CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL L. A. GEELHOED apresentadas em 10 de Outubro de 2002 [1]

I — Introdução

1. No presente processo, o Verwaltungsgerichtshof austríaco submeteu uma questão sobre a interpretação da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme [2] (a seguir «Sexta Directiva»).

2. Mais precisamente, esta questão está relacionada com a admissibilidade de uma medida fiscal austríaca que sujeita a imposto a locação financeira de um veículo efectuada num locador estabelecido noutro Estado-Membro. A medida em causa prevê, além disso, que a locação financeira não dá direito à dedução do IVA. Este direito também não existe no caso de um veículo ser tomado em locação por uma empresa estabelecida na Áustria. Coloca-se agora a questão de saber se esta exclusão do direito à dedução está em conformidade com a Sexta Directiva. Neste contexto, são importantes, nomeadamente, o artigo 9.º da Sexta Directiva, que se refere ao local das operações tributáveis, e o artigo 17.º, que regula o direito à dedução e as respectivas excepções.

3. O presente processo apresenta grandes afinidades com o processo Metropol Treuhand e Stadler, no qual apresentei conclusões em 4 de Outubro de 2001 e foi proferido acórdão pelo Tribunal de Justiça em 8 de Janeiro de 2002 [3]. Trata-se, em ambos os processos, de uma regulamentação fiscal nacional austríaca que contém uma derrogação ao princípio garantido pelo direito comunitário da dedução do IVA e que foi pela primeira vez aplicado (logo) após a adesão da Áustria à União Europeia. Uma diferença importante entre os dois processos é o elemento transfronteiras. O processo em apreço refere-se a uma transacção entre duas empresas estabelecidas em Estados-Membros diferentes e que, por essa razão, envolve a possibilidade de dupla tributação do IVA.

1 — Língua original: neerlandês.

2 — JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

3 — Processo C-409/99.

II — O enquadramento jurídico

A — *O direito comunitário*

4. Os artigos 5.° e 6.° da Sexta Directiva estabelecem o que deve entender-se por bens e prestações de serviços. Mais precisamente, o artigo 6.°, n.° 2, dispõe o seguinte: São equiparadas a prestações de serviços efectuadas a título oneroso:

a) A utilização de bens afectos 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;

b) As prestações de serviços a título gratuito efectuadas pelo sujeito passivo, para seu uso privado ou do seu pessoal ou, em geral, para fins estranhos à própria empresa.

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

5. O artigo 9.°, n.° 1, da Sexta Directiva enuncia a regra geral aplicável ao lugar da prestação de serviços. Nos termos dessa regra geral: «Por 'lugar da prestação de serviços' entende-se o lugar onde o prestador dos mesmos tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual.» O n.° 2 prevê excepções a esta regra geral, a fim de também permitir a tributação, em casos especiais, no lugar do estabelecimento do destinatário do serviço [alínea e)]. Um desses casos especiais é a locação de bens móveis corpóreos, a qual, no entanto, não se aplica aos meios de transporte [4].

6. O artigo 17.°, n.° 2, na parte relevante para o presente processo, dispõe o seguinte:

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

4 — Conforme aditado pela Décima Directiva 84/386/CEE do Conselho, de 31 de Julho de 1984, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, que altera a Directiva 77/388/CEE — Aplicação do imposto sobre o valor acrescentado às locações de bens móveis corpóreos (JO L 208, p. 58; EE 09 F1 p. 170).

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

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

b) O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens importados;

c) O imposto sobre o valor acrescentado devido nos termos do n.º 7, alínea a), do artigo 5.º e do n.º 3 do artigo 6.º»

7. Particularmente relevante para o presente processo é o n.º 6 do artigo 17.º, que enuncia o seguinte: «O mais tardar antes de decorrido o prazo de quatro anos a contar da data da entrada em vigor da presente directiva, o Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, determinará quais as despesas que não conferem direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado. Serão excluídas do direito à dedução, em qualquer caso, as despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação. Até à entrada em vigor das disposições acima referidas, os Estados-Membros podem manter todas as exclusões previstas na legislação nacional respectiva no momento da entrada em vigor da presente directiva.»

8. Os Estados-Membros extraem do n.º 7 do artigo 17.º uma faculdade especial de exclusão do direito à dedução do IVA: «Sem prejuízo da consulta prevista no artigo 29.º, os Estados-Membros podem, por razões conjunturais, excluir parcial ou totalmente do regime das deduções alguns ou todos os bens de investimento ou outros bens. [...]»

9. A Oitava Directiva IVA[5] especifica as regras aplicáveis ao reembolso do IVA às empresas estabelecidas noutro Estado-Membro. O artigo 2.º desta directiva estipula o seguinte: «Cada um dos Estados-Membros reembolsará o sujeito passivo não estabelecido no território do país, mas estabelecido noutro Estado-Membro, nos termos a seguir indicados, do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido sobre as prestações de serviços ou as entregas de bens móveis que lhe tenham sido efectuadas no território do país por outros sujeitos passivos [...]». No artigo 5.º da Oitava Directiva pode ler-se o seguinte: «Para efeitos do disposto na presente directiva, o direito ao reembolso do imposto será determinado nos termos do artigo 17.º da Directiva 77/388/CEE, tal como é aplicado no Estado-Membro que efectua o reembolso.»

5 — Oitava Directiva 79/1072/CEE do Conselho, de 6 de Dezembro de 1979, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Regras sobre o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país (JO L 331, p. 11; EE 09 F1 p. 116).

B — *O direito nacional*

10. Até à adesão da República da Áustria à União Europeia, em 1 de Janeiro de 1995, vigorou na Áustria a Umsatzsteuergesetz 1972 (a seguir «UStG 1972»).

11. O § 3, n.º 11, dessa lei[6] dispunha:

«Considera-se que outra prestação é realizada no interior do território nacional quando o empresário exerce a sua actividade exclusiva ou substancialmente nesse território ou quando suporta uma acção ou uma situação neste ou omite uma actividade no território nacional [...]».

Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, esta disposição levava a que se considerassem realizadas na Áustria as operações de locação financeira relativas a automóveis quando o veículo tivesse sido utilizado sobretudo na Áustria.

12. O § 12, n.º 2, segundo parágrafo, dessa lei[7], na parte com relevo para o presente processo, dispunha o seguinte:

«Não se consideram efectuadas a favor da empresa as entregas de bens ou outras prestações, [...] relacionadas com a aquisição (o fabrico), a locação ou a exploração de automóveis, veículos comerciais ou motociclos [...]».

13. Em 1 de Janeiro de 1995 — data da adesão à União Europeia — a UStG 1972 foi substituída pela Umsatzsteuergesetz 1994 (a seguir «UStG 1994»).

14. O § 3a, n.º 12, da UStG 1994 enuncia o seguinte:

«Nas restantes situações, considera-se que a outra prestação se realiza no lugar a partir do qual o empresário explora o seu negócio. Se a outra prestação for efectuada a partir de um estabelecimento permanente, considera-se que é este o lugar de realização da mesma.»

Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, esta disposição significa que as operações

6 — Na versão publicada no BGBl. n.º 636/1975.

7 — Na versão publicada no BGBl. n.º 410/1988.

relativas a contratos de locação financeira sobre automóveis se consideram realizadas no Estado-Membro a partir do qual o locador explora o seu negócio, mesmo que o veículo seja utilizado sobretudo na Áustria.

15. O § 12, n.º 2, segundo parágrafo, da UStG 1994 — na medida em que é relevante para o presente processo — tem uma redacção idêntica à do § 12, n.º 2, segundo parágrafo, da UStG 1972, acima reproduzido.

16. A partir do dia 6 de Janeiro de 1995, o § 1, n.º 1, da UStG 1994 passou a dispor o seguinte [8]: «Estão sujeitas a imposto sobre o volume de negócios as seguintes operações: [...] O consumo próprio no território nacional. Há consumo próprio quando [...] um empresário realiza despesas (gastos) correspondentes a prestações efectuadas no estrangeiro que, se tivessem sido efectuadas no território nacional a favor desse mesmo empresário, não lhe teriam dado a possibilidade de deduzir os montantes pagos a título de imposto sobre o valor acrescentado, ao abrigo do § 12, n.º 2, segundo parágrafo. Isto apenas se aplica quando o empresário tenha direito ao reembolso do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante no estrangeiro [...]».

8 — BGBl. n.º 21/1995. Mais precisamente, trata-se aqui do § 1, n.º 1, parte inicial, e n.º 2, parte inicial, bem como do disposto na alínea d).

III — A matéria de facto e a tramitação processual

17. Cookies World Vertriebsges mbH i.L. (a seguir «Cookies World»), recorrente no processo principal, é uma sociedade de responsabilidade limitada com sede na Áustria que explora uma empresa comercial. Recebeu, em regime de locação financeira, um veículo de uma empresa alemã que utiliza na Áustria nas actividades da sua empresa.

18. Por despacho de 15 de Junho de 1996, o Finanzamt Schwaz liquidou o imposto sobre o volume de negócios da Cookies World relativo ao ano de 1997. O montante da locação financeira do referido veículo foi inserido nas operações sujeitas a imposto. Essa inclusão foi feita em conformidade com o disposto no § 1, n.º 1, da UStG 1994.

19. A Cookies World interpôs recurso no qual solicitava a liquidação do montante do imposto sobre o volume de negócios sem aplicação daquela última disposição, uma vez que a cessão de uso de veículos constitui aquilo que se designa por outra prestação que, para efeitos da norma reguladora do imposto sobre o volume de negócios, se considera realizada no lugar a partir do qual o empresário explora o seu negócio. Na locação de veículos, o lugar da prestação é determinado pelo Estado em que o locador tem a sede da sua actividade económica, neste caso, a Alemanha. É aí que a operação está sujeita a imposto. O direito comunitário não prevê outros factos geradores de imposto. No entanto, para

idêntica operação, o § 1, n.° 1, da UStG 1994 introduz um segundo facto gerador de tributação (que acresce à sujeição a imposto, em conformidade com a Sexta Directiva, no Estado em que o locador tem a sede da sua actividade económica). Daí resulta que uma mesma operação é duplamente tributada. Segundo a Cookies World, este facto, não pode justificar-se com base no artigo 17.°, n.° 6, da Sexta Directiva. Esta disposição apenas se refere à exclusão da dedução do IVA. Além disso, só é permitido que se mantenha a legislação existente. Porém, o facto gerador de tributação, previsto pelo § 1, n.° 1, da UStG 1994, só faz parte da ordem jurídica austríaca desde 6 de Janeiro de 1995.

20. Por decisão de 20 de Julho de 2000, a Finanzlandesdirektion für Tirol negou provimento ao recurso da Cookies World. Considerou que os Estados-Membros — enquanto aguardam uma eventual alteração da Sexta Directiva — têm a faculdade de manter disposições nacionais relativas à exclusão do direito à dedução. Esta faculdade dos Estados-Membros também se refere à tributação do consumo próprio, conforme previsto na legislação austríaca. Segundo a Finanzlandesdirektion, esta tributação destina-se sobretudo a anular a dedução de IVA requerida no estrangeiro, por razões de neutralidade nas condições de concorrência.

21. A Cookies World interpôs recurso desta decisão no Verwaltungsgerichtshof. Alega que a liquidação do imposto sobre o volume de negócios relativo ao exercício de 1997 teve lugar em aplicação de um regime nacional contrário à disposição comunitária.

22. De seguida, foi submetido ao Tribunal de Justiça um pedido de decisão prejudicial, por despacho do Verwaltungsgerichtshof (Áustria) de 29 de Março de 2001, que deu entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 11 de Abril de 2001. O Verwaltungsgerichtshof solicita ao Tribunal de Justiça que se pronuncie sobre a seguinte questão:

É compatível com a 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 —, em especial com os seus artigos 5.° e 6.°, que um Estado-Membro sujeite a imposto sobre o valor acrescentado a seguinte situação: realização de despesas correspondentes a prestações efectuadas no estrangeiro que, se tivessem sido efectuadas no território nacional, não teriam permitido ao operador delas destinatário deduzir o imposto sobre o valor acrescentado pago a montante?

23. No presente processo, foram apresentadas observações escritas no Tribunal de Justiça pela Cookies World, pelo Governo austríaco e pela Comissão. Não se realizou audiência.

IV — O essencial da questão prejudicial

24. Depreendo da questão prejudicial colocada e dos factos do processo principal,

enunciados na decisão de reenvio, que a questão do órgão jurisdicional de reenvio comporta, essencialmente, duas partes. Em primeiro lugar, a Sexta Directiva pode servir de base jurídica para a cobrança do IVA sobre uma transacção que é realizada noutro Estado-Membro e que, em princípio, também está sujeita ao IVA nesse outro Estado-Membro? Em segundo lugar, qual é o alcance da faculdade dos Estados-Membros de não aplicarem o princípio da dedução do IVA formulado no artigo 17.°, n.° 2, da Sexta Directiva?

25. Caso se considere que não pode sujeitar-se a IVA uma actividade relativamente à qual já é devido IVA noutro Estado-Membro, o Tribunal de Justiça não tem de responder à segunda parte da questão.

26. Se, pelo contrário, tivermos de considerar essa possibilidade — ou, pelo menos, ela não puder ser excluída — ter-se-á de responder à segunda parte da questão. A resposta do Tribunal de Justiça é determinada, em grande medida, pela jurisprudência recente relativa aos n.os 6 e 7 do artigo 17.° No n.° 3 das presentes conclusões, já referi o acórdão Metropol Treuhand e Stadler. Estão ainda em causa dois acórdãos de 14 de Junho de 2001, Comissão/França [9].

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

V — A primeira parte da questão: a cobrança do IVA sobre uma transacção realizada noutro Estado-Membro

27. É ponto assente que o presente processo diz respeito a uma transacção que apresenta elementos transfronteiras. Uma empresa num Estado-Membro, a saber, a Áustria dá em locação um automóvel a uma empresa num Estado-Membro, a saber, a Alemanha com o objectivo de esse automóvel ser utilizado sobretudo na Áustria.

28. O princípio orientador da Sexta Directiva nas transacções que apresentam elementos transfronteiras, no interior da Comunidade Europeia, é o de que se deve evitar quer a dupla tributação do IVA quer a falta de tributação do IVA.

29. Este princípio é um dos pressupostos de que partiu o legislador comunitário na elaboração da Sexta Directiva e que o Tribunal de Justiça tem repetidas vezes confirmado. Consiste no seguinte:

— neutralidade fiscal: garantir uma perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os

resultados dessas actividades, na condição de as referidas actividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA [10];

— igualdade de tratamento fiscal, a fim de evitar distorções da concorrência. Nesse sentido, as excepções à harmonização devem ser interpretadas de modo estrito: só são admitidas nos casos expressamente previstos pela Sexta Directiva. Com efeito, qualquer excepção conduz a uma maior disparidade entre os níveis da carga fiscal nos Estados-Membros [11].

30. A fim de concretizar o referido princípio orientador, os artigos 8.° e 9.° regulam em pormenor a determinação do lugar de uma operação sujeita a imposto. Para as prestações de serviços, a regra geral é enunciada no artigo 9.°, n.° 1, da Sexta Directiva: o lugar onde o prestador de serviços tem a sua sede. Esta regra geral comporta uma excepção relativa à locação de bens, excepção essa que, no entanto, não se aplica a veículos. Razões de controlo servem de fundamento a esta excepção à excepção.

31. No contexto em que o descrevi, o princípio orientador determina a resposta à primeira parte da questão apresentada pelo órgão jurisdicional de reenvio.

32. A este propósito, há que lembrar os factos do processo principal. Se é ponto assente que a locação financeira constitui uma operação tributável na Alemanha, decorre do referido princípio que a locação financeira não pode ser sujeita ao IVA na Áustria. Esta é também a posição defendida pela Cookies World e pela Comissão no processo em apreço.

33. O Governo austríaco tem, no entanto, um entendimento diferente. O que é tributado na Áustria é a utilização do automóvel pelo próprio locatário. O lugar dessa utilização pessoal deve ser determinado por analogia com as normas da Sexta Directiva aplicáveis aos bens e prestações de serviços. O consumo próprio exige uma ligação com o território austríaco. Essa ligação existe, uma vez que as despesas do locatário implicam uma diminuição do seu património e que, além disso, o serviço é utilizado na Áustria. O Governo austríaco chama a atenção para o disposto nos artigos 5.°, n.° 6, e 6.°, n.° 2, da Sexta Directiva, ao abrigo dos quais a entrega ou a utilização de bens afectos à empresa para uso privado pode ser considerada um facto gerador de imposto. Este governo também considera importante que as diferentes disposições da Sexta Directiva não sejam consideradas isoladamente e que é determinante — se bem percebo o Governo austríaco — a relação existente entre elas.

10 — V., nomeadamente, acórdãos de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman (268/83, Recueil, p. 655, n.° 19); de 21 de Setembro de 1988, Comissão/França (50/87, Colect., p. 4797, n.° 15); e de 15 de Janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Colect., p. 1, n.° 15).

11 — V., sobre esta matéria, as minhas conclusões nos processos Comissão/França (acórdãos de 14 de Junho de 2001, já referidos na nota 9, n.os 35 e segs.).

34. Os factos do processo principal indicam, de facto, que está em causa uma situação de consumo próprio na Áustria. No entanto, este consumo próprio não é o facto gerador de imposto relevante para efeitos da aplicação da Sexta Directiva. Esse facto gerador é a locação financeira que ocorreu na Alemanha. Conforme decidiu o Tribunal de Justiça no acórdão ARO Lease [12], a locação de viaturas sob a forma de locação financeira constitui uma prestação de serviço na acepção do artigo 9.° da Sexta Directiva.

35. Nesse acórdão [13], o Tribunal de Justiça afirma ainda, a propósito da locação financeira de um automóvel, o seguinte:

— resulta do preâmbulo da directiva [14] que, no que diz respeito à locação de meios de transporte, convém, por razões de controlo, aplicar estritamente o referido n.° 1 do artigo 9.°, localizando essas prestações de serviços no lugar do prestador;

— resulta do artigo 9.°, n.° 2, alínea e), da directiva que «todos os meios de transporte» estão expressamente excluídos da regra derrogatória segundo a qual, no que respeita à «locação de bens móveis corpóreos», o lugar das prestações de serviços é o lugar onde o destinatário tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável;

— dado que os meios de transporte podem facilmente passar as fronteiras, é difícil, ou mesmo impossível, determinar o lugar da sua utilização, sendo assim necessário prever em cada caso um critério praticável para a cobrança do IVA. Por isso, a directiva consagrou, para a locação de todos os meios de transporte, a conexão, não com o lugar da utilização do bem locado, mas, por razões de simplificação e em conformidade com o princípio geral, com o lugar onde o prestador de serviços tem a sede da sua actividade económica.

36. Em suma, esta jurisprudência do Tribunal de Justiça não deixa qualquer margem para a cobrança do IVA sobre a locação financeira no Estado-Membro onde é realizado o consumo. Sobre este aspecto, importa referir também o princípio orientador relativo à cobrança do IVA acima descrito: impossibilidade de tributar duplamente o mesmo facto.

37. O acórdão Monte Dei Paschi Di Siena [15], a que se referem a Cookies World, a Comissão e o Governo austríaco, também

12 — Acórdão de 17 de Julho de 1997 (C-190/95, Colect., p. I-4383, n.° 11).

13 — N.os 12 e segs.

14 — Trata-se da Décima Directiva (já referida na nota 4).

15 — Acórdão do Tribunal de Justiça de 13 de Julho de 2000 (C-136/99, Colect., p. I-6109, n.os 23 e segs.).

não aponta outra direcção. Neste acórdão, o Tribunal de Justiça analisa a situação de um sujeito passivo que é devedor de IVA quer no país onde está estabelecido quer noutro Estado-Membro. Contudo, no presente caso, a Cookies World não é devedora de qualquer IVA referente à operação em causa no país onde se encontra estabelecida.

38. Poder-se-ia ainda alegar que na Áustria o IVA é cobrado sobre outro facto, a saber, o consumo próprio em si mesmo. Assim, não estaria em causa uma transacção com a sociedade de locação financeira, mas uma utilização de bens afectos à empresa para uso privado do sujeito passivo, que o artigo 6.°, n.° 2, da Sexta Directiva equipara a prestações de serviços efectuadas a título oneroso. A última frase desta disposição confere aos Estados-Membros a necessária margem. Contudo, esta alegação não procede. Os factos do processo principal deixam bem claro que a operação sujeita a imposto é a locação financeira na Alemanha. Com efeito, a liquidação do imposto controvertida, efectuada pelo Finanzamt Schwaz, refere-se ao montante da locação financeira do referido veículo. Também o disposto no § 1, n.° 1, da UStG 1994, em que se baseia o Governo austríaco, permite concluir que o facto tributado é esse mesmo e único facto.

39. O Governo austríaco baseia o seu raciocínio sobre a admissibilidade da medida controvertida, em grande parte, numa apreciação das disposições da Sexta Directiva nas suas relações recíprocas. Utiliza uma argumentação de natureza económica. A exclusão do direito à dedução do imposto não pode ser limitada aos contratos de locação financeira celebrados com um locador austríaco, sob pena de distorção da concorrência.

40. Embora eu atribua, em geral, grande importância à eliminação de distorções da concorrência no interior do mercado comum, considero esta argumentação pouco sólida. Com efeito, a operação sujeita a imposto realiza-se noutro Estado-Membro, que aplica integralmente a Sexta Directiva (incluindo o direito à dedução). A Áustria, que é um Estado-Membro, utiliza uma excepção à Sexta Directiva. A utilização dessa excepção nunca poderá, naturalmente, levar a que os sujeitos passivos estabelecidos no próprio Estado-Membro não possam invocar noutro Estado-Membro uma disposição que lhes é facultada ao abrigo do direito desse outro Estado-Membro e que, refira-se, se baseia numa directiva comunitária [16].

41. A Cookies World refere ainda que a regulamentação nacional controvertida, que apenas visa proteger os prestadores de serviços austríacos, viola o artigo 49.° CE. Considero este argumento irrelevante para o presente processo. Só no caso de se considerar que o legislador austríaco tinha competência para, num caso como o pre-

16 — V., a este propósito, nomeadamente, os artigos 2.° e 5.° da Oitava Directiva IVA.

sente, regular a tributação do IVA — se essa tributação (ainda) não estivesse completamente harmonizada — é que estaria em causa o artigo 49.° CE. Tendo em conta as observações precedentes, o legislador austríaco carece de uma competência desse tipo.

42. A este propósito, refiro, a título exemplificativo, o recente acórdão Cura Anlagen [17]. Este acórdão não diz respeito ao imposto sobre o volume de negócios, mas aos entraves que a legislação austríaca coloca à locação financeira de viaturas fora da Áustria. Neste acórdão, o Tribunal de Justiça faz referência à sua jurisprudência segundo a qual o artigo 49.° CE também se opõe à aplicação de qualquer legislação nacional que tenha por efeito tornar a prestação de serviços entre Estados-Membros mais difícil que a prestação de serviços puramente interna de um Estado-Membro. O referido entrave à livre circulação só pode justificar-se por uma razão de interesse geral reconhecida pelo direito comunitário e deve respeitar o princípio da proporcionalidade [18]. Na minha opinião, a medida austríaca controvertida não dificulta, por definição, a locação financeira de um veículo noutro Estado-Membro mais do que no próprio Estado-Membro. Pelo contrário, cria uma maior igualdade de condições. Por conseguinte, mesmo que devesse efectuar-se uma apreciação à luz do artigo 49.° CE — o que não é o caso —, colocar-se-ia ainda a questão de saber se a disposição austríaca controvertida viola esse artigo do Tratado.

17 — Acórdão de 21 de Março de 2002 (C-451/99, Colect., p. I-3193).

18 — V., nomeadamente, os n.os 30 e 32 do acórdão.

43. Por último, refira-se ainda o seguinte. O artigo 17.°, n.° 6, da Sexta Directiva permite aos Estados-Membros, em determinadas circunstâncias, manterem as exclusões do direito à dedução do IVA. Analisarei o conteúdo dessa faculdade dos Estados-Membros mais adiante, quando abordar a segunda parte da questão. Por ora, refiro apenas que essa faculdade não pode ser utilizada para alterar o lugar de um facto gerador de tributação resultante da Sexta Directiva. O artigo 17.°, n.° 6, não tem, assim, qualquer importância para a resposta à primeira parte da questão. Neste sentido, concordo com a Cookies World e com a Comissão quando afirmam que os Estados-Membros só podem recorrer ao artigo 17.°, n.° 6, para manterem as exclusões do direito à dedução previstas na legislação nacional respectiva.

V — A segunda parte da questão: a derrogação ao princípio da dedução do IVA

44. Referi anteriormente que a Sexta Directiva não permite sujeitar ao IVA, no Estado-Membro onde é utilizado, um veículo que foi tomado em locação noutro Estado-Membro. Assim sendo, a segunda parte da questão não necessita de resposta. A minha apreciação desta segunda parte da

questão é feita, portanto, a título meramente exaustivo.

45. Nas minhas conclusões anteriores relacionadas com o artigo 17.° da Sexta Directiva, chamei a atenção para a natureza da Sexta Directiva e para o papel aí desempenhado pelo direito à dedução. O Tribunal de Justiça enuncia a regra geral do artigo 17.°, n.° 2, enquanto princípio jurídico. Decorre desse princípio que «'[...] as possibilidades de derrogar à dedutibilidade do IVA têm um carácter limitativo. No seu acórdão Lennartz, o Tribunal de Justiça declarou que o direito à dedução deve ser exercido imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efectuadas [...]. Dado que tais limitações devem aplicar-se de forma análoga em todos os Estados-Membros, apenas são permitidas derrogações nos casos expressamente previstos pela directiva'. As disposições que permitem derrogações devem, além disso, ser interpretadas de modo restrito» [19].

46. O artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, constitui uma excepção a este princípio [20] e é aplicável até que o Conselho aprove as disposições previstas no artigo 17.°, n.° 6, primeiro parágrafo. Esta excepção tem a natureza de uma cláusula de «standstill», que permite aos Estados-Membros manter as normas nacionais efectivamente aplicadas até à adopção pelo Conselho de um regime comunitário das exclusões do direito à dedução do IVA.

47. Em relação à Áustria, esta pode manter as excepções à dedutibilidade, desde que estas existissem no momento da sua adesão à União Europeia (1 de Janeiro de 1995). Após essa data, a Áustria deixa de poder adoptar medidas que alarguem o âmbito das exclusões existentes e se afastem, assim, do objectivo da Sexta Directiva. Se uma exclusão já existente for total ou parcialmente revogada não pode ser posteriormente reintroduzida [21].

48. É ponto assente que a medida nacional controvertida, a saber, o § 1, n.° 1, da UStG 1994, apenas foi introduzida em 6 de Janeiro de 1995, ou seja, alguns dias depois da adesão. O Governo austríaco atribui esse facto a uma causa logística, relacionada com o procedimento legislativo nacional.

49. Na minha opinião, não é relevante que essa disposição tenha sido introduzida na

19 — V. as minhas recentes conclusões no processo Metropol Treuhand e Stadler (já referido na nota 3, n.° 32).

20 — V. acórdão Metropol Treuhand e Stadler (já referido na nota 3, n.os 44 e segs.).

21 — Acórdão Comissão/França (C-40/00, já referido na nota 9, n.os 17 e segs.).

legislação fiscal austríaca apenas alguns dias após a adesão — e não depois de um período de tempo mais longo. Fundamento a minha posição do seguinte modo. Em primeiro lugar, as excepções ao direito à dedução devem ser interpretadas em sentido estrito. Só são válidas se tiverem sido expressamente previstas, o que não acontece no presente caso. Em segundo lugar, a excepção específica do artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, é concebida enquanto cláusula de «standstill», pelo que não tem expressamente por objectivo permitir a um novo Estado-Membro adaptar a sua legislação nacional no momento da adesão, afastando-se desse modo do acervo comunitário.

50. Observo ainda que, no meu entender, é irrelevante o facto de, segundo o § 3, n.° 11, da UStG 1972, em vigor até 1 de Janeiro de 1995 — pelo menos, segundo as declarações do órgão jurisdicional de reenvio —, se considerarem realizadas na Áustria as operações de locação financeira relativas a automóveis quando o veículo tenha sido utilizado sobretudo na Áustria. Com efeito, o legislador austríaco optou deliberadamente por não voltar a introduzir essa disposição, sob essa forma, na UstG 1994. Por conseguinte, a referida disposição já não se encontrava em vigor, independentemente da questão de saber se o § 3, n.° 11, da UStG 1972 é substancialmente idêntico ao § 1, n.° 1, da UStG 1994.

51. Chego, assim, à conclusão de que — mesmo no caso de o artigo 17.°, n.° 6, segundo parágrafo, poder aplicar-se a um facto gerador de imposto que se verifique noutro Estado-Membro, o que não é o caso — esta disposição não pode ser aplicada a fim de criar uma excepção ao direito à dedução logo após a adesão da Áustria à União Europeia.

52. Isto leva-me à faculdade que o artigo 17.°, n.° 7, da Sexta Directiva reconhece ao Estado-Membro de excluir o direito à dedução do imposto por razões conjunturais. Esta faculdade também não pode ser exercida no presente caso. O acórdão Metropol Treuhand e Stadler conduz inevitavelmente a essa conclusão. O Tribunal de Justiça coloca duas condições ao exercício desta faculdade. Em primeiro lugar, um Estado-Membro só pode exercer essa faculdade após a consulta do comité previsto no artigo 29.° Esta consulta não se realizou no presente caso. Em segundo lugar, a regulamentação relativa à dedução do IVA deve conter normas específicas sobre a sua limitação no tempo[22], o que não resulta do caso em apreço.

22 — No acórdão Metropol Treuhand e Stadler, já referido na nota 3, o Tribunal de Justiça refere também que estas normas não podem fazer parte de um pacote de medidas de adaptações estruturais destinado a reduzir o défice orçamental e a pagar a dívida do Estado. No caso em apreço, essa questão não é relevante, pelo menos não o é no processo perante o Tribunal de Justiça.

VI — Conclusão

53. Tendo em conta as observações precedentes, proponho ao Tribunal de Justiça que responda à questão prejudicial do Verwaltungsgerichtshof do seguinte modo:

«A 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, opõe-se a uma regulamentação nacional que exclua os seus nacionais do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado relativamente a uma operação realizada noutro Estado-Membro e que, de acordo com a directiva, é qualificada de operação sujeita a imposto nesse outro Estado-Membro.»