

Arrêt de la Cour  
Processo C-17/01

**Finanzamt Sulingen**  
**contra**  
**Walter Sudholz**

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Bundesfinanzhof)

«Sexta Directiva IVA – Artigos 2.º e 3.º da Decisão 2000/186/CE – Limitação fixa do direito à dedução do IVA sobre os veículos não exclusivamente utilizados para fins profissionais – Autorização retroactiva de uma medida fiscal nacional»

Conclusões do advogado-geral L. A. Geelhoed apresentadas em 24 de Outubro de 2002

Conclusões do advogado-geral L. A. Geelhoed apresentadas em 13 de Março de 2003

Acórdão do Tribunal de Justiça (Quinta Secção) de 29 de Abril de 2004

Sumário do acórdão

*Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Dedução do imposto pago a montante – Medidas especiais derogatórias – Decisão 2000/186 que autoriza uma limitação fixa do direito a dedução – Violação do procedimento de adopção ou das condições de mérito – Inexistência – Aplicação retroactiva – Violação do princípio da confiança legítima*

*(Directiva 77/388 do Conselho, artigo 27.º; Decisão 2000/186 do Conselho, artigos 2.º e 3.º)* A

Decisão 2000/186, que autoriza a República Federal da Alemanha a aplicar medidas derogatórias dos artigos 6.º e 17.º da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, adoptada com base no artigo 27.º da referida directiva, visa nomeadamente limitar a 50% o direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado que onera as despesas relativas a veículos que não são exclusivamente utilizados para fins profissionais.

O facto de esta decisão ser posterior à adopção das medidas derogatórias pelas autoridades alemãs, de a República Federal da Alemanha não ter publicado o seu pedido de autorização para introduzir essas medidas e de o Conselho ter inferido dos termos desse pedido de autorização que o objectivo pretendido era a simplificação do regime de cobrança do imposto, sem que este objectivo tenha sido expressamente invocado no referido pedido, não implica que o procedimento que conduziu à adopção da decisão seja irregular.

O artigo 2.º da referida decisão, que autoriza uma limitação fixa do montante da dedução autorizada, fixada em 50% do montante do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante, respeita, por outro lado, as condições de mérito previstas no artigo 27.º, n.º 1, da Sexta Directiva. Em especial, o Conselho pôde correctamente entender que esta limitação constituía um meio necessário e adequado para efeitos de lutar contra a fraude e a evasão fiscais, bem como de simplificar a cobrança do imposto sobre o valor acrescentado.

Em contrapartida, na medida em que prevê a aplicação retroactiva da autorização concedida pelo Conselho à República Federal da Alemanha, o artigo 3.º da Decisão 2000/186 viola o princípio da protecção da confiança legítima e é, portanto, inválido. Com efeito, a referida disposição autoriza a aplicação de uma medida nacional derogatória, que prevê um limite à dedução do imposto, antes de esta medida ter sido autorizada pelo Conselho, num momento em que os interessados podiam legitimamente continuar a pensar que o princípio da dedução total do imposto se aplicava.

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)  
29 de Abril de 2004(1)

«Sexta Directiva IVA – Artigos 2.º e 3.º da Decisão 2000/186/CE – Limitação fixa do direito à dedução do IVA sobre os veículos não exclusivamente utilizados para fins profissionais – Autorização retroactiva de uma medida fiscal nacional»

No processo C-17/01,  
que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 234.º CE, pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

**Finanzamt Sulingen**

e

**Walter Sudholz,**

uma decisão a título prejudicial sobre a validade dos artigos 2.º e 3.º da Decisão 2000/186/CE do Conselho, de 28 de Fevereiro de 2000, que autoriza a República Federal da Alemanha a aplicar medidas derogatórias dos artigos 6.º e 17.º da Sexta Directiva 77/388/CEE 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 59, p. 12),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),,

composto por: P. Jann, exercendo funções de presidente da Quinta Secção, C. W. A. Timmermans e S. von Bahr (relator), juízes,  
advogado-geral: L. A. Geelhoed,  
secretário: M.-F. Contet, administradora principal,  
vistas as observações escritas apresentadas:

– em representação do Governo alemão, por W.-D. Plessing, assistido por J. Sedemund, Rechtsanwalt,  
– em representação do Governo neerlandês, por H. G. Sevenster, na qualidade de agente,  
– em representação do Conselho da União Europeia, por K. Borchers e A.-M. Colaert, na qualidade de agentes,  
– em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa e K. Gross, na qualidade de agentes,  
ouvidas as alegações do Governo alemão, representado por W.-D. Plessing, assistido por T. Lübbig, Rechtsanwalt, do Conselho, representado por K. Borchers e A.-M. Colaert, e da Comissão, representada por K. Gross, na audiência de 10 de Julho de 2002,

visto o despacho de reabertura da fase oral de 12 de Dezembro de 2002, ouvidas as alegações do Governo alemão, representado por W.-D. Plessing, assistido por T. Lübbig, do Governo do Reino Unido, representado por K. P. E. Lasok, QC, do Conselho, representado por K. Borchers e A.-M. Colaert, e da Comissão, representada por K. Gross, na audiência de 30 de Janeiro de 2003, ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 13 de Março de

2003,  
ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência 24 de Outubro de 2002,  
profere o presente

## Acórdão

1 Por despacho de 30 de Novembro de 2000, que deu entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 15 de Janeiro de 2001, o Bundesfinanzhof submeteu, nos termos do artigo 234.º CE, três questões prejudiciais sobre a validade dos artigos 2.º e 3.º da Decisão 2000/186/CE do Conselho, de 28 de Fevereiro de 2000, que autoriza a República Federal da Alemanha a aplicar medidas derogatórias dos artigos 6.º e 17.º da Sexta Directiva 77/388/CEE 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 59, p. 12).

2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio que opõe o Finanzamt Sulingen (a seguir «Finanzamt») a W. Sudholz a propósito do montante do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») relativo à aquisição de um veículo ligeiro utilizado por este último parcialmente para fins comerciais e parcialmente para fins privados.

### Enquadramento jurídico

#### *Regulamentação comunitária*

**3 Nos termos do artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1997, 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; EE 09 F1 p. 54), com as alterações introduzidas pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995 (JO L 102, p. 18, a seguir «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.»**

**4 O artigo 27.º, n.os 1 a 4, da Sexta Directiva prevê:**

**«1. O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, pode autorizar os Estados-Membros a introduzirem medidas especiais derogatórias da presente directiva para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais. As medidas destinadas a simplificar a cobrança do imposto não devem influir, a não ser de modo insignificante, sobre o montante do imposto devido no estágio de consumo final.**

**2. O Estado-Membro que deseje introduzir as medidas referidas no n.º 1 delas informará a Comissão, fornecendo-lhe todos os elementos de apreciação úteis.**

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

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

**5 Em 28 de Fevereiro de 2000, o Conselho adoptou a Decisão 2000/186 que autoriza a República Federal da Alemanha a aplicar medidas derogatórias dos artigos 6.º e 17.º da Sexta Directiva.**

6 Os considerandos 5 e 9 da Decisão 2000/186 dispõem

«(5) segunda medida [derrogatória] tem em vista limitar o direito à dedução do IVA dos sujeitos passivos previsto no n.º 2 do artigo 17.º [da Sexta Directiva] a 50% do conjunto das despesas relativas aos veículos que não são utilizados exclusivamente para fins profissionais, por um lado, e não cobrar o IVA devido relativamente a veículos ligeiros utilizados para fins privados, por outro. Esta restrição do direito do sujeito passivo à dedução do IVA justifica-se pela dificuldade em controlar de forma precisa a repartição entre a parte profissional e a parte privada das despesas relativas a este tipo de bem, provocando riscos de fraude ou de abuso. Além disso, essa medida permitirá o estabelecimento de um regime mais simples de imposição da utilização privada de veículos.

[...]

(9) Importa portanto que a autorização limite a aplicação de medidas derrogatórias até à data de entrada em vigor da referida directiva proposta ou, em todo o caso, até 31 de Dezembro de 2002 caso a directiva não tenha entrado em vigor nessa data. [...]

7 Nos termos do artigo 2.º da Decisão 2000/186:

«Por derrogação do disposto no n.º 2 do artigo 17.º da Directiva 77/388/CEE, alterado pelo artigo 28.º F da referida directiva, bem como do disposto no n.º 2, alínea a), do artigo 6.º dessa directiva, a República Federal da Alemanha é autorizada a limitar a 50% o direito à dedução do IVA que onera as despesas relativas a veículos que não são exclusivamente utilizados para fins profissionais e a não considerar como prestações de serviços efectuadas a título oneroso a utilização, para fins privados, de um veículo pertencente à empresa do sujeito passivo.

As disposições do primeiro parágrafo não são aplicáveis quando o veículo constitui um meio de produção do sujeito passivo ou quando a utilização para fins privados de tal veículo é de 5% no máximo.»

8 O artigo 3.º, primeiro parágrafo, da Decisão 2000/186 precisa:

«A presente decisão é aplicável com efeitos desde 1 de Abril de 1999.»

#### *Legislação nacional*

9 O § 15, n.º 1, alínea b), da Umsatzsteuergesetz 1999 (lei de 1999 do imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UStG») dispõe:

«São dedutíveis apenas em 50% os montantes de imposto que recaiam sobre a aquisição ou produção, a importação, a compra no território comunitário, o aluguer ou a exploração de veículos na acepção do § 1, alínea b), n.º 2, que também sejam utilizados para as necessidades privadas do empresário ou para outras finalidades estranhas à empresa.»

10 O Bundesfinanzhof precisa que o termo veículos, na acepção do § 1, alínea b), n.º 2, da UStG, compreende os veículos ligeiros.

11 O § 27, n.º 3, da UStG dispõe:

«O § 15, n.º 1, alínea b), da UStG e [...] devem ser aplicados aos veículos que foram adquiridos ou produzidos, importados, comprados no território comunitário ou alugados após 31 de Março de 1999.»

O litígio no processo principal e as questões prejudiciais

12 W. Sudholz explora uma empresa de pinturas. Em Abril de 1999, adquiriu um veículo ligeiro pelo preço de 55 086,21 DEM, acrescido de um montante igual a 16% deste preço a título do IVA, ou seja, 8 813,79 DEM. Afectou este veículo à sua empresa e utilizou-o a 70% para fins profissionais e a 30% para finalidades estranhas à empresa

13 Na sua declaração do IVA relativa a Abril de 1999, W. Sudholz considerou dedutível todo o IVA que incidiu na compra do veículo e não só uma parte deste. Sobre este aspecto, é de opinião que o § 15, n.º 1, alínea b), da UStG, disposição segundo a qual apenas podia deduzir 50% do imposto pago a montante é contrário ao direito comunitário. Esta disposição entrou em vigor em 1 de Abril de 1999 e é aplicável aos veículos adquiridos depois de 31 de Março de 1999.

14 O Finanzamt apenas admitiu, na sua decisão de Abril de 1999 relativa ao pagamento antecipado do imposto sobre o volume de negócios, a dedução de 50% do IVA pago a montante.

15 O Finanzgericht deu provimento ao recurso interposto por W. Sudholz, com fundamento de que este último podia invocar o disposto no artigo 17.º da Sexta Directiva, por lhe ser mais favorável. Este artigo autoriza o sujeito passivo a deduzir do imposto de que é devedor a totalidade dos impostos que incidiram a montante sobre as despesas relativas às suas operações tributáveis.

16 O Finanzamt interpôs um recurso de revista para o Bundesfinanzhof, com fundamento no artigo 2.º da Decisão 2000/186.

17 O Bundesfinanzhof refere que W. Sudholz utilizou o veículo em causa a 70% para as necessidades da sua empresa. Uma vez que foi adquirido após 31 de Março de 1999, este veículo é abrangido pelo âmbito de aplicação do § 15, n.º 1, alínea b), da UStG, disposição adoptada em conformidade com a Decisão 2000/186, pelo que apenas podia deduzir 50% do IVA que incidiu sobre a sua aquisição.

18 O Bundesfinanzhof tem, contudo, dúvidas quanto à conformidade da Decisão 2000/186 com o direito comunitário, pelo que decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 2.º da Decisão 2000/186/CE do Conselho, de 28 de Fevereiro de 2000, que autoriza a República Federal da Alemanha a aplicar medidas derogatórias dos artigos 6.º e 17.º da Sexta Directiva 77/388/CEE relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitante aos impostos sobre o volume de negócios, é inválido pelo facto de o procedimento prévio à adopção da decisão não ter respeitado as prescrições contidas no artigo 27.º da Directiva 77/388/CEE?

2) O artigo 3.º, primeiro parágrafo, da Decisão 2000/186/CE, segundo o qual a decisão tem efeitos retroactivos a partir de 1 de Abril de 1999, é válido?

3) O artigo 2.º da Decisão 2000/186/CE corresponde às exigências substantivas que devem ser impostas a uma autorização deste tipo e, a este respeito, levantam-se dúvidas sobre a validade desta disposição?»

Quanto à primeira questão

19 Com a sua primeira questão, o Bundesfinanzhof pergunta no essencial se a Decisão 2000/186 é inválida pelo facto de o procedimento prévio à adopção desta decisão ser irregular.

20 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, uma primeira irregularidade consistiria no facto de a Decisão 2000/186 ser posterior à adopção das medidas derogatórias pelas autoridades alemãs. Ora, a decisão adoptada pelo Conselho, nos termos do artigo 27.º da Sexta Directiva, é uma decisão de habilitação que deveria necessariamente preceder as medidas nacionais tomadas com base nela.

21 A este respeito, há que referir que, embora a versão alemã deste artigo 27.º da Sexta Directiva utilize o verbo «ermächtigen», que significa «habilitar» em francês, a maior parte das outras versões linguísticas emprega um termo equivalente a «autorizar», que não implica necessariamente um carácter de precedência relativamente à autorização concedida pelo Conselho em relação às medidas adoptadas pelo Estado-Membro em causa.

22 Por outro lado, importa referir que o artigo 27.º prevê diferentes etapas no procedimento que conduz à adopção de uma decisão pelo Conselho e, designadamente, a informação prévia da Comissão pelo Estado-Membro em causa que deseje introduzir uma medida derogatória, mas não está previsto qualquer limite temporal quanto à data em que se deve verificar a decisão do Conselho.

23 Assim, há que considerar que a redacção do artigo 27.º da Sexta Directiva não exclui que a decisão seja tomada posteriormente. O simples facto de a mesma ser posterior à medida derogatória não implica a invalidade da referida decisão.

24 O órgão jurisdicional de reenvio invoca uma segunda eventual irregularidade da Decisão 2000/186, a saber, a não publicação pela República Federal da Alemanha do seu pedido de autorização.

25 A este respeito, basta constatar que nada na redacção do artigo 27.º da Sexta Directiva permite deduzir uma obrigação de publicar o seu pedido de autorização. Nos termos deste artigo, o Estado-Membro deve simplesmente comunicar à Comissão, fornecendo-lhe todos os elementos úteis de apreciação das medidas consideradas, e é ela que informa os outros Estados-Membros.

26 O órgão jurisdicional de reenvio refere uma terceira eventual irregularidade da Decisão 2000/186, ligada à sua fundamentação errada. A este respeito, refere que o Conselho fundamenta esta decisão mencionando, no considerando 5, que um dos objectivos do § 15, n.º 1, da UStG é a simplificação do regime de tributação aplicável à utilização privada de veículos, embora a República Federal da Alemanha não tenha expressamente invocado tal objectivo no seu pedido.

27 Há que sublinhar que os objectivos em que se fundamenta um pedido de autorização para introduzir uma medida derogatória à Sexta Directiva são importantes. Estão unicamente previstos dois objectivos no seu artigo 27.º, n.º 1, a saber, a simplificação da cobrança do IVA e a luta contra a fraude e evasão fiscais. Quanto à simplificação, as medidas adoptadas para este efeito estão sujeitas à condição prevista no artigo 27.º, n.º 1, segundo período, da Sexta Directiva.

28 Para verificar se, na fundamentação da Decisão 2000/186, o Conselho não excedeu os objectivos enunciados pela República Federal da Alemanha no seu pedido, há que remeter para os termos deste último.

29 Resulta da informação comunicada ao Tribunal de Justiça pelo Governo alemão bem como pelo Conselho que as autoridades alemãs fundamentaram o seu pedido de 11 de Novembro de 1998 indicando que não é sempre fácil determinar qual a parte das despesas do sujeito passivo que corresponde a uma utilização profissional do veículo e qual a parte que corresponde a uma utilização privada. Além disso, na sua carta de 19 de Fevereiro de 1999, as referidas autoridades completaram o seu pedido indicando que os inspectores deparam-se com enormes encargos de verificação e que não se podem basear unicamente nas declarações apresentadas pelos sujeitos passivos às administrações fiscais.

30 Nestas condições, há que concluir que o Conselho pôde licitamente inferir dos termos do pedido de autorização das autoridades alemãs que este tinha em vista, concretamente, simplificar os procedimentos de declaração e verificação do IVA e que não tinha apenas por objecto lutar contra a fraude e a evasão fiscais. Daqui resulta que, na fundamentação da Decisão 2000/186, o Conselho não excedeu os termos do referido pedido.

31 Face às considerações precedentes, há que responder à primeira questão que o exame do procedimento que conduziu à adopção da Decisão 2000/186 não revelou qualquer irregularidade susceptível afectar a validade desta decisão.

Quanto à segunda questão

32 Com a segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se o artigo 3.º da Decisão 2000/186, que prevê a aplicação retroactiva da autorização, é válido.

33 A este respeito, importa recordar que, regra geral, o princípio da segurança das situações jurídicas se opõe a que o início de vigência de um acto comunitário seja fixado em data anterior à sua publicação. Pode ser de outro modo, a título excepcional, quando o fim a atingir o exija e quando a confiança legítima dos interessados é devidamente respeitada (acórdãos de 25 de Janeiro de 1979, Racke, 98/78, Colect., p. 53, n.º 20, e de 22 de Novembro de 2001, Países Baixos/Conselho, C-110/97, Colect., p. I-8763, n.º 151).

34 Por outro lado, como por diversas vezes o Tribunal de Justiça decidiu, a legislação comunitária deve ser certa e a sua aplicação previsível para os particulares (acórdão de 22 de Novembro de 2001, Países Baixos/Conselho, C-301/97, Colect., p. I-8853, n.º 43. Este imperativo de segurança jurídica impõe-se com especial vigor quando se trata de uma regulamentação susceptível de comportar encargos financeiros, a fim de permitir aos

interessados que conheçam com exactidão o alcance das obrigações que lhes são impostas (v. acórdão de 15 de Dezembro 1987, Países Baixos/Comissão, 326/85, Colect., p. I?5091, n.º 24).

35 Assim, há que verificar se a Decisão 2000/186, que é aplicável a partir de 1 de Abril de 1999, por outras palavras, em data anterior à da sua publicação, que ocorreu em 4 de Março de 2000, é, contudo, justificada pelo objectivo que visa e se a confiança legítima dos interessados foi respeitada.

36 Quanto ao objectivo da Decisão 2000/186, não decorre de qualquer dos fundamentos desta que fosse necessário prever que a autorização tivesse um efeito retroactivo.

37 Quanto à confiança legítima dos interessados, como W. Sudholz, há que recordar que se o sujeito passivo escolher tratar como um bem da empresa um bem utilizado ao mesmo tempo para fins profissionais e para fins privados, o IVA pago a montante sobre a aquisição desse bem é, em princípio, integral e imediatamente dedutível (v., designadamente, acórdãos de 11 de Julho de 1991, Lennartz, C?97/90, Colect., p. I?3795, n.º 26, e de 8 Maio de 2003, Seeling, C?269/00, Colect., p. I?4101, n.º 41). Não existindo uma disposição que permita aos Estados-Membros limitarem o seu direito à dedução, este deve, portanto, ser exercido imediatamente em relação à totalidade dos impostos que oneraram as operações efectuadas a montante (v., designadamente, acórdãos Lennartz, já referido, n.º 27, e de 15 de Janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal, C?37/95, Colect., p. I?1, n.º 16).

38 Assim, enquanto uma medida nacional derogatória autorizada pelo Conselho em conformidade com as disposições do artigo 27.º da Sexta Directiva não for adoptada, os interessados, como W. Sudholz, tinham razão para pensar que podiam deduzir a totalidade do imposto aplicado à aquisição do seu veículo ligeiro.

39 A medida tomada pelas autoridades alemãs é de 24 de Março de 1999 e prevê um limite à dedução do IVA pago a montante por veículos ligeiros adquiridos a partir de 1 de Abril de 1999. Contudo, é pacífico que esta medida não estava ainda autorizada pelo Conselho à data da sua adopção. Daqui resulta que, nesta última data, o limite à autorização de dedução prevista por esta medida não estava em conformidade com o artigo 27.º, n.º 1, da Sexta Directiva e que os interessados podiam legitimamente continuar a pensar que o princípio da dedução total do IVA se aplicava.

40 Na medida em que prevê a aplicação retroactiva do § 15, n.º 1, alínea b), da UStG, há que reconhecer que o artigo 3.º da Decisão 2000/186 autoriza a aplicação de uma legislação nacional susceptível de afectar a confiança legítima dos interessados. Ora, o Tribunal de Justiça já decidiu que o princípio da protecção da confiança legítima se opõe a que uma alteração da legislação nacional prive um sujeito passivo, com efeito retroactivo, do direito à dedução que tinha adquirido com fundamento na Sexta Directiva (acórdão de 11 de Julho de 2002, Marks & Spencer, C?62/00, Colect., p. I?6325, n.º 45).

41 Daqui decorre que, ao permitir a aplicação retroactiva do § 15, n.º 1, alínea b), da UStG, o artigo 3.º da Decisão 2000/186 viola o princípio da protecção da confiança legítima e deve, portanto, ser declarado inválido.

42 O argumento das autoridades alemãs segundo o qual a autorização foi concedida tardiamente pelo Conselho porque a Comissão se teria atrasado no tratamento do pedido apresentado pela República Federal da Alemanha não pode justificar o carácter retroactivo da Decisão 2000/186.

43 Nestes termos, há que responder à segunda questão que o artigo 3.º da Decisão 2000/186 é inválido na medida em que prevê a aplicação retroactiva da autorização concedida pelo Conselho à República Federal da Alemanha a partir de 1 de Abril de 1999.

Quanto à terceira questão

44 Com a terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se a Decisão 2000/186, em particular o seu artigo 2.º, viola as condições de mérito previstas no artigo 27.º, n.º 1, da Sexta Directiva e se esta decisão está, por esta razão, ferida de invalidade.

45 Uma vez que a Decisão 2000/186 autoriza uma medida derrogatória ao princípio geral da dedução do IVA, a sua conformidade com as condições previstas no artigo 27.º, n.º 1, da Sexta Directiva deve ser estritamente apreciada (v., designadamente, acórdão de 29 Maio de 1997, Skripalle, C-63/96, Colect., p. I-2847, n.º 24).

46 Para fazê-lo, há que examinar se a limitação fixa do montante da dedução autorizada, fixada em 50% do montante do IVA pago a montante, podia ser considerada necessária e adequada à realização dos objectivos prosseguidos pela Decisão 2000/186 e susceptível de afectar o menos possível os objectivos e os princípios da Sexta Directiva (v. acórdão de 19 Setembro de 2000, Ampafrance e Sanofi, C-177/99 e C-181/99, Colect., p. I-7013, n.º 43).

47 No n.º 30 do presente acórdão, concluiu-se que os objectivos prosseguidos pela Decisão 2000/186, em conformidade com o pedido apresentado pelas autoridades alemãs, compreendiam não só a luta contra a fraude e evasão fiscais, mas também a simplificação da cobrança do IVA.

48 Segundo a Comissão, a referida decisão não é necessária e adequada à prossecução do primeiro objectivo citado, ou seja, a luta contra a fraude e a evasão fiscais, e não respeita, portanto, o princípio da proporcionalidade, na medida em que um sujeito passivo – como W. Sudholz – que utilize o seu veículo ligeiro a 70% para fins profissionais e disso pode produzir prova, apenas está, contudo, autorizado a deduzir do IVA pago a montante na aquisição do veículo em 50% do montante deste.

49 A Comissão sustenta, referindo-se ao n.º 56 do acórdão Ampafrance e Sanofi, já referido, que, na medida em que, neste caso, não existe risco de fraude ou de evasão fiscais, limitar o direito à dedução do sujeito passivo a 50% não é justificável por um objectivo de luta contra este risco. Assim, o limite imposto é desproporcionado.

50 O processo que deu lugar ao acórdão Ampafrance e Sanofi, já referido, referia-se ao direito à dedução do IVA para as despesas de alojamento, de restaurante, de recepção e de espectáculos.

51 Há, contudo, que sublinhar que, contrariamente aos factos do processo principal, a decisão em causa no acórdão Ampafrance e Sanofi, já referido, dizia respeito a uma exclusão integral do direito à dedução e não de um limite máximo deste direito. Além disso, o objectivo dessa decisão compreendia unicamente a luta contra a fraude ou a evasão fiscais, e não a simplificação da cobrança do IVA. Por último, as despesas em causa estavam sujeitas a um sistema de controlo efectivo no local com base em documentos no âmbito do imposto sobre o rendimento ou sobre as sociedades, ao passo que, no processo principal, não foi referido pelas autoridades alemãs qualquer modo de controlo eficaz.

52 Há, contudo, que sublinhar que, no n.º 62 do acórdão Ampafrance e Sanofi, já referido, o Tribunal de Justiça reserva-se, sem se pronunciar sobre a sua validade, a questão de saber se podiam ser encarados outros meios para lutar contra a fraude e a evasão fiscais, entre os quais a limitação fixa do montante das deduções autorizadas.

53 Em relação à Decisão 2000/186, há que verificar, em primeiro lugar, se a limitação fixa do direito à dedução do IVA é válida.

54 A este respeito, há que examinar os dados apresentados pelas autoridades alemãs e não contestados pela Comissão nem pelo Conselho, a saber, a dificuldade do sujeito passivo em determinar antecipadamente a proporção de utilização do seu veículo para fins privados ou profissionais, a dificuldade, durante os controlos, de estabelecer com segurança que utilização foi dada ao veículo e a descoberta de irregularidades durante os controlos em quase todos os casos.

55 Destes dados conclui-se pela existência de um risco sério de fraude ou de evasão fiscais. Nestas condições, a aplicação de um limite fixo ao direito à dedução é uma medida que permite lutar contra este risco ao mesmo tempo que facilita os controlos e simplifica o sistema de cobrança do IVA.

56 Há que examinar, em segundo lugar, a questão de saber se o limiar de 50% é proporcionado ao objectivo prosseguido.

**57** A este respeito, as autoridades alemãs referiram que esta percentagem correspondia à utilização média para fins privados dos veículos. Esta percentagem corresponde igualmente à que é aplicada noutros Estados?Membros, bem como à prevista pela Comissão na sua proposta de directiva do Conselho, de 17 de Junho de 1998, que altera a Directiva 77/388 relativamente ao regime do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado (JO C 219, p. 16).

**58** Há que referir que a realidade da média relativa à utilização dos veículos para fins privados alegada pelas autoridades alemãs não foi contestada. Além disso, o facto de o mesmo limite fixo ter sido adoptado por outros Estados?Membros e pela Comissão na referida proposta de directiva contribui para reforçar o carácter sério deste limite.

**59** Por outro lado, uma vez que a limitação da dedução a 50% do IVA pago a montante constitui uma média, o Conselho entende necessário evitar que se aplique aos casos que se situam abaixo de um determinado nível de utilização, a saber, quando a percentagem de utilização do veículo para fins privados não excede 5% da sua utilização total. A Decisão 2000/186 exclui, assim, a aplicação da referida limitação a estes casos específicos.

**60** À luz destas verificações, há que considerar que o Conselho pôde correctamente entender que uma medida com a que está em causa no processo principal, que limita a 50% o direito à dedução do IVA, salvo nos casos específicos referidos no número anterior, constituía um meio necessário e adequado para efeitos de lutar contra a fraude e a evasão fiscais, bem como de simplificar a cobrança do referido imposto.

**61** A impossibilidade que daqui resulta para determinadas pessoas, cuja intenção é de utilizar o seu veículo a mais de 50% para fins profissionais, de deduzir em igual proporção o IVA aplicado à aquisição do seu veículo deve, assim, ser considerada inerente à medida de simplificação da cobrança do IVA.

**62** Com efeito, há que admitir que uma medida de simplificação implica, por natureza, uma abordagem mais global que a da regra que substitui e não corresponde necessariamente à situação exacta de cada sujeito passivo.

**63** Permitir, como preconiza a Comissão, a cada sujeito passivo que pode provar que utiliza o seu veículo em mais de 50% para fins profissionais deduzir em igual proporção o IVA aplicado à aquisição do seu veículo anularia os efeitos pretendidos com a simplificação. Com efeito, esta abordagem acarretaria novamente à totalidade das pessoas que pretendessem utilizar os seus veículos deste modo os problemas anteriormente referidos, a saber, a complexidade de uma determinação correcta da proporção de utilização privada ou profissional dos veículos, a dificuldade de controlar a exactidão das declarações e, portanto, o risco de fraude e de evasão fiscais.

**64** Há, portanto, que considerar que a medida autorizada pela Decisão 2000/186 não é contrária aos objectivos nem aos princípios da Sexta Directiva e que respeita o princípio da proporcionalidade.

**65** Quanto à condição específica constante do artigo 27.º, n.º 1, segundo período, da Sexta Directiva, segundo o qual uma medida de simplificação não deve influir, a não ser de modo insignificante, sobre o montante do imposto devido no estágio de consumo final, foram apresentadas observações suplementares pelos Governos alemão e do Reino Unido, bem como pelo Conselho e a Comissão na audiência que teve lugar após a reabertura da fase oral.

**66** Os Governos alemão e do Reino Unido, bem como o Conselho sustentaram que esta condição devia ser examinada de forma global, e não casuisticamente, tendo em conta a totalidade do IVA devido pelos veículos ligeiros utilizados para fins mistos.

**67** Segundo a Comissão, o aspecto determinante é o de saber se de vários casos individuais resulta uma alteração significativa do IVA devido no estágio do consumo final, conduzindo, assim, a uma dupla tributação do consumidor final.

**68** A este respeito, há que considerar que, tratando-se de uma medida de simplificação, impõe-se uma abordagem global, como para a análise do respeito da primeira condição. Importa referir que, uma vez que a medida em causa reflecte uma média, o número de casos em que um montante superior de imposto é pago por um fornecedor como W.

Sudholz, em relação ao regime comum de dedução previsto na Sexta Directiva, pode corresponder globalmente ao número de casos em que um montante menor de imposto é pago. O mesmo raciocínio é aplicável, na medida em que o sistema fixo de dedução pode influir no nível dos preços – partindo da matéria colectável do IVA – aos consumidores finais de bens e de serviços fornecidos por um sujeito passivo, como W. Sudholz. O efeito global no IVA cobrado pela Comunidade a título dos seus recursos próprios é, portanto, insignificante.

69 Por outro lado, há que declarar que, mesmo nos casos individuais, os efeitos no IVA devido no estágio de consumo final são limitados, devido à possibilidade de o fornecedor poder repartir o IVA pela totalidade dos produtos vendidos durante os anos em que conserva o veículo.

70 Há, portanto, que responder à terceira questão que o artigo 2.º da Decisão 2000/186 respeita as condições de mérito previstas no artigo 27.º, n.º 1, da Sexta Directiva e não está ferido de invalidade.

Quanto às despesas

71 As despesas efectuadas pelos Governos alemão, neerlandês e do Reino Unido, bem como pelo Conselho e pela Comissão, que apresentaram observações ao Tribunal de Justiça, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

#### O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Bundesfinanzhof, por despacho de 30 de Novembro de 2000, declara:

1)O exame do procedimento que conduziu à adopção da Decisão 2000/186/CE do Conselho, de 28 de Fevereiro de 2000, que autoriza a República Federal da Alemanha a aplicar medidas derogatórias dos artigos 6.º e 17.º da Sexta Directiva 77/388/CEE 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 revelou qualquer irregularidade susceptível de afectar a validade desta decisão.

2)O artigo 3.º da Decisão 2000/186 é inválido na medida em que prevê a aplicação retroactiva da autorização concedida pelo Conselho da União Europeia à República Federal da Alemanha a partir de 1 de Abril de 1999.

3)O artigo 2.º Decisão 2000/186 respeita as condições de mérito previstas no artigo 27.º, n.º 1, da Sexta Directiva 77/388 do Conselho, de 17 de Maio de 1997, 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, com as alterações introduzidas pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995, e não está ferido de invalidade.

Jann

Timmermans

von Bahr

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 29 de Abril de 2004.

O secretário

**O presidente**

**R. Grass**

**V. Skouris**

**1 – Língua do processo: alemão.**