

61985J0415

ACORDAO DO TRIBUNAL DE 21 DE JUNHO DE 1988. - COMISSAO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS CONTRA IRLANDA. - IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO - TRIBUTACAO A TAXA ZERO. - PROCESSO 415/85.

Colectânea da Jurisprudência 1988 página 03097

Sumário

Partes

Fundamentação jurídica do acórdão

Decisão sobre as despesas

Parte decisória

Palavras-chave

++++

1. Acção por incumprimento - Carácter objectivo - Tomada em consideração dos objectivos prosseguidos pela Comissão - Exclusão

(Tratado CEE, artigo 169.º)

2. Disposições fiscais - Harmonização das legislações - Impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado - Taxas reduzidas e isenções mantidas, a título transitório, por "razões de interesse social bem definidas e a favor dos consumidores finais" - Noção

(Directivas do Conselho 67/228, artigo 17.º, último travessão, e 77/388, artigo 28.º, n.º 2)

Sumário

1. Uma acção por incumprimento de Estado, intentada pela Comissão ao abrigo do artigo 169.º do Tratado e cuja oportunidade é decidida apenas por esta instituição, tem carácter objectivo. No equilíbrio institucional estabelecido pelo Tratado, não compete ao Tribunal apreciar quais são os objectivos prosseguidos por essa acção. Pelo contrário, compete-lhe declarar se o incumprimento alegado existe ou não.

2. A determinação das "razões de interesse social bem definidas", pelas quais, nos termos do artigo 17.º, último travessão, da segunda directiva, e do artigo 28.º, n.º 2, da sexta directiva, podem ser mantidas, a título transitório, certas taxas reduzidas e isenções do imposto sobre o valor acrescentado, depende, em princípio, das escolhas políticas dos Estados-membros, e só

pode ser objecto de fiscalização comunitária na medida em que, por desvirtuação dessa noção, venha a resultar em medidas que se situem, pelos seus efeitos e pelos seus verdadeiros objectivos, fora desse contexto.

Dado que, no sistema geral do imposto sobre o valor acrescentado, o consumidor final é aquele que adquire um bem ou serviço para seu uso pessoal, desligado de qualquer actividade económica, e, por isso, suporta o imposto, a segunda condição de que as citadas disposições fazem depender a manutenção de certas taxas reduzidas e isenções, isto é, que as vantagens sejam previstas "a favor dos consumidores finais" deve entender-se, tendo em conta a finalidade social do artigo 17.º, no sentido de que o beneficiário não deve utilizar os bens ou serviços isentos no âmbito de uma actividade económica. Devem igualmente considerar-se a favor dos consumidores finais, assim definidos, as prestações que tenham lugar num estádio a montante da cadeia suficientemente próximo dos consumidores para que estes delas possam beneficiar.

Partes

No processo 415/85,

Comissão das Comunidades Europeias, representada pelo seu consultor jurídico D. R. Gilmour, na qualidade de agente, com domicílio escolhido no Luxemburgo no gabinete de G. Kremlis, membro do seu Serviço Jurídico, edifício Jean Monnet, Kirchberg,

demandante,

contra

Irlanda, representada por L. J. Dockery, Chief State Solicitor, na qualidade de agente, com domicílio escolhido no Luxemburgo na sua Embaixada, 28, route d' Arlon,

demandada,

que tem por objecto obter a declaração de que, ao aplicar um sistema de taxa zero de IVA a certos grupos de bens e de serviços, a Irlanda não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 28.º, n.º 2, da 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),

O TRIBUNAL,

constituído pelos Srs. Mackenzie Stuart, presidente, G. Bosco, O. Due, J. C. Moitinho de Almeida e G. C. Rodríguez Iglesias, presidentes de secção, T. Koopmans, U. Everling, K. Bahlmann, Y. Galmot, C. Kakouris, R. Joliet, T. F. O' Higgins e F. Schockweiler, juízes,

advogado-geral: M. Darmon

secretário: H. A. Ruehl, administrador principal

visto o relatório para audiência e após a realização desta em 15 de Setembro de 1987,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 2 de Dezembro de 1987,

profere o presente

Fundamentação jurídica do acórdão

1 Por requerimento entregue na Secretaria do Tribunal em 13 de Dezembro de 1985, a Comissão das Comunidades Europeias intentou, nos termos do artigo 169.º do Tratado CEE, uma acção destinada a obter a declaração de que, ao manter em vigor a aplicação da taxa zero do imposto sobre o valor acrescentado a certos grupos de bens e de serviços, a Irlanda violou as disposições da Directiva 77/388 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) (adiante "sexta directiva") e, portanto, não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado CEE.

2 O artigo 28.º da sexta directiva prevê disposições transitórias que permitem uma adaptação progressiva das legislações nacionais em certos domínios. O n.º 2 deste artigo dispõe :

"As taxas reduzidas e as isenções com reembolso dos impostos pagos no estágio anterior em vigor em 31 de Dezembro de 1975 e que correspondam aos critérios mencionados no último travessão do artigo 17.º da segunda directiva do Conselho, de 11 de Abril de 1967, podem ser mantidas até data a fixar pelo Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, a qual, porém, não pode ser posterior à supressão da tributação na importação e do desagravamento na exportação em relação às trocas comerciais entre os Estados-membros. Os Estados-membros adoptarão as medidas exigidas para assegurar a declaração pelos sujeitos passivos dos elementos necessários à determinação dos recursos próprios relativos a tais operações.

O Conselho procederá, de cinco em cinco anos, com base num relatório da Comissão, a um reexame das taxas reduzidas e das isenções atrás mencionadas e, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, adoptará, quando necessário, as medidas exigidas para assegurar a sua supressão progressiva."

3 O artigo 17.º, último travessão, da Directiva 67/228 do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (JO 71 de 14.4.1967, p. 1303; EE 09 F1 p. 6) (adiante "segunda directiva"), para o qual remete o artigo 28.º da sexta directiva, dispõe que os Estados-membros podem:

"- prever, até ao momento da supressão da tributação na importação e do desagravamento na exportação em relação às trocas comerciais entre os Estados-membros, por razões de interesse social bem definidas e a favor dos consumidores finais, taxas reduzidas ou mesmo isenções com eventual reembolso dos impostos pagos no estágio anterior, desde que a incidência global destas medidas não ultrapasse as dos benefícios aplicados no regime actual."

4 Baseando-se no artigo 28.º, n.º 2, da sexta directiva, a Irlanda manteve em vigor um sistema dito de "taxa zero". A legislação irlandesa sobre esta matéria consta do "Value Added Tax Act" de 1972, modificado, designadamente, pelo "Finance Act" de 1985.

5 A Comissão, considerando que algumas das isenções à taxa zero previstas pela legislação da Irlanda não preenchem as condições previstas no último travessão do artigo 17.º da segunda directiva, dirigiu ao Governo irlandês, por carta de 19 de Outubro de 1981, uma notificação de incumprimento, nos termos do artigo 169.º, primeiro parágrafo, do Tratado CEE.

6 Não tendo este Governo reconhecido o incumprimento de que era acusado, a Comissão dirigiu-lhe, em 4 de Setembro de 1984, um parecer fundamentado. Não tendo o Governo irlandês procedido em conformidade com esse parecer, a Comissão intentou a presente acção.

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

Quanto à competência do Tribunal

8 A Irlanda considera que na base da acção da Comissão se encontra um motivo político, que, enquanto tal, não pode servir de fundamento a uma acção por incumprimento nos termos do artigo 169.º do Tratado CEE. A acção por incumprimento intentada pela Comissão pretende, na realidade, atingir por meios judiciais um objectivo que apenas pode ser realizado através de uma decisão do legislador comunitário. Com efeito, resulta da réplica da Comissão que esta pretende através da sua acção torcer as exigências processuais previstas no artigo 28.º da sexta directiva, segundo as quais compete ao Conselho, deliberando por unanimidade, decidir a supressão das isenções previstas nesse mesmo texto. Por conseguinte, a Irlanda sustenta que não compete ao Tribunal "substituir pela própria acção os processos gerais previstos pelo artigo 28.º da sexta directiva, nem substituir uma obrigação imediata imposta a um Estado-membro à harmonização progressiva prevista por esse artigo".

9 Esta argumentação não pode ser acolhida. Convém referir neste aspecto que, no equilíbrio institucional estabelecido pelo Tratado, não compete ao Tribunal apreciar quais são os objectivos prosseguidos por uma acção por incumprimento que lhe é submetida nos termos do artigo 169.º do Tratado. Pelo contrário, compete-lhe declarar se o alegado incumprimento existe ou não. Como o Tribunal já declarou no seu acórdão de 10 de Dezembro de 1968 (Comissão/República Italiana, 7/68, Recueil, p. 625), uma acção por incumprimento, cuja oportunidade de apresentação ao Tribunal é apreciada apenas pela Comissão, tem carácter objectivo.

Quanto ao mérito

10 Em primeiro lugar, convém salientar que a Comissão não contesta, em princípio, o sistema da taxa zero, que considera substancialmente equivalente ao das isenções previstas pelo artigo 28.º da sexta directiva, como já expressamente reconheceu na sua proposta de sexta directiva apresentada ao Conselho em 29 de Junho de 1973. Todavia, sustenta que as condições que devem ser respeitadas, segundo o artigo 17.º, último travessão, da segunda directiva, para justificar as isenções, ou seja, a existência de "razões de interesse social bem definidas e a favor dos consumidores" não estão preenchidas no que diz respeito aos grupos de bens e de serviços seguintes, referidos no Finance Act de 1985:

"vii)os alimentos para animais, com exclusão dos alimentos embalados, vendidos ou de qualquer outra forma designados como alimentos para cães, gatos, aves de gaiola ou outros animais domésticos;

viii)as rações (na acepção do "Fertilisers, Feeding Stuffs and Mineral Mixture Act" de 1955), fornecidas em lotes de pelo menos 10 kg cuja venda ou fabricação para venda não seja proibida pelo artigo 4.º ou pelo artigo 6.º da referida lei;

xiv)os medicamentos destinados a serem consumidos pelos animais por via oral, com exclusão dos medicamentos embalados, vendidos ou de qualquer outra forma designados como medicamentos para cães, gatos, aves de gaiola ou outros animais domésticos;

xv) as sementes, plantas, árvores, esporos, bulbos, tubérculos, raízes tuberosas, sorvas, tabuleiros de rebentos e rizomas destinados a serem semeados para produzir alimentos;

xx) a) a electricidade.

No que diz respeito ao último produto, xx), a objecção levantada não se estende aos fornecimentos aos consumidores finais."

11 A Irlanda contesta a posição da Comissão, alegando, em primeiro lugar, que esta última faz uma interpretação demasiado restritiva do artigo 28.º, n.º 2, da sexta directiva e do artigo 17.º, último travessão, da segunda directiva e, em segundo lugar, que os desagravamentos em causa devem ser considerados legítimos à luz dos artigos 27.º e 25.º da sexta directiva.

12 Nestas condições, deve examinar-se primeiro se a aplicação da taxa zero aos bens e serviços em causa satisfaz as condições previstas nas disposições atrás citadas, em seguida, se a argumentação aduzida pelo Governo irlandês relativamente aos artigos 27.º e 25.º da sexta directiva permite a manutenção da taxa zero para os bens e serviços em causa.

Sobre a noção de "razões de interesse social bem definidas"

13 Quanto à primeira condição, a saber, que a isenção prossiga razões de interesse social bem definidas, as partes estão de acordo em reconhecer que os Estados-membros dispõem de um poder discricionário na determinação da sua política social. Todavia, admitem que esse poder discricionário possa estar sujeito a uma fiscalização comunitária.

14 Em particular, a Comissão, após ter esclarecido que por razões de interesse social entende as medidas adoptadas em primeiro lugar com finalidades sociais gerais e não principalmente por razões industriais, sectoriais ou fiscais, reconhece que não pode contestar as medidas adoptadas no quadro da política social de um Estado-membro, a menos que possa provar que essa política social não está definida de forma suficientemente clara ou que as medidas adoptadas são ou injustificadas ou desproporcionadas em relação às razões de interesse social invocadas.

15 Importa observar que a determinação das razões de interesse social depende, em princípio, das escolhas políticas dos Estados-membros, e só pode ser objecto de uma fiscalização comunitária na medida em que, por desvirtuação dessa noção, venha a resultar em medidas que se situem, pelos seus efeitos e pelos seus verdadeiros objectivos, fora desse contexto.

Sobre a noção "a favor do consumidor final"

16 A Comissão considera "consumidores finais" aqueles que, encontrando-se no estágio final da cadeia de produção e de comercialização, não têm qualquer possibilidade de dedução do IVA, ou seja, as pessoas que não são sujeitos passivos.

17 O Governo irlandês rejeita especialmente o argumento da Comissão segundo o qual apenas as vantagens directas para os consumidores finais podem justificar-se de acordo com o artigo 17.º

18 Deve observar-se que, no sistema geral do IVA, o consumidor final é aquele que adquire um bem ou serviço para seu uso pessoal, desligado de qualquer actividade económica, e, por isso, suporta o imposto. Daí resulta que, tendo em conta a finalidade social do artigo 17.º, a noção de consumidor final apenas se pode aplicar a quem não utilize os bens ou serviços isentos no âmbito de uma actividade económica. Devem igualmente considerar-se a favor dos consumidores finais, assim definidos, as prestações que tenham lugar num estágio a montante da cadeia suficientemente próximo dos consumidores para que estes delas possam beneficiar.

Sobre a aplicabilidade dos artigos 27.º e 25.º da sexta directiva aos produtos em causa

19 A Irlanda entende que a aplicação da taxa zero aos produtos em causa pode justificar-se com fundamento no disposto nos artigos 27.º e 25.º da sexta directiva.

20 Os n.os 1 e 5 do artigo 27.º têm o seguinte teor:

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

...

5) Os Estados-membros que, em 1 de Janeiro de 1977, apliquem medidas especiais do tipo das referidas no n.º 1 podem mantê-las, desde que as notifiquem à Comissão antes de 1 de Janeiro de 1978 e, quando se trate de medidas destinadas a simplificar a cobrança do imposto, desde que estejam em conformidade com o critério definido no n.º 1."

21 A Comissão contesta a argumentação da Irlanda alegando, em primeiro lugar, que as esferas de aplicação respectivas dos artigos 27.º e 28.º são nitidamente distintas e que não pode ser estabelecida entre elas qualquer complementaridade. Especialmente, não pode recorrer-se ao artigo 27.º com o objectivo de alargar a taxa zero, a título de medidas de simplificação ou de medidas destinadas a combater as fraudes, a uma nova categoria de bens ou serviços que escapariam assim às condições impostas pelo artigo 28.º, n.º 2. Além disso, o artigo 27.º prevê medidas de simplificação permanentes, quando as isenções referidas no artigo 28.º representam apenas possibilidades de isenção de carácter transitório.

22 Tratando-se da aplicação do artigo 25.º, que autoriza, sob certas condições, a aplicação de um regime de tributação a forfait a favor dos produtores agrícolas, a Comissão alega que essa disposição constitui, em si mesma, uma derrogação às regras gerais da sexta directiva e que não pode servir de fundamento para um alargamento de isenções não admitidas pelo artigo 28.º

23 A este respeito, há que referir que a noção de medidas de simplificação não pode ser equiparada à de medidas de isenção. Isto é confirmado pelo facto de a segunda frase do n.º 1 do artigo 27.º prever expressamente que as medidas de simplificação não podem "influir, a não ser de modo insignificante, sobre o montante do imposto devido no estágio de consumo final".

24 Voltando à aplicação do artigo 25.º, basta salientar que esta disposição visa atenuar as dificuldades que poderiam encontrar os produtores agrícolas na aplicação do regime normal do IVA, mediante a instituição de um regime de tributação a forfait. Resumidamente, esse regime consiste no pagamento de percentagens fixas de compensação destinadas a "compensar a carga do imposto sobre o valor acrescentado pago relativamente às aquisições de bens e de serviços" (artigo 25.º, n.º 1).

25 Conclui-se do que precede que esta disposição, que pressupõe o pagamento do imposto sobre o valor acrescentado a montante (artigo 25.º, n.º 3) não pode servir de fundamento à aplicação da taxa zero aos bens ou serviços que entram na cadeia de produção dos produtos agrícolas.

26 Os argumentos invocados pela Irlanda não devem, pois, ser considerados válidos.

Sobre as taxas zero em causa

A. Os factores de produção agrícola ((Finance Act de 1985, já citado, alíneas vii), viii), xiv), xv)))

27 A Comissão alega que a aplicação da taxa zero aos produtos em causa não preenche a segunda condição prevista pelo artigo 17.º, último travessão, da segunda directiva. Sustenta que as operações que incidem sobre os produtos em litígio estão demasiado afastadas dos produtos alimentares acabados que podem beneficiar da taxa zero para preencherem a condição de favorecer os consumidores finais.

28 A Irlanda contesta este argumento afirmando que, pelo contrário, se trata de bens que têm uma relação directa com os produtos alimentares acabados que já beneficiam da taxa zero. Aliás, a legislação irlandesa isenta do IVA apenas os bens que são verdadeiramente utilizados como factores de produção agrícola. Finalmente, alega que a aplicação da taxa zero beneficia directamente o consumidor final, evitando um aumento dos custos.

29 Quanto a isto, deve observar-se que todos os fornecimentos em questão contribuem para a produção de bens destinados ao consumo humano e estão suficientemente próximos dos consumidores finais para que estes possam beneficiar deles. Além disso, não se podem excluir os efeitos negativos de uma tributação dos produtos em causa sobre os preços dos géneros alimentícios, cujas subidas são particularmente sensíveis para o consumidor final, que beneficia ele próprio de uma taxa zero.

30 Do que antecede resulta que, no que diz respeito aos produtos em causa do presente grupo, o alegado incumprimento não está demonstrado.

B - Electricidade (("Finance Act de 1985", já citado, alínea xx) a)))

31 A Comissão contesta a aplicação da taxa zero aos fornecimentos de electricidade à indústria, por esta não ser um consumidor final.

32 O primeiro argumento invocado pelo Governo demandado, ou seja, que as dificuldades de gestão do imposto em caso de aplicação de uma taxa zero apenas aos fornecimentos destinados aos consumidores finais seriam provavelmente insuperáveis, não pode ser acolhido. Com efeito, quando um Estado-membro pretende utilizar as disposições derogatórias em questão deve instituir todas as medidas concretas para permitir uma aplicação correcta das referidas disposições. Se considera que essas medidas não são realizáveis, deve renunciar à aplicação da taxa zero.

33 Tratando-se dos fornecimentos de electricidade à indústria, deve referir-se que não pode considerar-se que as prestações em causa sejam fornecidas a favor dos consumidores finais,

dado que estes, como acima definidos, apenas beneficiam muito indirectamente da taxa zero. Portanto, estas prestações não satisfazem a segunda condição imposta pelo artigo 17.º da segunda directiva.

34 O segundo argumento apresentado pela Irlanda consiste em invocar o artigo 27.º da sexta directiva, alegando que ele pode servir de fundamento à aplicação da taxa zero aos fornecimentos de electricidade à indústria, a título de medida de simplificação.

35 Este argumento não pode ser acolhido. Com efeito, resulta das considerações precedentes que o artigo 27.º não permite medidas de isenção.

36 Por conseguinte, o incumprimento alegado pela Comissão está demonstrado.

37 De tudo o que antecede resulta que, ao manter em vigor a aplicação da taxa zero do imposto sobre o valor acrescentado aos fornecimentos de electricidade que não sejam feitos a consumidores finais, a Irlanda violou as disposições da Directiva 77/388 e, portanto, não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado CEE.

Decisão sobre as despesas

Quanto às despesas

38 Por força do disposto no n.º 3 do artigo 69.º do Regulamento Processual, o Tribunal pode determinar que as partes suportem as respectivas despesas, no todo ou em parte, caso sejam parcialmente vencidas. Tendo sido desatendido um dos argumentos de cada uma das partes, cada uma delas suportará as respectivas despesas.

Parte decisória

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL

decide:

1) Ao manter em vigor a aplicação da taxa zero do imposto sobre o valor acrescentado aos fornecimentos de electricidade referidos na alínea xx) a) do Finance Act de 1985, na medida em que esses fornecimentos não são feitos aos consumidores finais, a Irlanda violou as disposições da Directiva 77/388 do Conselho, de 17 de Maio de 1977, e, portanto, não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado CEE.

2) A acção é julgada improcedente quanto ao restante.

3) Cada parte suportará as suas próprias despesas.