

61985J0416

ACORDAO DO TRIBUNAL DE 21 DE JUNHO DE 1988. - COMISSAO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS CONTRA REINO UNIDO DA GRA-BRETANHA E DA IRLANDA DO NORTE. - IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO - TRIBUTACAO A TAXA ZERO. - PROCESSO 416/85.

Colectânea da Jurisprudência 1988 página 03127

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. Em contrapartida, 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 "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 efectuadas num estágio a montante da cadeia suficientemente próximo dos consumidores para que estes delas possam beneficiar.

Partes

No processo 416/85,

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

Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte, representado por S. J. Hay, do Treasury Solicitor's Department, na qualidade de agente, assistida por D. Vaughan, Q. C., com domicílio escolhido no Luxemburgo na sua embaixada, 28, boulevard Royal,

demandado,

que tem por objecto um pedido que visa obter a declaração de que, ao aplicar um sistema de taxa zero de IVA a certos grupos de bens e de serviços, o Reino Unido 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

Acórdão

Fundamentação jurídica do acórdão

1 Por petição 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, o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte violou as disposições da 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) (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 a dos benefícios aplicados no regime actual."

4 Baseando-se no artigo 28.º, n.º 2, da sexta directiva, o Reino Unido manteve em vigor um sistema dito de "taxa zero". Inicialmente, a legislação do Reino Unido incluía, no Anexo 4 do "Finance Act" de 1972, uma lista de dezassete grupos de bens ou serviços tributáveis à taxa zero. Posteriormente, essa lista foi retomada quase integralmente pelo "Value Added Tax Act" de 1983, anexo 5.

5 A Comissão, considerando que algumas das isenções à taxa zero previstas pela legislação do Reino Unido não correspondiam aos critérios previstos no último travessão do artigo 17.º da segunda directiva, dirigiu ao Governo do Reino Unido, 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 britânico 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 O Reino Unido considera que na base da acção da Comissão se encontra um motivo político, que, enquanto tal, não pode servir de base para uma acção por incumprimento ao abrigo 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 torner 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, o Reino Unido sustenta que não compete ao Tribunal "substituir pela sua própria acção os processos gerais previstos pelo artigo 28.º da sexta directiva, nem substituir por uma obrigação imediata imposta a um Estado-membro a 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 a certos grupos de bens e de serviços referidos no anexo 5 do "Value Added Tax Act" de 1983.

11 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.

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

12 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

discrecionário possa estar sujeito a uma fiscalização comunitária.

13 Em particular, o Reino Unido admite que a Comissão pode contestar uma determinada medida, se a razão de interesse social não puder considerar-se bem definida ou não puder justificar a medida adoptada, ou ainda se a medida particular for absolutamente desproporcionada. A Comissão, por seu lado, 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.

14 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 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"

15 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.

16 O Reino Unido considera que no sistema geral do IVA nada conduz a identificar o consumidor final com aquele que não é sujeito passivo. Pelo contrário, deve ser considerada consumidor final a pessoa singular ou colectiva que se encontra no fim de uma determinada cadeia de produção ou de distribuição de um determinado produto ou serviço, mesmo quando esse produto ou serviço entra na produção de outros produtos ou na prestação de outros serviços, e isto independentemente da sua qualificação ou não como sujeito passivo.

17 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 efectuadas num estágio a montante da cadeia suficientemente próximo dos consumidores para que estes delas possam beneficiar.

Quanto às taxas zero em causa

A - Grupo 1 - Alimentação ((2) alimentos para animais; 3) sementes e outros meios de reprodução de plantas, compreendidos em 1 e 2; 4) animais vivos de tipo geralmente utilizado para produzir ou fornecer alimentação destinada ao consumo humano))

18 A Comissão alega essencialmente que a aplicação da taxa zero aos produtos em questão não satisfaz a segunda condição prevista no artigo 17.º, último travessão, da segunda directiva. Sustenta que as operações em que intervêm estes produtos estão demasiado afastadas dos produtos alimentares acabados que podem beneficiar da taxa zero para preencherem a condição de favorecer os consumidores finais.

19 O Reino Unido afirma que a aplicação de uma taxa positiva de IVA aos produtos em questão implicaria um aumento de preços dos produtos alimentares e, consequentemente, faria perigar a realização dos objectivos de carácter social que este país prossegue. Seguidamente, contesta o argumento do afastamento em relação aos produtos acabados invocado pela Comissão.

20 Neste aspecto, 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 alimentares, cujas subidas são particularmente sensíveis para o consumidor final, que beneficia ele próprio de uma taxa zero.

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

B - Grupo 2 - Prestações relativas aos esgotos e aos fornecimentos de água

22 O incumprimento invocado pela Comissão refere-se, por um lado, à prestação à indústria de serviços de limpeza de sarjetas ou fossas sépticas necessárias na falta de uma rede geral de esgotos, e, por outro, aos fornecimentos de água à indústria.

23 Em ambos os casos, deve referir-se que não pode considerar-se que as prestações em causa fornecidas à indústria preencham a segunda condição prevista no artigo 17.º, já citado, já que a indústria não pode ser considerada consumidor final.

24 No que se refere em particular ao fornecimento de água à indústria, o Reino Unido invocou o facto de esses fornecimentos estarem isentos noutro Estado-membro. A Comissão explicou no decurso do processo que essa isenção se baseia no disposto no artigo 28.º, n.º 3, alínea b), da sexta directiva, segundo o qual, durante o período transitório nele previsto, os Estados-membros podem continuar a isentar as operações enumeradas no anexo F, neste caso o "fornecimento de água por um organismo de direito público". Aliás, o Reino Unido não alegou poder beneficiar desta última disposição.

25 Portanto, está demonstrado o incumprimento relativamente a estes produtos e serviços.

C - Grupo 6 - Serviços de informação prestados a certas empresas

26 O incumprimento alegado pela Comissão refere-se aos serviços de informação fornecidos a empresas prestadoras de serviços que não estão sujeitos à taxa zero, como os bancos e as companhias de seguros.

27 O Governo demandado afirma que as prestações em causa constituem "vantagens acessórias" e que as características intrínsecas desses serviços de informação permanecem inalteradas quer as informações sejam prestadas a um banco ou a um jornal que pode beneficiar da taxa zero.

28 Neste aspecto, para além da consideração de que uma vantagem acessória como a invocada pelo Reino Unido não se inclui na noção de vantagem a favor do consumidor final, tal como esta resulta do já citado artigo 28.º da sexta directiva, há que considerar que, visto que as empresas destinatárias dos serviços de informação em questão, como os bancos e as companhias de seguros, não podem ser qualificadas como consumidores finais, a segunda condição exigida pelo já citado artigo 17.º não está preenchida neste caso.

29 Portanto, está demonstrado o incumprimento relativamente a estas prestações.

D - Grupo 7 - Combustíveis e energia (carvão, coque, gás de iluminação, gás liquefeito, gás de petróleo, fuelóleo, gasóleo, electricidade, etc.)

30 A Comissão contesta a aplicação da taxa zero aos fornecimentos de combustíveis e de energia que não são feitos aos consumidores finais.

31 O Reino Unido alega essencialmente as repercussões negativas que teria no plano social a tributação dos fornecimentos de combustíveis e de energia, em particular às escolas e hospitais.

32 Sem contestar as finalidades de ordem social em que esta política se inspira, 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.

33 Quanto ao argumento invocado a título subsidiário pelo Reino Unido, segundo o qual as dificuldades de gestão do imposto em caso de aplicação da taxa zero apenas aos fornecimentos destinados aos consumidores finais seriam provavelmente insuperáveis, deve observar-se que, quando um Estado-membro pretende utilizar as medidas derrogatórias em questão, deve instituir todas as medidas concretas que permitem a aplicação correcta das referidas disposições. Se considerar que essas medidas não são realizáveis, deve renunciar à aplicação da taxa zero.

34 O incumprimento alegado está, pois, demonstrado.

E - Grupo 8 - Construção de imóveis (compreendendo, designadamente, a primeira transmissão de edifícios novos, as prestações realizadas por um empreiteiro que constrói um edifício novo para um cliente proprietário do terreno, a construção de edifícios para actividade comercial e industrial, as obras de engenharia civil, a construção de estradas, vias férreas e aeroportos).

35 A Comissão considera que a aplicação da taxa zero a todas as actividades constantes do grupo 8 constitui um incumprimento, com excepção da taxa zero de que beneficiam as operações relativas a habitações construídas pelas autoridades locais. No que concerne o sector dos edifícios destinados à habitação, a Comissão afirma que a aplicação indistinta da taxa zero a todo o sector, independentemente da natureza das habitações em causa, constitui uma violação da primeira condição estabelecida pelo último travessão do artigo 17.º, já citado, por a medida em causa ser desproporcionada em relação aos objectivos da política social aplicada pelo Reino Unido em matéria de habitação. Quanto aos edifícios para actividade comercial ou industrial, assim como as obras públicas e de engenharia civil, a Comissão considera que qualquer vantagem para o consumidor final está demasiado afastada para poder satisfazer a segunda condição estabelecida pelo último travessão do artigo 17.º

36 No que diz respeito aos imóveis destinados à habitação, os argumentos da Comissão não podem ser acolhidos. As medidas adoptadas pelo Reino Unido para implementar a sua concepção de política social em matéria de habitação, isto é, facilitar o acesso à propriedade a toda a população, incluem-se na noção de "razões de interesse social" prevista no último travessão do artigo 17.º da segunda directiva.

37 Por conseguinte, ao aplicar a taxa zero às actividades constantes do grupo 8 relativas aos imóveis destinados à habitação, construídos quer pelas autoridades locais quer por entidades privadas, o Reino Unido não violou o disposto no artigo 17.º, último travessão, da segunda directiva.

38 Pelo contrário, não pode considerar-se que as actividades referidas no grupo 8 relativas à construção de edifícios no sector industrial e comercial bem como às obras públicas e de engenharia civil proporcionem uma vantagem ao consumidor final.

39 Do que antecede resulta que o incumprimento alegado pela Comissão está demonstrado na medida em que a taxa zero se aplica às prestações em causa relativas à construção de edifícios no sector industrial e comercial bem como às obras públicas e de engenharia civil.

F - Grupo 17 - Vestuário e calçado (botas e capacetes de protecção)

40 A Comissão contesta que o fornecimento destes produtos aos empregadores para uso do seu pessoal possa beneficiar da aplicação da taxa zero, já que não podem ser considerados elementos ("inputs") susceptíveis de entrar na cadeia de produção de produtos que beneficiam de uma isenção.

41 O Reino Unido afirma que estes produtos devem ser considerados de forma autónoma e não como parte de um processo produtivo. O empregador deve ser considerado o consumidor final aos bens em questão.

42 Neste aspecto, à luz das considerações anteriormente expendidas, há que declarar que os beneficiários dos fornecimentos em causa não podem ser considerados consumidores finais.

43 O incumprimento alegado está, pois, demonstrado.

44 Do que antecede resulta que, ao manter em vigor a aplicação da taxa zero do imposto sobre o valor acrescentado aos grupos de bens e serviços acima referidos, o Reino Unido 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

45 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 Unido sido vencido na maior parte do pedido, há que condená-lo nas 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 água e às prestações relativas aos esgotos (esvaziamento de sarjetas ou fossas sépticas referidas no grupo 2 do Value Added Tax Act de 1983, anexo 5, efectuadas à indústria, na medida em que não são feitos a consumidores finais,

- aos serviços de informação constantes do grupo 6, na medida em que não são fornecidos a consumidores finais,

- aos fornecimentos de combustíveis e de energia, referidos no grupo 7, bem como às botas e capacetes de protecção referidos no grupo 17, na medida em que não são efectuados a consumidores finais,

- aos fornecimentos dos bens e serviços constantes do grupo 8 aplicados no sector da construção de edifícios para uso industrial e comercial e no das obras públicas e da engenharia civil, na medida em que não são efectuados a consumidores finais,

o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte 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) O Reino Unido é condenado nas despesas.