo automóvel ligeiro de passageiros e prevê, apenas em relação à utilização privada, uma tributação forfetária anual *a posteriori*.

II ? Quadro jurídico

A ? Direito da União

2. O artigo 6.º, «Prestações de serviços», da Sexta Diretiva tem o seguinte teor:

«2. São equiparadas a prestações de serviços efetuadas a título oneroso:

a) A utilização de bens afetos à empresa para uso privado do sujeito passivo ou do seu pessoal ou, em geral, para fins estranhos à própria empresa, sempre que, relativamente a esses bens, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado;

[...]

Os Estados-Membros podem derrogar o disposto no presente número, desde que tal derrogação não conduza a distorções de concorrência.»

3. O título VIII, «Matéria coletável», da Sexta Diretiva contém o artigo 11.º, que dispõe o seguinte, na parte que ora interessa:

«A. No território do país

1. A matéria coletável é constituída:

[...]

c) No caso de operações referidas no n.º 2 do artigo 6.º, pelo montante das despesas suportadas pelo sujeito passivo na execução da prestação de serviços;

[...]»

4. O artigo 17.º, intitulado «Origem e âmbito do direito à dedução», da Sexta Diretiva, na redação do seu artigo 28.º-F, n.º 1, tem, em síntese, o seguinte teor:

«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 no território do país em relação a bens que lhe sejam ou venham a ser entregues e em relação a serviços que lhe sejam ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;

[...]

6. O mais tardar antes de decorrido o prazo de quatro anos a contar da data da entrada em vigor da presente diretiva, 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 respetiva no momento da entrada em vigor da presente diretiva.

[...]»

5. O artigo 20.º, «Ajustamento das deduções», da diretiva prevê o seguinte:

«1. A dedução inicialmente operada é ajustada segundo as modalidades fixadas pelos Estados-Membros, designadamente:

a) Quando a dedução for superior ou inferior à dedução a que o sujeito passivo tinha direito;

b) Quando, posteriormente à declaração, se verificarem alterações dos elementos tomados em consideração para a determinação do montante das deduções, designadamente no caso de anulação de compras ou de obtenção de redução nos preços; todavia, não se efetuará

ajustamento no caso de operações total ou parcialmente por pagar, no caso de destruição, perda ou roubo devidamente comprovados ou justificados e no caso de afetação de bens a ofertas de pequeno valor e a amostras, nos termos do n.º 6 do artigo 5.º Todavia, os Estados-Membros podem exigir o ajustamento respeitante às operações total ou parcialmente por pagar e nos casos de roubo.

2. No que diz respeito aos bens de investimento, o ajustamento deve repartir-se por um período de cinco anos, incluindo o ano em que os bens tenham sido adquiridos ou produzidos. Anualmente, esse ajustamento é efetuado apenas sobre a quinta parte do imposto que incidiu sobre os bens em questão. Tal ajustamento é realizado em função das alterações do direito à dedução verificadas durante os anos seguintes, em relação ao direito à dedução do ano em que os bens em questão foram adquiridos ou produzidos.

Em derrogação do disposto no parágrafo anterior, os Estados-Membros podem tomar como base, no momento do ajustamento, um período de cinco anos completos a contar do início da utilização dos bens em questão.

[...]»

B ? *Direito neerlandês*

6. Segundo as informações prestadas pelo órgão jurisdicional de reenvio, os Países Baixos, ao transporem a Sexta Diretiva, mantiveram uma legislação que limita a dedução do imposto relativamente aos veículos automóveis ligeiros de passageiros que são utilizados pelo empresário tanto para fins profissionais como também para fins privados (4) e segundo a qual o IVA que incide sobre a detenção ? incluindo a aquisição ? do veículo é deduzido, numa primeira fase, como se o veículo automóvel fosse exclusivamente utilizado no quadro da atividade profissional. Porém, no final de cada ano é cobrado um acréscimo. Para esse efeito, é aplicada uma percentagem fixa a um montante forfetário, que, para efeitos da cobrança do imposto sobre o rendimento, é considerado um montante correspondente ao uso privado. Por seu turno, este montante forfetário representa uma determinada percentagem do preço de catálogo ou do valor do veículo automóvel.

7. Ao longo do tempo, esta legislação foi sofrendo diversas alterações que, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, na maior parte das vezes, levaram a redução do montante suscetível de ser deduzido no final.

8. Por um lado, a referida percentagem fixa foi várias vezes alterada. Enquanto, na data da entrada em vigor da Sexta Diretiva, se situava nos 12%, entretanto, foi sucessivamente fixada em 12,5%, 13,5% e 13%; porém, desde 1 de janeiro de 1992, voltou a situar-se nos 12%. Por outro lado, o montante correspondente ao uso privado, ao qual esta percentagem fixa era aplicada, foi aumentado. Ao passo que, no início, estava fixado em pelo menos 20% do preço de catálogo do veículo automóvel, foi mais tarde aumentado para 24% e em seguida para 25%, em determinados casos, nomeadamente quando a utilização para fins privados ultrapassava um determinado número de quilómetros. A partir de 1 de janeiro de 2004 até ao período de tributação determinante para efeitos do presente processo, o montante correspondente ao uso privado ? exceto no caso de um uso privado anual inferior a 500 km ? era de pelo menos 22%. A classificação da deslocação para o local de trabalho como utilização para fins profissionais ou para fins privados, que foi alterada ao longo do tempo, também poderia levar a que o montante correspondente ao uso privado aumentasse em determinados períodos.

III ? **Matéria de facto e questões prejudiciais**

9. T. G. van Laarhoven explora nos Países Baixos, sob a forma de uma empresa em nome individual, um gabinete de consultoria fiscal. Em 2006, integraram sucessivamente o património da sua empresa dois veículos automóveis ligeiros de passageiros, que utilizava tanto para fins profissionais como privados. Na sua declaração de imposto sobre o volume de negócios relativa ao quarto trimestre, T. G. van Laarhoven declarou o imposto sobre o volume de negócios relativo ao uso privado superior a 500 km, no montante de 538 euros, porém, subsequentemente apresentou reclamação da tributação e solicitou o reembolso deste montante. Uma vez que nem a sua reclamação nem a ação intentada em primeira instância obtiveram provimento, T. G. van Laarhoven interpôs um recurso para o Hoge Raad der Nederlanden, alegando, designadamente, que as disposições fiscais neerlandesas subjacentes infringem a cláusula de «standstill» do artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva.

10. Neste contexto, o Hoge Raad submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1. O artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva opõe-se à introdução de alterações numa regulamentação, como a que está em causa no presente processo, que limita a dedução, através da qual um Estado-Membro decidiu utilizar a faculdade prevista nessa disposição de (manutenção da) exclusão da dedução relativamente a determinados bens e serviços, se, em consequência dessas alterações, o montante excluído da dedução aumentar na maior parte dos casos, mas a lógica e a sistemática da regulamentação limitadora da dedução tiverem permanecido inalteradas?»

2. Em caso de resposta afirmativa à primeira questão: o órgão jurisdicional nacional está obrigado a não aplicar na íntegra a regulamentação limitadora da dedução ou poderá limitar-se a excluir a sua aplicação na medida em que esta alargue o âmbito de aplicação da exclusão ou da limitação existente à data da entrada em vigor da Sexta Diretiva?»

11. Intervieram no processo perante o Tribunal de Justiça, T. G. van Laarhoven, o Governo neerlandês, o Governo do Reino Unido e a Comissão Europeia, tendo apenas o Governo do Reino Unido apresentado observações escritas.

IV ? **Apreciação jurídica**

A ? *Observações introdutórias*

12. Segundo jurisprudência constante, o direito a dedução, tal como se encontra enunciado no artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Diretiva em termos claros e precisos (5), faz parte integrante do sistema comum do IVA (6), visa libertar inteiramente as empresas do ónus do IVA, devido ou pago, no âmbito das suas atividades económicas (7) e pode ser exercido imediatamente (8), garantindo, desse modo, a neutralidade do referido imposto (9). Por conseguinte, o direito a dedução não pode, em princípio, ser limitado (10).

13. No entanto, o direito a dedução está sujeito à disposição derogatória constante do artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Diretiva, em especial ao seu segundo parágrafo (11), segundo o qual os Estados-Membros estão autorizados a manter a sua legislação existente em matéria de exclusão do direito à dedução na data de entrada em vigor da Sexta Diretiva, até que o Conselho aprove as disposições previstas naquele artigo (12). Uma vez que tal ainda não aconteceu (13), os Estados-Membros podiam, no período determinante para o presente processo, manter todas as normas existentes relativas à exclusão do direito a dedução do IVA (14).

14. O Hoge Raad pede ao Tribunal de Justiça que interprete este segundo parágrafo do n.º 6

do artigo 17.º da Sexta Diretiva à luz da legislação neerlandesa relativa ao regime de IVA dos veículos automóveis ligeiros de passageiros utilizados tanto para fins profissionais como privados. No entender do Hoge Raad, esta legislação, que já existia na data da entrada em vigor da diretiva, conduz a uma limitação do direito a dedução. As suas dúvidas relativamente à compatibilidade desta legislação com a Sexta Diretiva decorrem, especificamente, do facto de ter havido repetidas alterações à legislação após a entrada em vigor da diretiva, que limitaram ainda mais, no que respeita ao montante, a possibilidade de deduzir o imposto.

15. Coloca-se ainda a questão de saber se a legislação neerlandesa contém alguma limitação do direito a dedução que esteja sujeita ao disposto no artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Diretiva.

16. Com efeito, a legislação neerlandesa confere aos sujeitos passivos o direito a deduzir imediata e integralmente o imposto que, em concreto, incide sobre a compra de um veículo automóvel ligeiro de passageiros que se destine a uma utilização tanto empresarial como privada, facto esse que também é referido pela Comissão. Há, portanto, que considerar que esta legislação é compatível com a jurisprudência constante, segundo a qual um sujeito passivo pode afetar totalmente ao património da sua empresa um bem de investimento, mesmo que este seja utilizado não apenas para fins empresariais mas também para fins privados (15) e, nesse caso, o IVA devido a montante sobre a aquisição desses bens é, em princípio, integral e imediatamente dedutível, nos termos dos artigos 17.º e 18.º da diretiva (16).

17. Contudo, o órgão jurisdicional de reenvio considera que o direito a dedução está limitado pelo facto de a legislação neerlandesa prever, relativamente à utilização privada do automóvel ligeiro de passageiros, uma contabilização subsequente da dedução efetuada, escalonada no tempo. Assim, no final de cada ano, é calculado um montante de IVA relativo ao uso privado, aplicando uma percentagem fixa a um montante forfetário de despesas que, por seu turno, representa uma percentagem do preço de catálogo ou do valor do veículo automóvel.

18. Porém, de acordo com o sistema da Sexta Diretiva, uma tal tributação subsequente da utilização para fins privados não deve ser considerada uma limitação do direito à dedução na aceção do artigo 17.º, n.º 6, da diretiva, que só seria admissível a título excepcional e, além disso, apenas transitoriamente. Pelo contrário, essa cobrança *a posteriori* do IVA relativo ao uso privado de um bem afetado totalmente à empresa, que tenha conferido o direito a uma dedução a montante imediata e integral, corresponde à lógica do sistema instituído pela diretiva (17).

19. Com efeito, a própria diretiva prevê que, nesse caso, ao direito a dedução integral e imediata corresponde a obrigação de pagar o IVA sobre a utilização privada do bem da empresa (18). Para este efeito, o artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da diretiva equipara a utilização privada a uma prestação de serviços a título oneroso, pelo que o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea c), da diretiva impõe ao sujeito passivo a obrigação de pagar o IVA sobre as despesas relativas à referida utilização (19).

20. A mesma finalidade é prosseguida pelo artigo 20.º da Sexta Diretiva, que contém regras relativas à regularização das deduções e que, apesar de o seu âmbito de aplicação não coincidir completamente com o do artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da diretiva, é aplicável a situações em que um bem é utilizado simultaneamente para fins empresariais e para fins privados (20).

21. As duas disposições da diretiva visam, por um lado, evitar que seja concedida uma vantagem económica injustificada ao sujeito passivo, que também utilize um bem afeto à sua empresa para fins privados, relativamente a um consumidor final, através da dedução integral do imposto a montante. Por outro lado, as duas disposições devem assegurar uma correspondência entre a dedução do imposto a montante e a cobrança do imposto a jusante (21).

22. O Hoge Raad refere, na decisão de reenvio, que a legislação neerlandesa relativa ao uso privado de bens pertencentes ao património da empresa não previu, até 1 de janeiro de 2007, a tributação do uso privado, na aceção do artigo 6.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva. Não obstante, deve considerar-se que a legislação neerlandesa aqui em causa regula a tributação de veículos automóveis ligeiros de passageiros utilizados tanto para fins empresariais como privados e que deram direito à dedução imediata e integral. Por conseguinte, para fornecer ao órgão jurisdicional de reenvio informações úteis para a apreciação da compatibilidade desta legislação com a Sexta Diretiva, devem interpretar-se os artigos 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), e 20.º da Sexta Diretiva, e não o artigo 17.º, n.º 6, desta diretiva.

23. Mais adiante, debruçar-me-ei ainda, a título subsidiário, para o caso de o Tribunal de Justiça não concordar com o meu entendimento, sobre a interpretação do artigo 17.º, n.º 6, da diretiva, solicitada pelo Hoge Raad.

B ? *Quanto à interpretação do artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), e do artigo 20.º da Sexta Diretiva*

24. Conforme acima referido, segundo a jurisprudência, os âmbitos de aplicação do artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), e do artigo 20.º da Sexta Diretiva podem sobrepor-se. Tal sucede sobretudo nos casos em que o bem afeto à empresa confere um direito à dedução imediata e integral e, subsequentemente, é usado não exclusivamente para fins empresariais, mas também para fins privados (22). Tanto quanto se sabe, não se pode retirar da jurisprudência até aqui proferida se e em que circunstâncias uma das duas disposições da diretiva deve, numa situação destas, ser apreciada prioritariamente.

25. Em termos sistemáticos, o artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da diretiva parece constituir uma disposição mais específica, uma vez que diz apenas respeito a uma utilização para fins privados ou não empresariais, mas não, por exemplo, à utilização para uma atividade isenta (23). Além disso, a aplicação desta disposição leva a que a utilização privada constitua uma operação tributada na aceção do artigo 17.º, n.º 2, da diretiva (24). Esta ficção tem como consequência que um sujeito passivo tem o direito de deduzir o IVA pago a montante sobre o bem afeto na totalidade à sua empresa (25) e continua autorizado a fazê-lo, de modo que não há necessidade de proceder a nenhum ajustamento nos termos do artigo 20.º da diretiva e, além disso, as condições da sua aplicação parecem não estar preenchidas. Acresce que o artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da diretiva fornece uma solução mais flexível que o artigo 20.º, n.º 2, da diretiva, que apenas prevê um ajustamento anual.

26. A legislação neerlandesa relativa à tributação da utilização privada de veículos automóveis utilizados para fins mistos, ao prever uma tributação anual *a posteriori*, revela alguns paralelismos em relação ao artigo 20.º, n.º 2, da Sexta Diretiva, que também prevê um ajustamento anual das deduções. Contudo, segundo o acórdão Wollny (26), os Estados-Membros também devem prever, no quadro da tributação da utilização para fins privados, nos termos do artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Diretiva, com base na margem de apreciação que lhes cabe, a possibilidade de aplicação, para efeitos da determinação da matéria coletável, das regras do artigo 20.º relativas ao ajustamento das deduções.

27. Contudo, para a presente análise, a questão relativa à relação exata entre o artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Diretiva e o artigo 20.º desta diretiva não precisa de ser esclarecida em definitivo. Pelo contrário, tendo em conta a sua finalidade comum (27) e o seu efeito económico igual (28), basta declarar que ambas as disposições, assim como o próprio direito à dedução se destinam, em última análise, a assegurar a neutralidade da carga fiscal (29). Porém, esta só está assegurada quando a compensação realizada nos termos de uma das duas disposições não fica aquém nem ultrapassa aquilo que corresponde à efetiva utilização para fins privados. A cobrança *a posteriori* do IVA deve ocorrer na medida em que, caso contrário, o sujeito passivo beneficiaria de uma vantagem económica injustificada pela utilização privada do bem que lhe conferiu um direito à dedução integral do imposto a montante (30).

28. É certo que, no que diz respeito ao artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), em conjugação com o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Diretiva, o Tribunal de Justiça esclareceu que, ainda que o conceito de «montante das despesas suportadas pelo sujeito passivo na execução da prestação de serviços», em si mesmo, seja um conceito do direito da União, os Estados-Membros gozam de uma certa margem de apreciação no que respeita aos princípios que regem a determinação do montante das despesas em causa. Os n.os 1 e 4 do artigo 20.º da Sexta Diretiva também atribuem aos Estados-Membros uma certa margem de apreciação, na medida em que preveem que a dedução inicialmente operada é ajustada «segundo as modalidades fixadas pelos Estados-Membros» e que os Estados-Membros, para implementarem, designadamente, o n.º 2, podem precisar o montante do imposto que deve ser tomado em consideração para o ajustamento e autorizar simplificações de ordem administrativa.

29. Ainda que esta margem de apreciação admita, certamente, numa determinada medida, métodos de cálculo forfetários, deve, no entanto, assegurar-se que o cálculo forfetário cumpre, em princípio, os requisitos da Sexta Diretiva para a compensação a realizar *a posteriori*. Por conseguinte, o cálculo forfetário não pode ser desproporcionado em relação ao âmbito efetivo da utilização para fins privados.

30. Isso parece, pelo menos, duvidoso, no que diz respeito à legislação neerlandesa controvertida. Com efeito, no ano fiscal em causa de 2006, o acréscimo era calculado da seguinte forma: se a utilização para fins privados fosse de pelo menos 500 km por ano, era fixado um montante correspondente ao uso privado igual a, pelo menos, 22% do valor do veículo. A taxa do imposto que incidia sobre este montante correspondente ao uso privado era de 12%. A Comissão considera que uma tal fixação não é compatível com a diretiva, uma vez que, na falta de outra distinção, no caso de uma utilização para fins privados superior a 500 km por ano, nem exclui um enriquecimento sem causa do sujeito passivo nem, na falta de consideração de eventuais perdas de valor do veículo, uma tributação demasiado elevada do sujeito passivo.

31. Em meu entender, isto deve ser decidido pelo órgão judicial de reenvio. Com efeito, não resulta inequivocamente do pedido de decisão prejudicial se no ano de 2006 o montante das afetações era calculado com base no preço de catálogo ou com base no valor efetivo do veículo automóvel. Além disso, a decisão de reenvio menciona, no que diz respeito ao cálculo do montante correspondente ao uso privado para o ano de 2006, uma percentagem de *pelo menos* 22%, de maneira que não se pode excluir que haja uma outra distinção, consoante a importância da utilização para fins privados.

32. Se o Hoge Raad concluir, no processo principal, que as disposições neerlandesas que aqui estão em causa conduziram a uma tributação *a posteriori* demasiado elevada (31) da utilização efetiva dos veículos automóveis ligeiros de passageiros para fins privados, tendo em conta o primado do direito da União e a sua obrigação de proteger os direitos conferidos pela ordem jurídica da União aos particulares, não deverá aplicar a legislação nacional na medida em que

esta vá para além de uma tributação adequada da utilização para fins privados (32).

33. Em face do exposto, deve responder-se ao Hoge Raad que o artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), e o artigo 20.º da Sexta Diretiva se opõem a uma legislação nacional que permite a dedução imediata e integral do IVA sobre veículos automóveis ligeiros de passageiros que são utilizados tanto para fins empresariais como privados, mas que prevê uma tributação forfetária *a posteriori* do uso privado sem relação com a importância efetiva da utilização para fins privados. Se o órgão jurisdicional nacional se deparar com uma legislação desse tipo e se esta tiver conduzido a uma tributação *a posteriori* demasiado elevada da utilização privada efetiva do veículo automóvel ligeiro de passageiros, não deve aplicar esta legislação na medida em que ela vá para além de uma tributação adequada da utilização privada.

C ? *Subsidiariamente: quanto à primeira questão prejudicial*

34. No caso de o Tribunal de Justiça, não obstante a legislação neerlandesa aqui em causa admitir a dedução imediata e integral do imposto e apenas prever uma liquidação a jusante do IVA relativo ao uso privado, considerar, em conformidade com a formulação da questão prejudicial, que o artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Diretiva carece de interpretação, debruçar-se em seguida, a título subsidiário, sobre esta disposição. Para este efeito, partirei, tal como o órgão jurisdicional de reenvio, do princípio ? a meu ver, incorreto ? de que a legislação neerlandesa limita o direito à dedução.

35. Conforme já foi acima referido, nos termos do artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, os Estados-Membros estão autorizados a manter a sua legislação existente, em matéria de exclusão do direito à dedução, na data da entrada em vigor desta diretiva (33).

36. O Tribunal de Justiça esclareceu, a este respeito, que o simples facto de a disposição jurídica nacional em concreto que limita o direito à dedução ter sido adotada posteriormente à entrada em vigor da Sexta Diretiva não significa que não possa beneficiar da derrogação do artigo 17.º, n.º 6, desta diretiva. Pelo contrário, há que considerar que uma disposição essencialmente idêntica à legislação anterior ou que se limite a reduzi-la beneficia da derrogação prevista no artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Diretiva (34).

37. Em contrapartida, um regime nacional não constitui uma limitação do direito à dedução, permitida pelo artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, e viola o seu artigo 17.º, n.º 2, se tem por efeito alargar, posteriormente à entrada em vigor da Sexta Diretiva, o âmbito das exclusões existentes, afastando-se assim do objetivo da mesma (35).

38. Neste contexto, o Tribunal de Justiça declarou, no acórdão Puffer (36), que uma legislação que assente numa lógica diferente da do direito anterior e institua novos procedimentos não pode ser equiparada à legislação existente na data da entrada em vigor da Sexta Diretiva.

39. Contrariamente ao que o Governo neerlandês parece sustentar, não vejo que o acórdão Puffer se deva entender no sentido de que só existe uma alteração que deixa de ser abrangida pela derrogação do artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, se a nova legislação assentar numa lógica diferente e instituir novos procedimentos. Pelo contrário, nesse caso, trata-se apenas de uma das hipóteses em que uma legislação nacional alarga o âmbito das exclusões existentes e, assim, se afasta do objetivo desta diretiva.

40. Isto é corroborado, nomeadamente, pelo acórdão Comissão/França (37), que está na origem da jurisprudência relativa aos alargamentos inadmissíveis, e pelo acórdão X Holding (38), proferido após o acórdão Puffer. Em ambos os acórdãos, os critérios da lógica diferente e dos novos procedimentos são irrelevantes. Pelo contrário, eles demonstram que logo um

alargamento, apenas quanto ao montante, de uma limitação existente à dedução do imposto tem como consequência, em princípio, que a legislação deixa de ser abrangida pelo artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva.

41. No que respeita à legislação neerlandesa aqui em causa, deve considerar-se que, na data da entrada em vigor da Sexta Diretiva, esta já previa, para o caso de veículos automóveis utilizados para fins empresariais e privados, a exclusão de uma dedução *definitiva* do imposto relativo ao uso privado. Essa legislação antiga pode, em princípio, se nela se aí se constatar uma limitação ao direito à dedução consagrado no artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Diretiva, ser abrangida pela derrogação do artigo 17.º, n.º 6, desta diretiva. É apenas duvidosa a questão de saber se, em virtude das alterações entretanto ocorridas, cabe proceder a uma apreciação diferente. O facto de terem sido feitas alterações não obsta à aplicabilidade do artigo 17.º, n.º 6, da diretiva. Pelo contrário, é o alcance das alterações que é determinante.

42. Uma vez que a lógica e a sistemática da legislação neerlandesa, segundo concluiu o órgão jurisdicional de reenvio, se mantiveram inalteradas desde a entrada em vigor da Sexta Diretiva e que nada aponta para outra apreciação, a análise deverá incidir sobre a questão de saber se as alterações limitaram adicionalmente, na maior parte dos casos, a dedução definitiva do imposto quanto ao seu montante.

43. Conforme acima exposto, uma limitação adicional quanto ao montante, que não diga apenas respeito a casos excecionais, é, em princípio, suficiente para se presumir um alargamento do âmbito das exclusões existentes (39).

44. Ainda assim, seria precipitado concluir automaticamente desse facto que a legislação neerlandesa se afastou, desse modo, dos objetivos da Sexta Diretiva.

45. Pelo contrário, devem ser tidas em conta as particularidades do mecanismo de limitação aqui em causa. Conforme vimos, estas consistem no facto de, no caso de veículos ligeiros de passageiros utilizados para fins mistos, ser primeiro admitida uma dedução imediata e integral, mas, posteriormente, ser cobrado IVA em relação ao uso privado, de modo que, se se quiser, nessa medida, a dedução do imposto não foi definitiva.

46. Como já foi indicado, tal mecanismo corresponde aos objetivos da diretiva, se através dele a dedução inicialmente concedida for mais tarde compensada na medida em que o veículo automóvel ligeiro de passageiros tenha sido efetivamente utilizado para fins privados. Se a legislação inicial limitativa não corresponder a esta exigência de onerar com o IVA a utilização para fins privados em termos adequados, mas dela se aproximar, através das alterações posteriores, esta legislação aproxima-se, em termos globais, dos objetivos da Sexta Diretiva, ainda que a dedução permitida a título definitivo seja adicionalmente limitada em comparação com o regime anterior.

47. Só nos casos em que a limitação adicional não se destina a sujeitar subsequentemente ao IVA, na medida necessária, a eventual utilização para fins privados do veículo automóvel ligeiro de passageiros que, por força da dedução imediata, é inicialmente isenta de IVA a fim de, designadamente, evitar um enriquecimento sem causa do sujeito passivo, é que se deveria concluir que a mesma se afasta do objetivo da diretiva e que, por conseguinte, já não é abrangida pela derrogação do artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva. Compete ao órgão jurisdicional de reenvio analisar a legislação neerlandesa aqui em causa.

48. Tendo em conta as observações precedentes, proponho, subsidiariamente, ao Tribunal de Justiça que responda à primeira questão prejudicial nos seguintes termos: o artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva só se opõe a alterações a uma legislação nacional que já

exista na data da entrada em vigor da diretiva,

– que limite a dedução do imposto relativo a determinados bens de uma empresa utilizados para fins mistos, ao autorizar inicialmente a dedução imediata e integral do imposto, mas conferindo-lhe um carácter parcialmente definitivo, uma vez que posteriormente é liquidado IVA sobre a utilização privada,

– tendo o montante excluído da dedução definitiva aumentado na maior parte dos casos, por força das alterações, mas tendo a lógica e a sistemática da legislação permanecido inalteradas,

apenas se (e na medida em que) a limitação adicional vá para além do necessário para a sujeição adequada ao IVA da utilização privada.

D ? *Também subsidiariamente: quanto à segunda questão prejudicial*

49. No caso de o Tribunal de Justiça responder à primeira questão prejudicial tal como é colocada, analisarei ainda em seguida, também subsidiariamente, a segunda questão prejudicial.

50. Com a segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se, no caso de a legislação nacional já não ser abrangida pelo artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva e, por conseguinte, infringir o artigo 17.º, n.º 2, da mesma, o juiz nacional está obrigado a não aplicar esta legislação na íntegra ou se poderá limitar-se a excluir a sua aplicação na medida em que esta alargue o âmbito de aplicação da exclusão ou da limitação existente à data da entrada em vigor da Sexta Diretiva.

51. Conforme refere o Governo neerlandês, com razão, a não aplicação na íntegra da legislação neerlandesa, na medida em que a mesma, no caso de veículos automóveis ligeiros de passageiros utilizados para fins mistos, exclui a dedução definitiva do imposto em relação ao uso privado, levaria a um resultado que seria incompatível com a Sexta Diretiva, pois nessa hipótese a utilização privada ficaria isenta de IVA. Por conseguinte, à luz do direito da União, a não aplicação na íntegra está fora de causa.

52. Uma vez que a legislação nacional alterada só não seria abrangida pelo artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, na medida em que a limitação adicional que introduzisse se elevasse a um montante superior ao que seria necessário para uma sujeição adequada ao IVA da utilização para fins privados, o *modus operandi* que o direito da União impõe ao órgão jurisdicional nacional consiste em aplicar a nova legislação apenas na medida necessária para esta tributação. Nestes casos, não há necessidade de recorrer a uma legislação antiga.

53. Se a limitação adicional da dedução definitiva, introduzida pela alteração, se elevar, na sua totalidade, a um montante superior ao que seria necessário para a tributação da utilização privada e se, por conseguinte, conduzir a um alargamento inadmissível da limitação, é ao órgão jurisdicional nacional que compete decidir, de acordo com as possibilidades que lhe são dadas pelo direito nacional, se pode aplicar a versão alterada na medida em que a mesma abrange a legislação limitativa anterior ou se não a aplica (40) e aplica a legislação anterior enquanto tal.

54. Em termos gerais, importa ter em conta que, nesta medida, o âmbito da limitação, tal como era previsto pelo direito nacional na data da entrada em vigor da Sexta Diretiva, não é necessariamente determinante. Com efeito, se esta limitação fosse mitigada após a entrada em vigor da diretiva, mas antes da alteração a analisar em concreto, um Estado-Membro não pode, em princípio, recuar a esse estado anterior da legislação nacional (41).

55. Tendo em conta as observações precedentes, proponho, subsidiariamente, ao Tribunal de

Justiça que responda à segunda questão prejudicial nos seguintes termos: se a limitação adicional da dedução introduzida pelas alterações à legislação nacional exceder o necessário para uma sujeição adequada da utilização privada ao regime do IVA, com a consequência de que a legislação alterada deixa de estar, nessa medida, abrangida pelo artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, o órgão jurisdicional nacional só deve aplicar esta legislação na medida necessária para esta tributação. Uma não aplicação integral da legislação nova e/ou da legislação antiga, com a consequente isenção de IVA sobre o uso privado, não é compatível com a Sexta Diretiva.

V ? **Conclusão**

56. Em suma, proponho ao Tribunal de Justiça que responda ao Hoge Raad der Nederlanden nos seguintes termos:

O artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), e o artigo 20.º da Sexta Diretiva opõem-se a uma legislação nacional que permite a dedução imediata e integral do IVA sobre veículos automóveis ligeiros de passageiros que são utilizados tanto para fins empresariais como privados, mas que prevê uma tributação forfetária *a posteriori* do uso privado sem relação com a importância efetiva da utilização para fins privados. Se o órgão jurisdicional nacional se deparar com uma legislação desse tipo e se esta tiver conduzido a uma tributação *a posteriori* demasiado elevada da utilização privada efetiva do veículo automóvel ligeiro de passageiros, não deve aplicar esta legislação na medida em que ela vá para além de uma tributação adequada da utilização privada.

57. Subsidiariamente, proponho ao Tribunal de Justiça que responda às duas questões prejudiciais do Hoge Raad der Nederlanden, nos seguintes termos:

«1. O artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva só se opõe a alterações a uma legislação nacional que já exista na data da entrada em vigor da diretiva,

– que limite a dedução do imposto relativo a determinados bens de uma empresa utilizados para fins mistos, ao autorizar inicialmente a dedução imediata e integral do imposto, mas conferindo-lhe um carácter parcialmente definitivo, uma vez que posteriormente é liquidado IVA sobre a utilização privada,

– tendo o montante excluído da dedução definitiva aumentado na maior parte dos casos, por força das alterações, mas tendo a lógica e a sistemática da legislação permanecido inalteradas,

apenas se (e na medida em que) a limitação adicional vá para além do necessário para a sujeição adequada ao IVA da utilização privada.

2. Se a limitação adicional da dedução introduzida pelas alterações à legislação nacional exceder o necessário para uma sujeição adequada da utilização privada ao regime do IVA, com a consequência de que a legislação alterada deixa de estar, nessa medida, abrangida pelo artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, o órgão jurisdicional nacional só deve aplicar esta legislação na medida necessária para esta tributação. Uma não aplicação integral da legislação nova e/ou da legislação antiga, com a consequente isenção de IVA sobre o uso privado, não é compatível com a Sexta Diretiva.»

1 ? Língua original: alemão.

2 ? Sexta Diretiva 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 coletável uniforme (JO 145, p. 1).

3 ? Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1). Uma vez que a matéria de facto do processo principal diz respeito ao ano de 2006 e esta diretiva, nos termos do seu artigo 413.º, só entrou em vigor em 1 de janeiro de 2007, o presente processo deve ser apreciado com base na Sexta Diretiva.

4 ? V. artigo 15.º, n.º 6, da Wet op de omzetbelasting 1968 (Lei de 1968, relativa ao imposto sobre o volume de negócios), em conjugação com o artigo 15.º do Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (regulamento de execução da lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios, de 1968).

5 ? Acórdãos de 14 de junho de 2001, Comissão/França (C-345/99, Colet., p. I-4493, n.º 18); e de 23 de abril de 2009, Puffer (C-460/07, Colet., p. I-3251, n.º 82); e de 23 de abril de 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, Colet., p. I-3459, n.º 17).

6 ? Acórdãos de 6 de julho de 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Colet., p. I-1883, n.º 18); de 22 de dezembro de 2008, Magoora (C-414/07, Colet., p. I-10921, n.º 28); e de 28 de julho de 2011, Comissão/Hungria (C-274/10, Colet., p. I-7291, n.º 43).

7 ? Acórdãos de 15 de janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Colet., p. I-1, n.º 15); de 1 de abril de 2004, Bockemühl (C-90/02, Colet., p. I-3303, n.º 39); e de 29 de outubro de 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Colet., p. I-10567, n.º 27).

8 ? Acórdãos de 21 de março de 2000, Gabalfrisa e o. (C-110/98 a C-147/98, Colet., p. I-1577, n.º 43); de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, Colet., p. I-5583, n.º 35); e de 15 de julho de 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, Colet., p. I-7467, n.º 37).

9 ? Acórdãos de 8 de janeiro de 2002, Metropol e Stadler (C-409/99, Colet., p. I-81, n.º 59); de 11 de dezembro de 2008, Danfoss e AstraZeneca (C-371/07, Colet., p. I-9549, n.º 26); e Magoora (já referido na nota 6, n.º 28).

10 ? V. acórdãos Magoora (já referido na nota 6, n.º 28); Pannon Gép Centrum (já referido na nota 8, n.º 37); e Comissão/Hungria (já referido na nota 6, n.º 43).

11 ? Acórdãos Comissão/França (já referido na nota 5, n.º 19); e Magoora (já referido na nota 6, n.º 29).

12 ? Acórdãos Comissão/França (já referido na nota 5, n.º 19); Danfoss e AstraZeneca (já referido na nota 9, n.º 28); e de 15 de abril de 2010, X Holding (C-538/08 e C-33/09, Colet., p. I-3129, n.º 38).

13 ? Acórdãos Puffer (já referido na nota 5, n.º 83); X Holding (já referido na nota 12, n.º 39); e de 30 de setembro de 2010, Oasis East (C-395/09, Colet., p. I-8811, n.º 20). A Diretiva 2006/112, por seu turno, contém no artigo 176.º uma disposição derogatória correspondente ao artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Diretiva.

14 ? Desde que os bens e serviços excluídos estejam suficientemente definidos e não se tratem de exclusões genéricas, v. acórdão X Holding (já referido na nota 12, n.os 40 a 45).

- 15 ? Acórdãos de 21 de abril de 2005, HE (C?25/03, Colet., p. I?3123, n.º 46); de 14 de setembro de 2006, Wollny (C?72/05, Colet., p. I?8297, n.º 21); e Puffer (já referido na nota 5, n.º 39).
- 16 ? Acórdãos de 14 de julho de 2005, Charles e Charles?Tijmens (C?434/03, Colet., p. I?7037, n.º 24); Wollny (já referido na nota 15, n.º 22); e Puffer (já referido na nota 5, n.º 40).
- 17 ? Acórdão Wollny (já referido na nota 15, n.º 33).
- 18 ? Acórdãos Charles e Charles?Tijmens (já referido na nota 16, n.º 30); e Wollny (já referido na nota 15, n.os 24, 31 e 33).
- 19 ? Acórdãos de 8 de maio de 2003, Seeling (C?269/00, Colet., p. I?4101, n.os 42 e segs.); Charles e Charles?Tijmens (já referido na nota 16, n.º 25); e Puffer (já referido na nota 5, n.os 41 e segs.).
- 20 ? Acórdão Wollny (já referido na nota 15, n.º 34).
- 21 ? Acórdão Wollny (já referido na nota 15, n.os 35 e segs.).
- 22 ? V., *supra*, n.º 20.
- 23 ? V. acórdão de 30 de março de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, Colet., p. I?3039, n.º 33).
- 24 ? Acórdão Puffer (já referido na nota 5, n.º 41).
- 25 ? V. acórdão Puffer (já referido na nota 5, n.º 42).
- 26 ? Já referido na nota 15, n.º 37.
- 27 ? Acórdão Wollny (já referido na nota 15, n.º 37).
- 28 ? Acórdão Uudenkaupungin kaupunki (já referido na nota 23, n.º 30).
- 29 ? V. acórdão Uudenkaupungin kaupunki (já referido na nota 23, n.º 26) em relação ao artigo 20.º da diretiva.
- 30 ? V. acórdão Wollny (já referido na nota 15, n.os 32 a 36).
- 31 ? Uma tributação *a posteriori* eventualmente demasiado baixa é, em si mesma, igualmente problemática. No entanto, este aspeto é irrelevante no processo principal, uma vez que aqui está em causa apenas a impugnação das decisões de tributação por parte do sujeito passivo, tendo em vista a anulação ou, pelo menos, uma redução do imposto fixado.
- 32 ? V. o n.º 72 das minhas conclusões de 13 de dezembro de 2007, relativas ao acórdão de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer (C?309/06, Colet., p. I?2283). Em contrapartida, no acórdão Magoora (já referido na nota 6, n.º 44), o Tribunal de Justiça optou pela interpretação das normas nacionais em conformidade com o direito da União.
- 33 ? V., *supra*, n.º 13.
- 34 ? Acórdão Puffer (já referido na nota 5, n.os 85 e 87). V., a respeito da cláusula de «standstill» do artigo 57.º, n.º 1, CE ou do artigo 64.º, n.º 1, TFUE, quanto à livre circulação de

capitais em relação a Estados terceiros, os acórdãos de 24 de maio de 2007, Holböck (C?157/05, Colet., p. I?4051, n.º 41), e de 11 de fevereiro de 2010, Fokus Invest (C?541/08, Colet., p. I?1025, n.º 42).

35 ? Acórdãos de 14 de junho de 2001, Comissão/França (C?40/00, Colet., p. I?4539, n.º 17); Metropol e Stadler (já referido na nota 9, n.º 46); de 11 de setembro de 2003, Cookies World (C?155/01, Colet., p. I?8785, n.º 66); Magoora (já referido na nota 6, n.º 37); Danfoss e AstraZeneca (já referido na nota 9, n.º 28); e Puffer (já referido na nota 5, n.º 86).

36 ? Já referido na nota 5, n.º 87. V., também, acórdão Cookies World (já referido na nota 35, n.º 63) e, a respeito da cláusula de «standstill» do artigo 57.º, n.º 1, CE ou do artigo 64.º, n.º 1, TFUE, quanto à livre circulação de capitais em relação a Estados terceiros, acórdãos Holböck (já referido na nota 34, n.º 41); e Fokus Invest (já referido na nota 34, n.º 42).

37 ? Já referido na nota 35, n.º 17.

38 ? Já referido na nota 12, n.os 62 e segs.

39 ? V., *supra*, n.º 40.

40 ? V. acórdão Magoora (já referido na nota 6, n.º 44). V., também, Kokott/Henze, «Das Zusammenwirken von EuGH und nationalem Richter bei der Herstellung eines europarechtskonformen Zustands», in *Steuerrecht im Rechtsstaat: Festschrift für Wolfgang Spindler*, 2011, pp. 279, 290.

41 ? Acórdão Comissão/França (já referido na nota 35, n.os 17 e segs. e 24).