

61985J0391

ACORDAO DO TRIBUNAL DE JUSTICA DE 4 DE FEVEREIRO DE 1988. - COMISSAO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS CONTRA REINO DA BELGICA. - INCUMPRIMENTO PELO ESTADO - NAO EXECUCAO DE UM ACORDAO DO TRIBUNAL - SEXTA DIRECTIVA - VALOR TRIBUTAVEL. - PROCESSO 391/85.

Colectânea da Jurisprudência 1988 página 00579

Sumário

Partes

Fundamentação jurídica do acórdão

Decisão sobre as despesas

Parte decisória

Palavras-chave

++++

Acção de incumprimento - Acórdão do Tribunal que verifica o incumprimento - Efeitos - Obrigações do Estado-membro inadimplente - Proibição de voltar a introduzir, sob outra forma, as disposições que constituem o incumprimento - Caso concreto

(Tratado CEE, artigos 169.º e 171.º)

Sumário

Um Estado-membro não toma as medidas necessárias à execução de um acórdão do Tribunal que verifica um incumprimento seu por ter consagrado, em violação de uma directiva comunitária, um valor tributável mínimo para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado sobre as vendas de automóveis novos que corresponde ao preço de catálogo, quando, embora suprimindo a referida base mínima, modifica uma taxa de matrícula pré-existente de forma a que, pelo mecanismo combinado do imposto sobre o valor acrescentado e desta taxa, cuja autonomia não é senão aparente, o montante total da receita tributária permaneça imutável.

Partes

No processo 391/85,

Comissão das Comunidades Europeias, representada por H. Etienne, consultor jurídico principal, na qualidade de agente, com domicílio escolhido no Luxemburgo no gabinete de G. Kremlis, membro do seu Serviço Jurídico, edifício Jean Monnet, Kirchberg,

autora,

contra

Reino da Bélgica, representado pelo ministro das Relações Externas, na pessoa de R. Hoebaer, director no Ministério dos Negócios Estrangeiros, do Comércio Externo e da Cooperação para o Desenvolvimento, e de J. Dussart, inspector-geral no Ministério das Finanças, na qualidade de agentes, assistidos pelos advogados G. Van Hecke e K. Lenaerts, de Bruxelas, com domicílio escolhido no Luxemburgo na embaixada da Bélgica, 4, rue des Girondins, résidence Champagne,

réu,

que tem por objecto a declaração de que o Reino da Bélgica, ao manter de facto na sua lei de 31 de Julho de 1984, que modifica o Code des taxes assimilées au timbre (código dos impostos assimilados ao imposto do selo), o preço de catálogo como base de tributação dos automóveis novos e dos veículos mistos novos, não tomou as medidas necessárias para a execução do acórdão do Tribunal de 10 de Abril de 1984 (Recueil, p. 1861), que declara o referido preço de catálogo contrário à sexta Directiva (77/388) 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; EE 09 F1 p. 54) (doravante "sexta directiva"),

O TRIBUNAL,

constituído pelos Srs. G. Bosco, presidente de secção, f. f. de presidente, O. Due, presidente de secção, T. Koopmans, K. Bahlmann, R. Joliet, T. F. O' Higgins e F. Schockweiler, juízes,

advogado-geral: J. Mischo

secretária: D. Louterman, administradora

visto o relatório para audiência e após a realização desta em 30 de Setembro de 1987,

ouvidas as conclusões do advogado-geral, apresentadas na audiência de 22 de Outubro de 1987,

profere o presente

Acórdão

Fundamentação jurídica do acórdão

1 Por petição apresentada na Secretaria do Tribunal em 29 de Novembro de 1985, a Comissão das Comunidades Europeias propôs, ao abrigo do artigo 169.º do Tratado CEE, uma acção que visa declarar que o Reino da Bélgica, ao manter de facto na sua lei de 31 de Julho de 1984 o preço de catálogo como base para a tributação dos automóveis novos e dos veículos mistos novos, não tomou as medidas necessárias à execução do acórdão do Tribunal de 10 de Abril de 1984 (Comissão/Reino da Bélgica, 324/82, Recueil, p. 1861).

2 No referido acórdão, o Tribunal tinha declarado:

"Ao manter como valor tributável para efeitos do IVA, no sector dos veículos automóveis, o preço de catálogo, enquanto medida particular derogatória do artigo 11.º da sexta directiva, sem que estejam reunidas as condições previstas no artigo 27.º, n.º 5, da referida directiva, o Reino da Bélgica não cumpriu as obrigações que lhe cabem por força do Tratado CEE" (tradução provisória).

3 No referido acórdão, o Tribunal tinha censurado a regulamentação belga que constava de um arrêté royal de 1970 e previa, para a entrega ou a importação de automóveis novos, um valor tributável mínimo para efeitos do IVA correspondente ao preço de catálogo do veículo em causa. Ao fazer isto, o Tribunal tinha rejeitado a argumentação aduzida pelo Reino da Bélgica e que visava justificar a referência ao preço de catálogo como medida destinada a evitar fraudes ou evasões fiscais.

4 Na sequência do acórdão de 10 de Abril de 1984, já citado, o Reino da Bélgica revogou, pelo arrêté royal n.º 17, de 20 de Dezembro de 1984 (Moniteur belge de 3.1.1985, p. 9), com efeito retroactivo a 10 de Abril de 1984, o já mencionado arrêté de 1970, na medida em que este estabelecia o referido valor tributável mínimo. Desde esta data, o IVA sobre os veículos automóveis novos deixou de ser calculado a partir do preço de catálogo mas, segundo o artigo 26.º do código do imposto sobre o valor acrescentado, em função do preço realmente acordado.

5 Na mesma data foram publicados a lei de 31 de Julho de 1984, que modifica o Code des taxes assimilées au timbre, e o arrêté royal de 20 de Dezembro de 1984, para execução desta lei (Moniteur belge de 3.1.1985, respectivamente p. 2 e 4). Os considerandos deste arrêté de execução indicam que a lei de 31 de Julho de 1984 visa introduzir, a partir da data em que foi proferido o já referido acórdão do Tribunal, "um correctivo" à supressão do valor tributável mínimo para efeitos do IVA, sob a forma de uma taxa de matrícula, e que a referida lei, o arrêté de execução e o arrêté royal n.º 17, de 20 de Dezembro de 1984, "formam um conjunto indissociável".

6 Esta regulamentação complementar da supressão do valor tributável mínimo para efeitos do IVA situa-se no contexto legislativo seguinte: em Dezembro de 1977, o Reino da Bélgica tinha introduzido uma taxa de matrícula, à qual estava sujeita, com uma taxa igual à do IVA, qualquer matrícula, designadamente de automóveis e veículos mistos, tanto novos como usados, constituindo o valor normal do veículo a base tributável. Todavia, qualquer veículo automóvel adquirido com pagamento do IVA estava isento desta taxa de matrícula. Para os automóveis novos e os veículos mistos novos (doravante "veículos novos"), esta isenção era, de facto, total, dado que, no regime belga do IVA dessa época, o preço de catálogo valia como base mínima de tributação do IVA e que este mesmo preço correspondia igualmente ao valor normal previsto pelo regime da taxa de matrícula.

7 Pela referida regulamentação complementar de 1984, o Reino da Bélgica precisou que, no respeitante aos veículos novos, a taxa era cobrada sobre o preço de catálogo em vigor à data da matrícula do veículo. Todavia, como o valor tributável para efeitos do IVA tinha passado a ser o preço efectivo e já não era, portanto, idêntico ao da taxa de matrícula, o Reino da Bélgica decidiu modificar a disposição relativa à isenção da taxa de matrícula no sentido de que esta isenção não fosse de futuro aplicável senão até ao montante que tivesse servido de valor tributável para o IVA respeitante à entrega ou à importação do veículo.

8 Por fim, segundo uma disposição transitória contida nesta regulamentação e relativa às matrículas efectuadas entre a data em que o referido acórdão foi proferido (10 de Abril de 1984) e a data de publicação da regulamentação (3 de Janeiro de 1985), o IVA indevidamente pago durante o referido período era oficiosamente imputado aos montantes devidos com referência à

taxa de matrícula.

9 Logo que teve conhecimento dos trabalhos preparatórios da lei belga de 31 de Julho de 1984, a Comissão dirigiu-se ao Reino da Bélgica, acentuando que tal legislação não seria senão uma nova formulação da antiga regulamentação quanto ao IVA e não punha, portanto, fim à infracção condenada pelo Tribunal. Em seguida, por notificação de incumprimento de 27 de Novembro de 1984, verificou que o Reino da Bélgica não tomou as medidas necessárias para a execução do acórdão do Tribunal de 10 de Abril de 1984, como exige o artigo 171.º do Tratado, e que, por consequência, não cumpriu as obrigações que lhe cabem por força do referido artigo 171.º Além disso, a Comissão invocou então que, se esta taxa de matrícula que incide sobre os veículos novos devesse ser considerada de modo autónomo, não seria conforme ao artigo 33.º da sexta directiva que, a partir da introdução do sistema comum do IVA, proíbe o lançamento de qualquer outro tributo que tenha a natureza de imposto sobre o volume de negócios.

10 Tendo-se o Reino da Bélgica oposto à argumentação da Comissão, esta dirigiu-lhe um parecer fundamentado, em 20 de Junho de 1985, acentuando que o Reino da Bélgica não tomara as medidas necessárias à execução do acórdão do Tribunal de 10 de Abril de 1984 ao manter, na sua lei de 31 de Julho de 1984, para os veículos novos, uma disposição contrária a este acórdão e à sexta directiva. Dado que as observações formuladas pelo Reino da Bélgica em sentido contrário a este parecer fundamentado não satisfizeram a Comissão, esta propôs a presente acção.

11 Para mais ampla exposição do quadro jurídico, do desenrolar do processo e dos fundamentos e argumentos das partes, remete-se para o relatório para audiência. Estes elementos do processo apenas serão adiante retomados na medida do necessário para a fundamentação do Tribunal.

Quanto à admissibilidade

12 O Reino da Bélgica defende que a acção não é admissível porque não se refere, na realidade, à inexecução do acórdão de 10 de Abril de 1984 e, portanto, à violação do artigo 171.º do Tratado CEE, mas a um incumprimento completamente diferente daquele que foi objecto do referido acórdão, a saber, a violação do artigo 33.º da sexta directiva. Aliás, a Comissão teria evitado qualquer referência a este artigo 171.º, tanto no parecer fundamentado como na petição. Quanto à pretensa violação do artigo 33.º da sexta directiva, a Comissão não poderia invocar um novo incumprimento no quadro do presente processo.

13 Esta argumentação deve ser rejeitada. Como resulta da notificação de incumprimento, que refere expressamente o artigo 171.º, bem como do parecer fundamentado e da petição, que reproduzem, em parte, os termos do artigo 171.º, a Comissão, desde o início, censurou ao Reino da Bélgica de não ter tomado todas as medidas necessárias para a execução do acórdão de 10 de Abril de 1984, de modo que o Reino da Bélgica não pode ter-se enganado quanto ao verdadeiro alcance do litígio. Na medida em que a Comissão acusa o Reino da Bélgica, de modo subsidiário, de violação do artigo 33.º da sexta directiva, há que admitir, todavia, que esta acusação só pode ser examinada, se necessário, nos limites traçados pelo referido artigo 171.º

Quanto ao mérito

14 A Comissão defende que as medidas tomadas pelo Reino da Bélgica no seguimento do acórdão de 10 de Abril de 1984 não podem ser consideradas como execução correcta deste. Com efeito, a incidência do IVA sobre o preço de catálogo, julgada contrária ao artigo 11.º da sexta directiva pelo Tribunal, não teria sido suprimida. O Reino da Bélgica teria antes mantido, de facto, o valor tributável com referência ao preço de catálogo, constituindo a taxa de matrícula, como foi estruturada pela lei belga de 31 de Julho de 1984 para os veículos novos, na realidade, uma tributação sobre o volume de negócios, embora com um nome diferente.

15 O Reino da Bélgica responde que o Tribunal se limitou, no acórdão em causa, a julgar a compatibilidade da legislação belga referente ao IVA sobre os veículos novos com os artigos 11.º e 27.º, n.º 5, da sexta directiva. Esta legislação teria sido posta inteiramente em conformidade com as referidas disposições. Dado que o respeito do artigo 171.º do Tratado CEE apenas impõe a execução correcta da parte decisória precisa do acórdão, o Estado-membro em causa não podia ser condenado por ter violado este artigo 171.º com um pretenso novo incumprimento que não foi considerado no primeiro acórdão. Ora, a única censura feita ao Reino da Bélgica no presente processo consistiria em pretender que a taxa de matrícula belga sobre os veículos novos se encontra em contradição com o artigo 33.º da sexta directiva, disposição à qual o acórdão de 10 de Abril de 1984 não faz a mínima menção.

16 Face a estes argumentos, convém, em primeiro lugar, lembrar que o artigo 171.º do Tratado CEE obriga um Estado-membro, relativamente ao qual o Tribunal reconheceu um incumprimento de uma obrigação que lhe cabe por força do mesmo Tratado, a "tomar as medidas necessárias à execução do acórdão do Tribunal de Justiça".

17 Temos, no entanto, de verificar que, se o Reino da Bélgica revogou a regulamentação que estabelecia o valor tributável do IVA que o Tribunal tinha censurado no acórdão de 10 de Abril de 1984, adoptou, ao mesmo tempo, a regulamentação complementar em matéria de taxa de matrícula dos veículos novos que tinha por objecto ordenar o sistema fiscal de tal forma que, de facto, a situação pudesse permanecer tal como estava antes.

18 Com efeito, deve-se acentuar, por um lado, que as modificações introduzidas em 3 de Janeiro de 1985 quanto à taxa de matrícula belga se referem especificamente aos mesmos bens, a saber, os veículos novos, que eram objecto da tributação sobre o volume de negócios condenada no acórdão de 10 de Abril de 1984 e, por outro lado, que a respectiva taxa é idêntica à do imposto sobre o volume de negócios que incide, no Reino da Bélgica, sobre o fornecimento e a importação de veículos novos. Para mais, a base tributável não é constituída pelo preço realmente contratado, mas pelo preço de catálogo, quer dizer, por um elemento que estava exactamente no cerne do referido acórdão do Tribunal.

19 O artigo 3.º da lei belga de 31 de Julho de 1984, já referida, estabelece uma ligação directa entre esta taxa de matrícula e o imposto sobre o volume de negócios, na medida em que prevê que, quando o imposto sobre o valor acrescentado tenha sido pago na entrega ou na importação, a isenção da taxa de matrícula só é aplicável, na matrícula consecutiva a esta entrega ou importação, até ao montante que serviu de valor tributável do imposto sobre o valor acrescentado referente à entrega ou à importação do veículo.

20 Este mecanismo de imputação tem por efeito, como aliás é indicado expressamente nos considerandos do arrêté de execução de 20 de Dezembro de 1984, já citado, que a adaptação da taxa de matrícula que incide sobre os veículos novos introduza "um correctivo" à supressão, imposta pelo referido acórdão do Tribunal, do valor tributável mínimo do IVA e que, assim, as duas tributações formem "um conjunto indissociável".

21 Decorre daqui que a taxa de matrícula belga, no que respeita ao seu montante, ou até mesmo à sua existência, não constitui um tributo independente, mas é função de um IVA pago por

ocasião da entrega ou da importação de um veículo novo.

22 O Reino da Bélgica opõe-se a esta qualificação invocando, a título principal, que os dois tributos em causa se distinguem claramente pela sua definição do devedor e pelo seu facto gerador. Com efeito, o devedor do IVA no regime interno seria, no estágio do comércio de retalho, o negociante que forneceu o veículo novo ao consumidor final, e não este último. O devedor da taxa de matrícula seria, pelo contrário, aquele em nome de quem o veículo novo é autorizado a circular nas vias públicas. O facto gerador do IVA consistiria na entrega do veículo novo pelo retalhista ao seu cliente, enquanto a taxa de matrícula está ligada a um facto diferente, a saber, a emissão do certificado de matrícula, enquanto autorização de circulação do veículo novo nas vias públicas.

23 No que respeita ao argumento baseado na diversidade dos devedores quanto ao IVA, por um lado, e à taxa de matrícula, por outro lado, convém, em primeiro lugar, lembrar que o Tribunal já afirmou, nos seus acórdãos de 10 de Julho de 1985 (Comissão/Países Baixos, 16/84, Recueil, p. 2366, e Comissão/Irlanda, 17/84, Recueil, p. 2376), que o princípio do sistema comum do IVA consiste em aplicar aos bens e serviços, até ao estágio do comércio de retalho, inclusive, um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número das transacções efectuadas no processo de produção e de distribuição anterior ao estágio da tributação. Todavia, em cada transacção, o IVA só é exigível depois de deduzido o montante do IVA que onerou directamente o custo dos diversos elementos constitutivos do preço. Após a sua chegada ao consumidor final, que não é o sujeito passivo, o bem permanece onerado por um montante de IVA proporcional ao preço que este consumidor pagou ao seu fornecedor.

24 Se é verdade, pois, que o consumidor final não é o sujeito passivo do IVA, é no entanto apenas sobre ele que incide, no fim do processo de distribuição, o encargo de pagar o montante de IVA proporcional ao preço do bem adquirido. Desde logo se vê que, no quadro do regime da tributação belga relativa à aquisição de veículos novos, ao fim e ao cabo, é apenas o consumidor final que tenha adquirido um tal veículo que deve suportar tanto o IVA como a taxa de matrícula, de modo que a diversidade alegada pelo Reino da Bélgica reveste o carácter de um elemento de pura técnica fiscal e pode, portanto, ser desprezada. Aliás, o Reino da Bélgica partiu manifestamente da mesma ideia ao prever, na disposição transitória contida na regulamentação complementar já descrita, a compensação dos dois tributos em causa, apesar desta diversidade formal.

25 No que respeita ao outro argumento avançado pelo Reino da Bélgica, segundo o qual apenas o IVA incide sobre a entrega de veículos novos, enquanto a taxa de matrícula se liga ao simples facto da entrada em circulação, há que observar que esta tese só poderia ser aceite se os dois tributos fossem efectivamente independentes um do outro. Ora, no que se refere à taxa de matrícula, já foi verificado que esta, em razão do seu mecanismo de imputação acima descrito e, portanto, do seu carácter complementar relativamente ao IVA, não apresenta tal autonomia. Pelo contrário, a ligação directa entre a entrega ao consumidor final e a consecutiva matrícula de um veículo novo, operada por este mecanismo de imputação, tem por efeito apagar a diferença conceitual entre os factos geradores respectivos dos dois tributos.

26 Daqui resulta que nem a definição divergente, no direito belga, dos devedores dos respectivos tributos, nem o facto de apenas o IVA estar formalmente ligado à entrega de veículos novos são de natureza a afectar a relação indissociável e complementar que existe em direito belga entre o IVA e a taxa de matrícula.

27 O Reino da Bélgica afirma ainda que a taxa de matrícula é justificada enquanto visa prevenir o risco de manobras fraudulentas que consistem, no que respeita ao fornecedor, em declarar um preço inferior ao preço real de venda e, no que respeita ao comprador, em aceitar esta declaração, reduzindo assim o encargo tributário que deve suportar.

28 Todavia, esta argumentação prova mais uma vez que a taxa de matrícula está, na realidade, tal como o IVA que completa, orientada para as modalidades da transacção comercial que consistem na aquisição de um veículo novo e não, como o Reino da Bélgica pretendeu, para a matrícula enquanto facto jurídico autónomo. Por outro lado, a aludida justificação da referência ao preço de catálogo como medida destinada a evitar, no âmbito da tributação sobre o volume de negócios, fraudes ou evasões fiscais, foi já rejeitada pelo Tribunal no acórdão de 10 de Abril de 1984, pelo motivo de que tal medida, ao derogar de modo sistemático o artigo 11.º da sexta directiva, é desproporcionada ao fim visado.

29 Resulta do que precede que há que verificar que, ao manter de facto na sua lei de 31 de Julho de 1984 o preço de catálogo como base para a tributação dos automóveis novos e dos veículos mistos novos, o Reino da Bélgica não tomou as medidas necessárias à execução do acórdão do Tribunal de 10 de Abril de 1984 e não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado.

Decisão sobre as despesas

Quanto às despesas

30 Por força do disposto no n.º 2 do artigo 69.º do Regulamento Processual, a parte vencida deve ser condenada nas despesas. Tendo o Reino da Bélgica sido vencido, há que condená-lo nas despesas.

Parte decisória

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL

decide:

1) Ao manter de facto na sua lei de 31 de Julho de 1984 o preço de catálogo como base para a tributação dos automóveis novos e dos veículos mistos novos, o Reino da Bélgica não tomou as medidas necessárias à execução do acórdão do Tribunal de 10 de Abril de 1984 e não cumpriu as obrigações que lhe cabem por força do Tratado.

2) O Reino da Bélgica é condenado nas despesas do processo.