

Processo C-98/05

De Danske Bilimportører

contra

Skatteministeriet

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Østre Landsret)

«Sexta Directiva IVA – Artigo 11.º, A, n.os 2, alínea a), e 3, alínea c) – Matéria colectável – Imposto sobre a matrícula de veículos automóveis novos»

Conclusões da advogada-geral J. Kokott apresentadas em 16 de Março de 2006

Acórdão do Tribunal de Justiça (Primeira Secção) de 1 de Junho de 2006

Sumário do acórdão

Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Matéria colectável

[Directiva 77/388 do Conselho, artigos 11.º, A, n.º 2, alínea a), e 3.º, alínea c)]

No quadro de um contrato de venda que prevê que, em conformidade com a utilização a que o adquirente destina o veículo, o distribuidor o entregue já matriculado por um preço que englobe o imposto de matrícula de veículos automóveis novos que pagou antes da entrega, esse imposto, cujo facto gerador não reside na referida entrega, mas na primeira matrícula do veículo em território nacional, não está incluído no conceito de impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos para efeitos do disposto no artigo 11.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, que devem ser incluídos na matéria colectável. Tal imposto corresponde ao montante que o sujeito passivo recebe do adquirente do veículo, a título de reembolso das despesas efectuadas em nome e por conta deste, na acepção do n.º 3, alínea c), da mesma disposição, que deve ser excluído da referida matéria colectável.

(cf. n.os 14, 16, 30, disp.)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

1 de Junho de 2006 (*)

«Sexta Directiva IVA – Artigo 11.º, A, n.os 2, alínea a), e 3, alínea c) – Matéria colectável – Imposto sobre a matrícula de veículos automóveis novos»

No processo C-98/05,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado

pelo Østre Landsret (Dinamarca), por decisão de 11 de Fevereiro de 2005, entrado no Tribunal de Justiça em 24 de Fevereiro de 2005, no processo

De Danske Bilimportører

contra

Skatteministeriet,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: P. Jann, presidente de secção, J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts (relator), M. Ilešić e E. Levits, juízes,

advogada-geral: J. Kokott,

secretário: H. von Holstein,

vistos os autos e após a audiência de 23 de Fevereiro de 2006,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da De Danske Bilimportører, por K. Dyekjær, advokat,
- em representação do Governo dinamarquês, por J. Molde, na qualidade de agente, assistido por K. Hagel-Sørensen, advokat,
- em representação do Governo neerlandês, por H. G. Sevenster e D. J. M. de Grave, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por N. B. Rasmussen e D. Triantafyllou, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 16 de Março de 2006,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 11.º, A, n.os 2, alínea a), e 3, alínea c), 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 (JO L 145, p. 1 – rectificação – JO L 149, p. 26; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Directiva»).

2 Esse pedido foi apresentado no quadro de um litígio que opõe a De Danske Bilimportører (a seguir «DBI»), associação dinamarquesa de importadores de automóveis, ao Skatteministeriet (Ministério das Finanças dinamarquês), relativamente ao estatuto do imposto sobre a matrícula dos veículos automóveis novos (a seguir «imposto de matrícula») no que diz respeito à matéria colectável do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»).

Quadro jurídico

A regulamentação comunitária

3 O artigo 11.º da Sexta Directiva, que figura no seu título VIII com a epígrafe «Matéria colectável», dispõe:

«A) *No território do país*

1. A matéria colectável é constituída:

a) No caso de entregas de bens e de prestações de serviços que não sejam as referidas nas alíneas b), c) e d), por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções directamente relacionadas com o preço de tais operações;

[...]

2. A matéria colectável inclui:

a) Os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos, com excepção do próprio imposto sobre o valor acrescentado;

b) As despesas acessórias, tais como despesas de comissão, embalagem, transporte e seguro, exigidas pelo fornecedor ao adquirente ou ao destinatário. Os Estados-Membros podem considerar como despesas acessórias as que sejam objecto de convenção separada.

3. A matéria colectável não inclui:

[...]

c) As quantias que um sujeito passivo recebe do adquirente ou do destinatário, a título de reembolso das despesas efectuadas em nome e por conta destes últimos, e que estão registadas na sua contabilidade em contas transitórias. O sujeito passivo deve justificar o montante efectivo de tais despesas e não pode proceder à dedução do imposto que eventualmente tenha incidido sobre elas.»

O direito nacional

4 O imposto de matrícula foi instituído pela Lei relativa à obrigação de matrícula de veículos automóveis (lov om registreringspligt af motorkøretøjer), na sua versão decorrente do Decreto de Codificação n.º 977, de 2 de Dezembro de 2002 (a seguir «lei relativa ao imposto de matrícula»).

5 Nos termos do § 1 da referida lei, o imposto de matrícula incide sobre os «veículos automóveis que devem ser matriculados por aplicação do Código da Estrada». É exigível na altura da apresentação do veículo para matrícula. A autorização de utilizar o veículo nas vias públicas da Dinamarca está subordinada ao pagamento desse imposto.

6 Por força do § 8, n.º 1, da lei relativa ao imposto de matrícula, o valor tributável de um veículo automóvel novo é «o seu preço corrente, incluindo o imposto sobre o valor acrescentado mas não o imposto previsto na presente lei». No tocante aos veículos automóveis usados, nomeadamente aos que são importados como bens pessoais no quadro de uma mudança de residência, bem como aos veículos automóveis reconstruídos, por exemplo na sequência de um acidente de viação, o IVA entra igualmente na matéria colectável do imposto de matrícula.

7 Nos termos do § 14 da Lei relativa ao imposto de matrícula, qualquer pessoa que venda a

título profissional veículos sujeitos a esse imposto pode fazer?se registar junto das autoridades fiscais e aduaneiras. Contrariamente à solução legal que prevalece para alguns outros produtos sujeitos a impostos sobre consumos específicos, o registo em causa é uma faculdade e não uma obrigação para o distribuidor de automóveis. O distribuidor registado beneficia de um crédito de pagamento que o dispensa da obrigação de pagar à vista o referido imposto na altura da apresentação do veículo para matrícula.

Os factos que deram origem ao processo principal e as questões prejudiciais

8 No decurso do mês de Janeiro do ano de 1999, a DBI adquiriu um veículo novo destinado a ser utilizado pelo seu director.

9 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, o distribuidor encarregou-se da matrícula do veículo em nome do adquirente e do fornecimento das placas de matrícula antes de entregar esse veículo, em conformidade com os usos na Dinamarca em caso de aquisição de um veículo automóvel a um distribuidor autorizado.

10 A factura de aquisição menciona um preço global de 498 596 DKK. Esse preço decompõe-se da seguinte forma: o montante exigido pelo distribuidor ao adquirente, sem IVA e sem imposto de matrícula, o IVA calculado à taxa normal de 25% sobre o preço do veículo e o imposto de matrícula calculado, sem prejuízo de certos ajustamentos e deduções, sobre a soma dos dois primeiros elementos.

11 Considerando que o modo de cálculo exposto no número precedente é contrário às disposições do artigo 11.º, A, da Sexta Directiva e que o IVA devia basear-se no preço global do veículo, incluindo o imposto de matrícula, a DBI interpôs recurso para o Østre Landsret.

12 Resulta da decisão de reenvio que, consoante o IVA for calculado por aplicação do método utilizado pela Administração Fiscal dinamarquesa ou de harmonia com o método preconizado pela DBI, o montante do preço global do veículo difere em 14 899 DKK. Essa diferença explica-se pelo carácter progressivo do imposto de matrícula.

13 Considerando que o acórdão do Tribunal de Justiça de 17 de Junho de 2003, De Danske Bilimportører (C-383/01, Colect., p. I-6065), não contém qualquer elemento de resposta pertinente para a solução do litígio nele pendente, o Østre Landsret decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 11.º, A), n.º 2, alínea a), conjugado com o artigo 11.º, A), n.º 3, alínea c), da Sexta Directiva [...] deve ser interpretado no sentido de que um imposto de matrícula de veículos automóveis (automóveis de turismo) deve ser incluído na matéria colectável do IVA quando é celebrado um contrato de venda para entrega de um veículo automóvel novo com vista ao seu uso para transporte de passageiros, no caso de o veículo, em conformidade com o contrato de venda e o uso pretendido pelo adquirente, ser entregue pelo distribuidor ao consumidor devidamente matriculado e por um preço global que inclui o preço pago ao distribuidor e o imposto [de matrícula]?

2) Um Estado-Membro pode estruturar o seu sistema fiscal de modo a que o imposto de matrícula seja considerado um adiantamento que o distribuidor efectua por conta do adquirente final, pelo que é o adquirente final que é o sujeito passivo directo?

3) No que se refere às [primeira e segunda questões], tem importância o facto de um automóvel de turismo poder ser adquirido e entregue sem que seja pago o imposto de matrícula, o que poderá suceder se o adquirente não tiver a intenção de utilizar o automóvel para o

transporte de pessoas ou bens num território onde vigore o Código da Estrada?

- 4) É relevante o facto de veículos automóveis usados serem importados, nomeadamente a título de bens pessoais, em quantidades significativas, por consumidores finais que pagam eles próprios o imposto de matrícula, sem a intervenção de um distribuidor?
- 5) É relevante que o facto gerador e a exigibilidade do imposto de matrícula tenham ocorrido – eventualmente a título de adiantamento – antes da ocorrência do facto gerador e da exigibilidade do IVA?»

Quanto às questões prejudiciais

14 Através das suas questões, que devem examinar-se conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se um imposto de matrícula como o que está em causa no processo principal deve, quando o distribuidor entrega o veículo com a sua matrícula por um preço que engloba esse imposto, em conformidade com o contrato de venda do referido veículo e com a utilização que o adquirente projecta dar-lhe, ser incluído na matéria colectável como imposto na acepção do artigo 11.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva ou, pelo contrário, ser excluído dessa matéria por força do n.º 3, alínea c), da mesma disposição.

15 Segundo o artigo 11.º, A, n.º 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. Os n.os 2 e 3 do mesmo artigo enumeram certos elementos que devem incluir-se na matéria colectável e outros que não devem incluir-se nela (acórdão de 27 de Março de 1990, *Boots Company*, C-126/88, Colect., p. I-1235, n.º 15).

16 Em conformidade com o disposto no artigo 11.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, a matéria colectável inclui os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos, com excepção do próprio IVA.

17 Como salientou a advogada-geral nos n.os 16 e 17 das suas conclusões, para que tais elementos possam ser incluídos na matéria colectável do IVA, mesmo que não representem valor acrescentado e não constituam a contrapartida económica da entrega do bem, devem apresentar uma ligação directa com essa entrega (v., neste sentido, acórdãos de 23 de Novembro de 1988, *Naturally Yours Cosmetics*, 230/87, Colect., p. 6365, n.os 11 e 12; de 2 de Junho de 1994, *Empire Stores*, C-33/93, Colect., p. I-2329, n.º 12, e de 3 de Julho de 2001, *Bertelsmann*, C-380/99, Colect., p. I-5163, n.os 17 e 18).

18 Ora, no caso vertente, como sublinharam os Governos dinamarquês e neerlandês e a Comissão das Comunidades Europeias, o facto gerador do imposto de matrícula não reside na entrega do veículo, mas na sua primeira matrícula no território dinamarquês (v. acórdãos *De Danske Bilimportører*, já referido, n.º 34, e de 16 de Junho de 2005, *Comissão/Dinamarca*, C-138/04, não publicado na Colectânea, n.º 12).

19 Esta análise é confirmada pelo facto, que constitui objecto da terceira questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio, de um veículo novo adquirido com uma finalidade diferente da da colocação em circulação nas zonas em que se aplica o Código da Estrada dinamarquês (caso, por exemplo, de um veículo de colecção, de um veículo destinado a ser utilizado exclusivamente em terreno privado ou de um veículo destinado a ser transferido para fora do território nacional) não dar lugar, não obstante a existência de uma entrega no interior deste território, à cobrança do imposto de matrícula.

20 Tal análise é igualmente corroborada pelo facto, mencionado na quarta questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio, de o imposto de matrícula ser exigível em certas hipóteses caracterizadas por uma ausência de entrega no interior do território dinamarquês, tais como a do veículo transferido pelo seu proprietário para a Dinamarca no quadro de uma mudança de residência e destinado a ser utilizado nas vias públicas desse Estado-Membro ou a do veículo reconstruído na sequência de um acidente e afectado de novo a essa utilização.

21 Contrariamente ao que sustenta a DBI, nessas condições não pode considerar-se que o nexo entre a cobrança do referido imposto e a matrícula do veículo responde unicamente à preocupação de as autoridades nacionais assegurarem um controlo eficaz da cobrança de um imposto que, na realidade, está relacionado com a entrega. Pelo contrário, o referido nexo traduz a verdadeira natureza e o facto gerador desse imposto, que é um imposto em relação directa com a matrícula e cuja exigibilidade depende da apresentação do veículo para matrícula com vista à sua utilização nas vias públicas da Dinamarca.

22 É verdade que, tal como alega a DBI, quando um distribuidor autorizado se compromete contratualmente a entregar um veículo após o ter feito matricular, como é habitualmente o caso, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, quando da aquisição de um veículo a um tal distribuidor, a exigibilidade do IVA é posterior à do imposto de matrícula e este é incluído no montante facturado ao adquirente na altura da entrega desse veículo.

23 Todavia, e para responder à quinta questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio, essa circunstância não poderá ocultar a existência, entre os factos geradores respectivos do imposto de matrícula e do IVA, de uma diferença conceptual que torna o primeiro imposto autónomo do segundo.

24 Acontece da mesma forma com o argumento, também aduzido pela DBI, segundo o qual a legislação nacional sobre a afixação dos preços impõe aos distribuidores que indiquem na sua publicidade o preço global do veículo, incluindo o imposto de matrícula.

25 Segue-se que, quando, como no processo principal, o imposto de matrícula foi pago pelo distribuidor em resultado da obrigação contratual de entregar ao adquirente um veículo matriculado em nome deste, há que considerar que a facturação desse imposto ao adquirente corresponde ao reembolso das despesas efectuadas pelo distribuidor em nome e por conta do referido adquirente e não a uma contrapartida do bem entregue. Tal imposto só poderá, por isso, ser analisado como um elemento, inscrito na contabilidade do distribuidor, com a natureza de uma conta transitória na acepção do artigo 11.º, A, n.º 3, alínea c), da Sexta Directiva.

26 Como salientou a advogada-geral no n.º 42 das suas conclusões, importa sublinhar a este propósito que, no quadro de um contrato de venda tal como o que está em causa no processo principal, o distribuidor registado que paga o imposto de matrícula antes de entregar o veículo fá-lo não no seu próprio interesse, mas no do adquirente que pretende entrar na posse de um veículo novo matriculado em seu nome e apto a circular legalmente nas vias públicas da Dinamarca.

27 É certo que, tal como sublinha a DBI, o distribuidor registado é, em semelhante caso, o responsável pelo pagamento do imposto de matrícula face às autoridades fiscais competentes. Não é menos verdade que, no tocante a esse imposto, o devedor do imposto é o adquirente do veículo, como é atestado pelo facto de o distribuidor repercutir em seguida o montante do imposto que pagou sobre o referido adquirente.

28 Em resposta à segunda questão, importa igualmente precisar que, sem prejuízo de algumas

excepções não pertinentes no caso em apreço, a tributação dos veículos automóveis não foi harmonizada, diferindo consideravelmente de um Estado-Membro para outro. Os Estados-Membros são, portanto, livres de exercer a sua competência fiscal nesse domínio, na condição de o fazerem respeitando o direito comunitário (acórdãos de 21 de Março de 2002, *Cura Anlagen*, C-451/99, Colect., p. I-3193, n.º 40, e de 15 de Setembro de 2005, *Comissão/Dinamarca*, C-464/02, Colect., p. I-7929, n.º 74).

29 Por conseguinte, tendo em conta as disposições do artigo 11.º, A, n.º 3, alínea c), da Sexta Directiva, deve admitir-se que um Estado-Membro pode instituir um imposto sobre os veículos automóveis novos, cujo facto gerador é a primeira matrícula no território desse Estado e cujo devedor é o adquirente do veículo, que, quando pago pelo distribuidor em resultado da obrigação contratual de entregar o veículo já matriculado em nome do adquirente, corresponde ao montante adiantado por esse distribuidor em nome e por conta do referido adquirente.

30 Por consequência, há que responder às questões submetidas que, no quadro de um contrato de venda que prevê que, em conformidade com a utilização a que o adquirente destina o veículo, o distribuidor o entregue já matriculado por um preço que englobe o imposto de matrícula que pagou antes da entrega, este imposto, cujo facto gerador não reside na referida entrega, mas na primeira matrícula do veículo em território nacional, não está incluído no conceito de impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos para efeitos do disposto no artigo 11.º, A, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva. Tal imposto corresponde ao montante que o sujeito passivo recebe do adquirente do veículo, a título de reembolso das despesas efectuadas em nome e por conta deste, na acepção do n.º 3, alínea c), da mesma disposição.

Quanto às despesas

31 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Primeira Secção) declara:

No quadro de um contrato de venda que prevê que, em conformidade com a utilização a que o adquirente destina o veículo, o distribuidor o entregue já matriculado por um preço que englobe o imposto de matrícula sobre veículos automóveis novos que pagou antes da entrega, esse imposto, cujo facto gerador não reside na referida entrega, mas na primeira matrícula do veículo em território nacional, não está incluído no conceito de impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos para efeitos do disposto no artigo 11.º, A, n.º 2, alínea a), 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. Tal imposto corresponde ao montante que o sujeito passivo recebe do adquirente do veículo, a título de reembolso das despesas efectuadas em nome e por conta deste, na acepção do n.º 3, alínea c), da mesma disposição.

Assinaturas

* Língua do processo: dinamarquês.