

61991J0234

ACORDAO DO TRIBUNAL DE 1 DE DEZEMBRO DE 1993. - COMISSAO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS CONTRA REINO DA DINAMARCA. - ARTIGO 33. DA SEXTA DIRECTIVA IVA - IMPOSTO SOBRE O VOLUME DE NEGOCIOS - LEI SOBRE A CONTRIBUICAO DE APOIO AO MERCADO DE TRABALHO. - PROCESSO C-234/91.

Colectânea da Jurisprudência 1993 página I-06273

Sumário

Partes

Fundamentação jurídica do acórdão

Decisão sobre as despesas

Parte decisória

Palavras-chave

++++

1. Acção por incumprimento ° Objecto do litígio ° Determinação no decurso do processo pré-contencioso ° Ampliação posterior ° Inadmissibilidade

(Tratado CEE, artigo 169.)

2. Disposições fiscais ° Harmonização das legislações ° Imposto sobre o volume de negócios ° Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado ° Proibição de cobrar outros impostos nacionais com a natureza de impostos sobre o volume de negócios ° Contribuição de apoio ao mercado do trabalho instituída na Dinamarca ° Inadmissibilidade

(Directiva 77/388 do Conselho, artigo 33.)

Sumário

1. O objecto da acção intentada nos termos do artigo 169. do Tratado é circunscrito pelo processo administrativo pré-contencioso previsto nesta disposição, bem como pelo pedido da acção. O parecer fundamentado da Comissão e a acção devem assentar nos mesmos fundamentos e argumentos. Quando uma acusação não tenha sido suscitada na fase pré-contenciosa não é admissível.

2. Um Estado-membro, no caso a Dinamarca, que institui e mantém em vigor disposições fiscais que prevêem o pagamento duma contribuição de apoio ao mercado do trabalho, encargo de natureza fiscal cobrado, na generalidade, com base na mesma matéria colectável que o imposto

sobre o valor acrescentado, mas sem se conformar com as normas comunitárias vigentes relativamente a este último, infringe o disposto no artigo 33. da Sexta Directiva 77/388, relativo à proibição de criação de impostos, direitos e taxas que tenham a natureza de imposto sobre o volume de negócios e, por isso, não cumpre as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado, nomeadamente do seu artigo 189. , uma vez que esta contribuição:

° onera quer actividades sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado quer outras actividades de carácter industrial ou comercial que consistem na realização de prestações a título oneroso;

° é cobrada, no caso de empresas sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado, com base na mesma matéria colectável que é utilizada para o imposto sobre o valor acrescentado, isto é, sob a forma de uma percentagem do montante das vendas realizadas, após dedução do montante das aquisições;

° diversamente do imposto sobre o valor acrescentado, não é paga na importação, mas com base no preço total de venda das mercadorias importadas no momento da primeira venda efectuada no Estado-membro considerado;

° contrariamente ao imposto sobre o valor acrescentado, não deve ser objecto de menção distinta na factura e

° é cobrada paralelamente ao imposto sobre o valor acrescentado.

Partes

No processo C-234/91,

Comissão das Comunidades Europeias, representada por Johannes Foens Buhl, consultor jurídico, na qualidade de agente, com domicílio escolhido no Luxemburgo no gabinete de Nicola Anecchino, membro do Serviço Jurídico, Centre Wagner, Kirchberg,

demandante,

contra

Reino da Dinamarca, representado por Joergen Molde, consultor jurídico no Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente, com domicílio escolhido no Luxemburgo na Embaixada da Dinamarca, 4, boulevard Royal,

demandado,

que tem por objecto obter a declaração, nos termos do artigo 169. , segundo parágrafo, do Tratado CEE, de que, ao instituir e manter em vigor, através da Lei n. 840 de 18 de Dezembro de 1987 e posteriores alterações, disposições fiscais que prevêm o pagamento da contribuição de apoio ao mercado de trabalho, um encargo de natureza fiscal cobrado, na generalidade, com base na mesma matéria colectável que o imposto sobre o valor acrescentado, mas sem se conformar com as normas comunitárias vigentes relativamente a este imposto, o Reino da Dinamarca infringiu o disposto no artigo 33. 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; EE 09 F1 p. 54) e, desta forma, não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado CEE, nomeadamente do seu artigo 189. ,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA,

composto por: O. Due, presidente, G. F. Mancini e J. C. Moitinho de Almeida, presidentes de secção, R. Joliet, F. A. Schockweiler, G. C. Rodríguez Iglesias, F. Grévisse, M. Zuleeg e J. L. Murray, juízes,

advogado-geral: G. Tesauero,

secretário: J.-G. Giraud,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações das partes na audiência de 13 de Julho de 1990, na qual o Governo dinamarquês foi representado por Joergen Molde e Gregers Larsen, advogado no foro de Copenhaga,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 28 de Setembro de 1993,

profere o presente

Acórdão

Fundamentação jurídica do acórdão

1 Por requerimento que deu entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 17 de Setembro de 1991, a Comissão das Comunidades Europeias intentou, nos termos do artigo 169. do Tratado CEE, uma acção para obter a declaração de que, ao adoptar e manter em vigor, através da Lei n. 840 de 18 de Dezembro de 1987 e posteriores alterações, disposições fiscais que prevêm o pagamento da contribuição de apoio ao mercado de trabalho, um encargo de natureza fiscal cobrado, na generalidade, com base na mesma matéria colectável que o imposto sobre o valor acrescentado (a seguir "IVA"), mas sem se conformar com as normas comunitárias vigentes relativamente a este imposto, o Reino da Dinamarca infringiu o disposto no artigo 33. 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 valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir "Sexta Directiva"), e, desta forma, não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado CEE, nomeadamente do seu artigo 189.

2 No quadro da política económica levada a cabo pelo Governo dinamarquês com vista ao relançamento da economia, a Lei n. 840 de 18 de Dezembro de 1987 (lov om arbejdsmarkedsbidrag, a seguir "Lei n. 840"), que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1988, instituiu a cargo das empresas um imposto, a contribuição de apoio ao mercado do trabalho (a seguir "AMBI", de acordo com a sigla habitualmente usada na Dinamarca), destinado a permitir o financiamento pela autoridade pública de determinadas despesas sociais que incumbiam anteriormente às entidades patronais.

3 A base de cálculo desta contribuição, cuja taxa era de 2,5%, estava estabelecida de forma diferente consoante a empresa estivesse sujeita ou isenta total ou parcialmente de IVA. Para as empresas totalmente sujeitas a IVA, a AMBI era calculada com base na mesma matéria colectável que o IVA, a saber, com base no volume de negócios (o chamado método de cálculo do IVA). Para as outras empresas, a Lei n. 840 previa quer este primeiro modo de cálculo quer um segundo, que consistia em calcular a AMBI com base na massa salarial global da empresa,

acrescida de 90% (o chamado método de cálculo da base salarial).

4 A compatibilidade da AMBI, quando calculada de acordo com o método IVA, com o direito comunitário foi contestada quer pelos particulares quer pela Comissão.

5 As sociedades dinamarquesas Dansk Denkavit e P. Poulsen Trading requereram à administração aduaneira o reembolso da contribuição paga em 1988 e 1989. Em apoio da sua reclamação, invocaram a incompatibilidade da lei dinamarquesa com o artigo 33. da Sexta Directiva, bem como com os artigos 9. e segs. e o artigo 95. do Tratado CEE. Este litígio foi suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, o OEstre Landsret, que colocou ao Tribunal de Justiça, por acórdão de 20 de Junho de 1990, quatro questões prejudiciais.

6 No acórdão de 31 de Março de 1992, Dansk Denkavit (C-200/90, Colect., p. I-2217), o Tribunal de Justiça respondeu a essas questões, declarando que o artigo 33. da Sexta Directiva obsta à introdução ou manutenção de uma contribuição fiscal que:

- ° onera quer actividades sujeitas ao IVA quer outras actividades de carácter industrial ou comercial que consistem na realização de prestações a título oneroso;

- ° é cobrada, no caso de empresas sujeitas ao IVA, com base na mesma matéria colectável que é utilizada para o IVA, isto é, sob a forma de uma percentagem do montante das vendas realizadas, após dedução do montante das aquisições;

- ° diversamente do IVA, não é paga na importação, mas com base no preço total da venda das mercadorias importadas no momento da primeira venda efectuada no Estado-membro considerado;

- ° contrariamente ao IVA, não deve ser objecto de menção distinta na factura;

- ° é cobrada paralelamente ao IVA.

7 Por seu turno, a Comissão, por notificação de 22 de Maio de 1989, fez saber ao Governo dinamarquês que considerava que a AMBI constituía um imposto sobre o volume de negócios na acepção da Sexta Directiva e que era, por conseguinte, contrária à proibição estabelecida no artigo 33. da Sexta Directiva que se opõe a que os Estados-membros cobrem imposições internas com carácter de imposto sobre o volume de negócios.

8 Tendo o Governo dinamarquês feito saber à Comissão que rejeitava tais objecções, esta emitiu em 27 de Setembro de 1990 um parecer fundamentado nos termos do artigo 169. do Tratado, convidando-o a adoptar as medidas exigidas para conformar a sua legislação com o direito comunitário no prazo de um mês a contar da notificação deste parecer.

9 Por carta de 6 de Dezembro de 1990, o Governo dinamarquês reiterou que, em sua opinião, as alegações da Comissão eram infundadas. No seu entender, a AMBI não constituía um imposto sobre o volume de negócios abrangido pela interdição estabelecida no artigo 33. da Sexta Directiva. Por conseguinte, a lei que o criou tinha respeitado integralmente os princípios da Sexta Directiva e de modo algum entrou em conflito com a sua aplicação.

10 Por petição de 12 de Setembro de 1991, a Comissão propôs a acção no Tribunal de Justiça com vista a obter a declaração de que o Reino da Dinamarca não cumpriu as suas obrigações comunitárias.

11 Em 21 de Dezembro de 1991, o legislador dinamarquês adoptou a Lei n. 891 que revogou a lei sobre contribuição de apoio do mercado de trabalho e alterou a lei relativa ao imposto sobre o valor acrescentado [lov om ophaevelse af lov om arbejdsmarkedsbidrag og om aendring af merværdiavgiftsloven (momsloven) m.v., a seguir a "Lei n. 891"], com efeitos a partir de 1 de

Janeiro de 1992. Esta lei revogou totalmente as disposições da Lei n. 840 que tinha criado a AMBI a cargo das empresas dinamarquesas. Por outro lado, esta lei alterou as taxas de IVA em vigor na Dinamarca.

12 Apesar do acórdão prejudicial de 31 de Março de 1992, já referido, e da adopção da Lei n. 891 que revogou a contribuição em litígio, a Comissão entendeu oportuno prosseguir a acção.

13 À luz da réplica da Comissão, esta acção deve ser entendida como contendo duas acusações.

14 A primeira tem a ver com a contribuição calculada de acordo com o método da base salarial. Quanto a este ponto, a Comissão alega que a acção por incumprimento continua a manter o seu interesse porque não é certo que a Lei n. 891 tenha revogado a AMBI quando esta é fixada com base na massa salarial.

15 Importa salientar a este propósito que, como sublinhou o Governo dinamarquês na tréplica e como a própria Comissão reconheceu, esta acusação apenas foi deduzida na réplica, e não na fase pré-contenciosa que se centrou exclusivamente na contribuição calculada de acordo com o método do IVA.

16 Ora, resulta de jurisprudência constante, ilustrada designadamente no acórdão de 7 de Fevereiro de 1984, Comissão/Itália (166/82, Recueil, p. 459, n. 16), que o objecto de uma acção intentada ao abrigo do artigo 169. do Tratado é circunscrito pelo processo administrativo pré-contencioso previsto nesta disposição bem como pelo pedido da acção e que o parecer fundamentado da Comissão e a acção devem assentar nos mesmos fundamentos e argumentos.

17 A acção na parte em que se refere à contribuição calculada com base na massa salarial é portanto inadmissível.

18 A segunda acusação da Comissão diz respeito à contribuição calculada de acordo com o método do IVA.

19 Na contestação de 4 de Maio de 1992, o Governo dinamarquês não contesta que o Reino da Dinamarca tenha cometido uma infracção ao direito comunitário ao instituir a contribuição de apoio ao mercado do trabalho calculada de acordo com o método do IVA. Insistiu todavia no facto de a acção por incumprimento ter perdido o seu interesse em virtude da adopção da Lei n. 891 e do acórdão de 31 de Março de 1992, já referido.

20 A esta argumentação, a Comissão objecta que a Lei n. 891, que suprimiu esta contribuição, apenas entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1992, ou seja, fora do prazo de um mês indicado no parecer fundamentado.

21 Importa sublinhar a este propósito que, embora o acórdão prejudicial do Tribunal de Justiça realce a incompatibilidade da lei dinamarquesa com o direito comunitário, como a contribuição em litígio apenas foi suprimida após o prazo apresentado no parecer fundamentado, compete unicamente à Comissão apreciar a oportunidade da prossecução da acção para obter a declaração de incumprimento.

22 Resulta do conjunto das considerações que precedem que, ao instituir e manter em vigor, através da Lei n. 840 de 18 de Dezembro de 1987 e posteriores alterações, disposições fiscais que prevêm o pagamento da contribuição de apoio ao mercado de trabalho, um encargo de natureza fiscal cobrado, na generalidade, com base na mesma matéria colectável que o imposto sobre o valor acrescentado, mas sem se conformar com as normas comunitárias vigentes relativamente a este imposto, o Reino da Dinamarca infringiu o disposto no artigo 33. 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 e, desta forma, não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado CEE, nomeadamente do seu artigo 189.

Decisão sobre as despesas

Quanto às despesas

23 Por força do disposto no artigo 69.º, n.º 2, primeiro parágrafo do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas. Todavia, de acordo com o n.º 3, primeiro parágrafo, do mesmo artigo, o Tribunal de Justiça pode determinar que as despesas sejam repartidas entre as partes, ou que cada uma suporte as suas próprias despesas.

24 Tendo as duas partes sido vencidas em alguns dos seus argumentos, cabe decidir que cada uma suporte as suas despesas.

Parte decisória

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA

decide:

1) Ao adoptar e manter em vigor, através da Lei n.º 840 de 18 de Dezembro de 1987 e posteriores alterações, disposições fiscais que prevêem o pagamento da contribuição de apoio ao mercado do trabalho, um encargo de natureza fiscal cobrado, na generalidade, com base na mesma matéria colectável que o imposto sobre o valor acrescentado, mas sem se conformar com as normas comunitárias vigentes relativamente a este último, o Reino da Dinamarca infringiu o disposto no artigo 33.º 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 e, desta forma, não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado CEE, nomeadamente do seu artigo 189.

2) Cada uma das partes suportará as suas despesas.