

61991J0131

ACORDAO DO TRIBUNAL (SEXTA SECCAO) DE 9 DE JULHO DE 1992. - "K" LINE AIR SERVICE EUROPE BV CONTRA EULAERTS NV E ESTADO BELGA. - PEDIDO DE DECISAO PREJUDICIAL: RECHTBANK VAN EERSTE AANLEG BRUSSEL - BELGICA. - IVA - MATERIA COLECTAVEL MINIMA PARA A TRIBUTACAO DOS VEICULOS EM SEGUNDA MAO. - PROCESSO C-131/91.

Colectânea da Jurisprudência 1992 página I-04513

Sumário

Partes

Fundamentação jurídica do acórdão

Decisão sobre as despesas

Parte decisória

Palavras-chave

++++

Disposições fiscais - Harmonização das legislações - Impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado - Matéria colectável - Compra e venda de veículos em segunda mão entre sujeitos passivos - Regime nacional que fixa uma matéria colectável mínima diferente da matéria colectável que decorre da Sexta Directiva - Inadmissibilidade

(Directiva 77/388 do Conselho, artigos 11. , 27. e 32.)

Sumário

As disposições da Sexta Directiva relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios devem ser interpretadas no sentido de que se opõem a uma legislação nacional que institui, para a venda de veículos em segunda mão entre sujeitos passivos do imposto sobre o valor acrescentado, uma matéria colectável mínima para aplicação do imposto diferente da que resulta do artigo 11. daquela directiva, segundo o qual a matéria colectável é, para as entregas de bens, constituída por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor recebeu ou deve receber do adquirente.

Uma tal legislação não pode, com efeito, justificar-se, nem ao abrigo do artigo 32. da directiva, cujo âmbito de aplicação não engloba as vendas de bens em segunda mão quando, por terem ocorrido entre sujeitos passivos que puderam exercer o direito à dedução a título de bens de

investimento, não implicam o risco de dupla tributação, nem ao abrigo do seu artigo 27.º, o qual, embora autorize medidas derogatórias especiais, destinadas a evitar fraudes ou evasões fiscais, não permite uma derrogação global das normas do artigo 11.º, como a substituição do preço convencionado pelas partes por uma matéria colectável mínima.

Partes

No processo C-131/91,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.º do Tratado CEE, pelo Rechtbank van eerste aanleg te Brussel, destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

"K" Line Air Service Europe BV

e

Eulaerts NV,

Belgische Staat,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação dos artigos 11.º e 27.º da Directiva 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977, Sexta Directiva do Conselho relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54) e dos artigos 9.º a 11.º do Tratado CEE,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: F. A. Schockweiler, presidente de secção, G. F. Mancini, C. N. Kakouris, M. Díez de Velasco e J. L. Murray, juízes,

advogado-geral: M. Darmon

secretário: D. Triantafyllou, administrador

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação da Eulaerts NV, por H. van den Keybus, advogado no foro de Bruxelas;

- em representação do Estado belga, por I. Maselis, advogado no foro de Bruxelas;

- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por J. Foens Buhl, consultor jurídico, e Pieter van Nuffel, membro do seu Serviço Jurídico, na qualidade de agentes;

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Eulaerts NV, representada por H. van den Keybus e M. Eulaerts, advogados no foro de Bruxelas, do Estado belga e da Comissão, na audiência de 7 de Maio de 1992,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 24 de Junho de 1992,

profere o presente

Acórdão

Fundamentação jurídica do acórdão

1 Por decisão de 2 de Maio de 1991, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 16 de mesmo mês, o *Rechtbank van eerste aanleg te Brussel* submeteu ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.º do Tratado CEE, uma questão prejudicial relativa à interpretação dos artigos 11.º e 27.º da Directiva 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977, Sexta Directiva do Conselho relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir "Sexta Directiva") e dos artigos 9.º a 11.º do Tratado CEE.

2 Esta questão foi suscitada no âmbito de um litígio que opõe a "K" Line Air Service Europe BV (a seguir "' K' Line") à *Eulaerts NV* e ao Estado belga, sobre a determinação da matéria colectável do IVA relativo aos veículos em segunda mão na Bélgica.

3 O artigo 35.º, n.º 1, do código belga do IVA, de 3 de Julho de 1969, prevê a possibilidade de ser fixada uma matéria colectável mínima na tributação dos veículos motorizados. Este artigo foi regulamentado pelo Decreto Real n.º 17, de 20 de Julho de 1970, que fixou uma matéria colectável mínima para tributação em IVA, tanto para os veículos novos como para os veículos em segunda mão. Este decreto foi revogado pelo Decreto Real n.º 17, de 20 de Dezembro de 1984, só tendo sido mantida a matéria colectável mínima no que respeita aos veículos em segunda mão.

4 Pelo artigo 1.º do Decreto Real n.º 17, de 20 de Dezembro de 1984, foi estabelecida uma matéria colectável mínima para os veículos em segunda mão fornecidos aos utentes ou por eles importados. De acordo com o seu artigo 2.º, n.º 1, a matéria colectável não pode ser inferior a uma percentagem determinada do preço de catálogo. Tal percentagem é definida de acordo com o período decorrido entre a data da primeira entrada em circulação do veículo e a data de entrega ou de importação.

5 Resulta do processo que a sociedade "K" Line, demandante no processo principal, vendeu, em 1987, à sociedade *Eulaerts*, primeira demandada no processo principal, um veículo que já fora utilizado. As duas sociedades são sujeitos passivos de IVA.

6 A sociedade "K" Line facturou o preço da viatura, isto é, o preço convencionado entre o vendedor e o comprador, acrescido do IVA calculado com base nesse preço. Esta factura foi paga. Por ocasião de uma fiscalização, a administração fiscal observou que, segundo a legislação belga na matéria, o IVA deveria ter sido calculado sobre a matéria colectável mínima para os veículos em segunda mão (esta matéria colectável mínima elevava-se a 55% do preço de catálogo), e reclamou à sociedade "K" Line o pagamento adicional do IVA devido sobre a diferença entre o preço e a matéria colectável mínima. Esta quantia foi paga pela sociedade "K" Line.

7 A sociedade "K" Line reclamou, de seguida, à sociedade Eulaerts o montante do complemento de IVA, que esta última, no entanto, se recusou a pagar, com o fundamento de que, segundo ela, a instituição de uma matéria colectável mínima é contrária às disposições da Sexta Directiva. A sociedade "K" Line intentou então uma acção contra a sociedade Eulaerts, no Rechtbank van eerste aanleg te Brussel, para reembolso do montante adicional do IVA. Seguidamente, o Estado belga foi também demandado para o reembolso de tal soma, para o caso de se verificar que a legislação belga na matéria viola a Sexta Directiva.

8 O órgão jurisdicional a que foi submetido o litígio, considerando que a solução deste dependia da interpretação de determinadas disposições do direito comunitário, decidiu submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

"As disposições do Decreto Real n. 17, de 20 de Julho de 1970, alterado pelo Decreto Real n. 17, de 20 de Dezembro de 1984, adoptado em execução dos artigos 35. e 52. do BTW Wetboek (lei sobre o IVA), são incompatíveis com os artigos 11. e 27. da Sexta Directiva IVA, bem como com o princípio da livre circulação de mercadorias, como definido nos artigos 9. , 10. e 11. do Tratado CEE?"

9 Para mais ampla exposição do enquadramento jurídico e dos factos do litígio no processo principal, da tramitação processual e das observações escritas apresentadas ao Tribunal, remete-se para o relatório para audiência. Estes elementos apenas serão adiante retomados na medida do necessário para a fundamentação da decisão do Tribunal.

10 Há que recordar, a título liminar, que, no âmbito do artigo 177. do Tratado CEE, não compete ao Tribunal de Justiça pronunciar-se sobre a compatibilidade das disposições nacionais com o Tratado. Tem, no entanto, competência para fornecer ao órgão jurisdicional nacional todos os elementos de interpretação do direito comunitário que sejam susceptíveis de lhe permitir apreciar tal compatibilidade, para efeitos de decisão na causa que lhe foi submetida.

11 Deve, portanto, entender-se a questão colocada pelo órgão jurisdicional nacional no sentido de que inclui, na realidade, dois aspectos distintos, incidindo um sobre a questão de saber se as disposições da Sexta Directiva devem ser interpretadas no sentido de que se opõem a uma legislação nacional que fixa, quanto à venda de veículos em segunda mão entre sujeitos passivos, uma matéria colectável mínima de IVA diferente da que resulta do artigo 11. desta directiva, e destinando-se o outro a apurar se os artigos 9. a 11. do Tratado CEE se opõem a uma tal legislação nacional.

12 No que respeita a este último aspecto da questão prejudicial, isto é, à interpretação das disposições do Tratado CEE relativas aos direitos aduaneiros e aos encargos de efeito equivalente, basta constatar que o litígio no processo principal respeita unicamente à determinação da matéria colectável do IVA no caso de compra e venda, na Bélgica, de um veículo em segunda mão, já utilizado nesse país, entre dois sujeitos passivos que aí estão estabelecidos. Este caso não apresenta, pois, qualquer conexão com uma ordem jurídica estrangeira, elemento que tornaria útil para a solução do litígio a interpretação dos artigos 9. a 11. do Tratado CEE.

13 A questão que resta, portanto, examinar é a de saber se as disposições da Sexta Directiva devem ser interpretadas no sentido de que se opõem a uma legislação nacional que institui uma matéria colectável mínima diferente da que resulta do artigo 11. desta directiva, no que se refere à compra e venda de veículos em segunda mão entre sujeitos passivos.

14 Com o fim de responder a esta questão, deve recordar-se, para começar, que, segundo o artigo 11. , letra A, n. 1, alínea a), da Sexta Directiva, a matéria colectável no território do país é constituída, no caso de entregas de bens, por tudo o que constitui a contrapartida que o

fornecedor recebeu ou deve receber do adquirente.

15 Deve seguidamente sublinhar-se que, no entanto, a Sexta Directiva institui, no seu artigo 32. , um regime específico para os bens em segunda mão, o que faz nos termos seguintes:

"O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, adoptará, até 31 de Dezembro de 1977, o regime comunitário de tributação aplicável no sector dos bens em segunda mão, objectos de arte, antiguidades e objectos de colecção.

Até à aplicação deste regime comunitário, os Estados-membros que, à data da entrada em vigor da presente directiva, apliquem um regime especial no sector acima referido podem manter esse regime."

16 Segundo as propostas de directiva apresentadas pela Comissão ao Conselho em 11 de Janeiro de 1978 (JO C 26, p. 2) e em 11 de Janeiro de 1989 (JO C 76, p. 10), o regime especial de tributação dos bens em segunda mão, cuja adopção é prevista no primeiro parágrafo do artigo 32. , tem por objectivo evitar que os bens sobre que já incidiu definitivamente o IVA sejam de novo tributados, aquando da sua reintrodução no circuito comercial, sem que o imposto ainda incorporado no seu preço seja tomado em consideração.

17 No âmbito da interpretação do artigo 32. da Directiva, o Tribunal de Justiça precisou, no acórdão de 5 de Dezembro de 1989, ORO Amsterdam Beheer (C-165/88, Colect., p. 4081), que, enquanto o legislador comunitário não tiver intervindo, deve aplicar-se o artigo 32. da Sexta Directiva, que se limita a autorizar os Estados-membros que apliquem um regime especial para os bens em segunda mão a mantê-lo.

18 Deve pois examinar-se se o artigo 32. da Sexta Directiva pode ser invocado para aplicar uma matéria colectável diferente da que decorre do artigo 11. desta directiva, no que respeita à compra e venda de veículos já utilizados entre sujeitos passivos do IVA.

19 Para examinar este problema, deve começar-se por sublinhar que a função do artigo 32. da Sexta Directiva, no âmbito do sistema comum do IVA, é de prever a adopção de um regime especial de tributação para os bens sobre os quais o IVA já incidiu definitivamente e que, portanto, correm o risco de, aquando da sua reintrodução no circuito comercial, serem de novo tributados, sem que seja tomado em consideração o imposto ainda incorporado no seu preço. Daqui resulta que um bem de investimento, mesmo usado, sobre o qual um sujeito passivo pôde exercer o seu direito à dedução, não entra no campo de aplicação do artigo 32. , já referido.

20 Deve seguidamente observar-se que, quando, como no caso vertente, um veículo em estado novo foi entregue não a um consumidor final, mas a um sujeito passivo que o utilizou como bem de investimento, este pôde deduzir o IVA pago na compra do veículo do IVA exigível por força da sua actividade. Quando este sujeito passivo revende o veículo, após o ter usado, fá-lo, portanto, após dedução do IVA pago no estágio anterior. Por consequência, não pode aqui existir dupla tributação e a operação não pode, portanto, ser considerada como entrando no âmbito do artigo 32. , já referido.

21 Decorre do conjunto das considerações que precedem que o artigo 32. da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que não entra no campo de aplicação desta disposição uma legislação nacional que, como a que está em causa no litígio do processo principal, determina, por derrogação ao artigo 11. da Sexta Directiva, uma matéria colectável mínima na tributação das entregas de bens usados, em relação aos quais o direito à dedução foi exercido por sujeitos passivos. Por consequência, a tributação de tais entregas deve ser feita com base na matéria colectável que resulta do artigo 11. da Sexta Directiva.

22 Há ainda que verificar se a matéria colectável mínima da tributação do IVA assim fixada pode, no entanto, ser considerada uma derrogação autorizada pelo artigo 27. da Sexta Directiva.

23 A este respeito, deve começar-se por recordar que, nos termos do artigo 27. , n. 1, da Sexta Directiva:

"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."

24 Deve seguidamente realçar-se que, como foi precisado pelo Tribunal de Justiça no acórdão de 10 de Abril de 1984, Comissão/Bélgica (324/82, Recueil, p. 1861), medidas nacionais destinadas a evitar fraudes ou evasões fiscais só podem, em princípio, derrogar a matéria colectável do IVA determinada no artigo 11. da Sexta Directiva dentro dos limites estritamente necessários para atingir aquele objectivo. O Tribunal, no mesmo acórdão, considerou que a medida derogatória belga em causa, que fixava uma matéria colectável mínima para tributação em IVA da entrega ou importação de veículos novos igual ao preço de catálogo do veículo em causa, não reunia as condições previstas no artigo 27. da Sexta Directiva. Com efeito, o Tribunal considerou que a regulamentação belga em causa alterava a matéria colectável de um modo tão absoluto e geral que se não podia admitir que ela se limitava às derrogações necessárias para evitar um risco de evasão ou de fraude fiscal. O Tribunal considerou ainda que as medidas em litígio eram desproporcionadas ao fim que se pretendia alcançar, na medida em que derrogavam de um modo global e sistemático as regras do artigo 11. da Sexta Directiva.

25 Ora, deve constatar-se que medidas do tipo das que estão em causa no presente processo derrogam as regras gerais contidas no artigo 11. da Sexta Directiva de um modo ainda mais absoluto e geral que as que deram lugar ao acórdão de 10 de Abril de 1984, já referido. Com efeito, naquele processo, o Estado belga era acusado de não ter em conta, para determinação da matéria colectável, os descontos ou reembolsos consentidos sobre os preços. No caso vertente, é o próprio preço convencionado pelas partes que não é tomado em consideração e que é substituído pela matéria colectável mínima.

26 Há, pois, que concluir que uma medida como a da matéria colectável mínima imposta pelo legislador belga na compra e venda de veículos usados entre sujeitos passivos não constitui uma medida derogatória autorizada pelo artigo 27. da Sexta Directiva.

27 Com base nas considerações que precedem, deve responder-se à questão prejudicial colocada pelo Rechtsbank van eerste aanleg te Brussel que as disposições da Sexta Directiva devem ser interpretadas no sentido de que se opõem a uma legislação nacional que institui, para a compra e venda de veículos em segunda mão entre sujeitos passivos do IVA, uma matéria colectável mínima de aplicação do IVA diferente da que resulta do artigo 11. desta directiva.

Decisão sobre as despesas

Quanto às despesas

28 As despesas efectuadas pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentou observações ao Tribunal, 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.

Parte decisória

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

pronunciando-se sobre a questão submetida pelo Rechtsbank van eerste aanleg te Brussel, por decisão de 2 de Maio de 1991, declara:

As disposições da Directiva 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977, Sexta Directiva do Conselho relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme - devem ser interpretadas no sentido de que se opõem a uma legislação nacional que institui, para a venda de veículos em segunda mão entre sujeitos passivos do IVA, uma matéria colectável mínima para aplicação do IVA diferente da que resulta do artigo 11. desta directiva.