

|

61996C0063

Conclusões do advogado-geral Fennelly apresentadas em 27 de Fevereiro de 1997. - Finanzamt Bergisch Gladbach contra Werner Skripalle. - Pedido de decisão prejudicial: Bundesfinanzhof - Alemanha. - Disposições fiscais - Sexta Directiva IVA - Matéria colectável - Relações pessoais entre o fornecedor e o beneficiário das prestações. - Processo C-63/96.

Colectânea da Jurisprudência 1997 página I-02847

Conclusões do Advogado-Geral

1 Quando um proprietário de imóveis os dá de arrendamento a uma sociedade que lhe é próxima por uma renda que, na realidade, não cobre as despesas efectuadas com a aquisição e a manutenção dos imóveis, mas que corresponde às rendas correntes no mercado para esse tipo de imóveis, pode um Estado-Membro, apesar disso, considerar que o montante dessas despesas constitui a matéria colectável dessa locação para efeitos de IVA? Para responder a esta questão, submetida pelo Bundesfinanzhof o Tribunal de Justiça deve essencialmente interpretar o artigo 27.º da Sexta Directiva do Conselho e, em especial, analisar a proporcionalidade de uma medida adoptada nos termos deste artigo (1).

I - Matéria de facto e enquadramento jurídico

A legislação relevante

i) A Sexta Directiva

2 Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da directiva, estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado «... as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade». O artigo 6.º, n.º 1, define «prestação de serviços» como «...qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens na acepção do artigo 5.º». A «matéria colectável» das operações sujeitas ao IVA está definida no artigo 11.º da Sexta Directiva. Relativamente às operações efectuadas no território de um Estado-Membro, o artigo 11.º, parte A, estabelece a regra geral seguinte:

«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... c)... 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;

...

c) No caso de operações referidas no n.º 2 do artigo 6.º, pelo montante das despesas suportadas pelo sujeito passivo na execução da prestação de serviços;

...»

3 A regra designada do «montante das despesas» para determinação da «matéria colectável» aplica-se aos casos especiais de uso privado referidos no artigo 6.º, n.º 2, que dispõe o seguinte:

«São equiparadas a prestações de serviços efectuadas a título oneroso:

a) A utilização de bens afectos à empresa para uso privado do sujeito passivo ou do seu pessoal ou, em geral, para fins estranhos à própria empresa, sempre que, relativamente a esses bens, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado;

b) As prestações de serviços a título gratuito efectuadas pelo sujeito passivo, para seu uso privado ou do seu pessoal ou, em geral, para fins estranhos à própria empresa.

Os Estados-Membros podem derrogar o disposto no presente número, desde que tal derrogação não conduza a distorções de concorrência.»

4 O artigo 27.º da Sexta Directiva é o único artigo do título XV, «Medidas de simplificação». Permite que os Estados-Membros, dentro das condições que prevê, derroguem outras disposições da directiva. O artigo 27.º, n.º 5, respeita à manutenção em vigor de medidas de direito interno existentes que podem não ser compatíveis com a Sexta Directiva. O artigo 27.º, n.os 1 a 4, diz respeito a medidas derogatórias novas e tem a seguinte redacção:

«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.

2. O Estado-Membro que deseje introduzir as medidas referidas no n.º 1 delas informará a Comissão, fornecendo-lhe todos os elementos de apreciação úteis.

3. A Comissão informará desse facto os outros Estados-Membros no prazo de um mês.

4. A decisão do Conselho considerar-se-á tomada se, no prazo de dois meses a contar da informação referida no n.º 3, nem a Comissão nem um dos Estados-Membros submeter o assunto à apreciação do Conselho.»

ii) A legislação alemã

5 Na Alemanha, a Umsatzsteuergesetz 1980 (lei sobre o volume de negócios de 1980, a seguir «UStG») alterou a legislação alemã em conformidade com a Sexta Directiva (2). No que respeita à matéria colectável para efeitos de IVA, o § 10, n.º 1, da UStG define, de modo geral, «contraprestação» como «tudo o que o beneficiário do fornecimento despende para obtenção da prestação, deduzindo-se, porém, o imposto sobre o volume de negócios».

6 No caso de consumo próprio, o § 10, n.º 4, derroga este princípio geral. A matéria colectável é constituída, nos termos do n.º 2, pelos «custos relativos à execução da operação» (3).

7 Nos termos do § 10, n.º 5, da UStG, a matéria colectável prevista no caso de consumo próprio é também aplicável às prestações efectuadas a título oneroso entre pessoas próximas. O n.º 5

tem a seguinte redacção:

«O n.º 4 é aplicável *mutatis mutandis*:

1) aos fornecimentos e outras prestações efectuadas pelas sociedades e associações na acepção do § 1, n.º 1, pontos 1 a 5, da lei relativa ao imposto sobre as sociedades, pelas associações sem personalidade jurídica, bem como pelas empresas em situação de compropriedade, no âmbito respectivo, a favor dos seus accionistas, associados, membros, sócios ou pessoas próximas dos mesmos, bem como pelos empresários em nome individual a favor das pessoas próximas

...

quando a matéria colectável na acepção do n.º 4 for superior à contraprestação na acepção do n.º 1.»

Tramitação no órgão jurisdicional nacional

8 O recorrente, recorrido no processo principal (a seguir «recorrente»), é proprietário de um prédio que mandou construir, bem como de vários apartamentos. Arrendou os referidos imóveis a uma sociedade por quotas (a seguir «locatária») cujos sócios são a sua esposa e o seu filho mais velho. Cada um dos sócios é titular de 50% do capital, mas a esposa é gerente da sociedade locatária, com poderes exclusivos de representação. As partes no processo principal aceitaram que as rendas convencionadas entre o recorrente e a locatária correspondem às rendas normais no mercado para imóveis equiparáveis na mesma área.

9 Surgiu um litígio relativamente ao montante do IVA devido pelo recorrente sobre os arrendamentos em causa, por a renda convencionada ser inferior ao que se designa como «matéria colectável mínima» (*Mindestbemessungsgrundlage*) aplicável por força das disposições conjugadas do § 10, n.º 5, ponto 1, e do § 10, n.º 4, ponto 2, da UStG, já referidas. O recorrente foi tributado em conformidade com a referida matéria colectável, após uma fiscalização especial para efeitos de IVA efectuada pelo Finanzamt (serviços fiscais) Bergisch Gladbach.

10 Após ter apresentado, sem êxito, uma reclamação administrativa, W. Skripalle interpôs recurso para o Finanzgericht (tribunal fiscal), que lhe deu provimento. Embora, na realidade, tenha considerado que a locatária não era uma pessoa próxima do recorrente na acepção do § 10, n.º 5, ponto 1, da UStG, o Finanzgericht entendeu também que o § 10, n.º 5, ponto 1, deve ser interpretado restritivamente, pelo que não se aplica se a contrapartida convencionada para as prestações efectuadas corresponder ao preço do mercado para prestações desse tipo. Referindo-se expressamente à fundamentação do Governo alemão quando apresentou ao Parlamento, em 1978, o projecto de lei que se tornou na UStG, o Finanzgericht considerou que a matéria colectável mínima prevista no § 10, n.º 5, deve ser aplicada se o empresário fornecer um bem ou efectuar uma prestação «mediante uma contrapartida anormalmente baixa» (*zu unangemessen niedrigen Entgelten*) a fim de evitar situações em que o consumo escapa parcialmente ao imposto (4). Contudo, considerou que esta disposição não se destina a ser aplicada às prestações efectuadas entre pessoas próximas mediante uma contrapartida em conformidade com o mercado, uma vez que, no entendimento do Finanzgericht, essas operações não se distinguem das efectuadas entre pessoas que não sejam próximas.

11 O Finanzamt interpôs recurso desta decisão para o Bundesfinanzhof (tribunal fiscal federal, a seguir «órgão jurisdicional nacional»). O órgão jurisdicional nacional declara que a aplicação da matéria colectável mínima tem como consequência - na medida em que é superior à contraprestação convencionada - obrigar o prestador de serviços a suportar o IVA adicional, uma vez que se não trata de um imposto sobre a contraprestação susceptível de ser repercutido no beneficiário das prestações. O órgão jurisdicional nacional admite que as rendas convencionadas correspondem às do mercado, sendo embora inferiores às «despesas suportadas» (*Kostenmiete*)

determinadas com base nos encargos suportados, com excepção do imposto, e, ao contrário do Finanzgericht, admite também que a locatária é uma entidade próxima do recorrente na acepção do § 10, n.º 5, da UStG. O órgão jurisdicional nacional pretende saber, por isso, se esta disposição é aplicável ou se, pelo contrário, o recorrente pode invocar o princípio geral em matéria colectável constante do artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva. Consequentemente, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.º do Tratado, as seguintes questões prejudiciais:

«1) Uma autorização do Conselho de instituição de uma medida especial derogatória da Directiva 77/388/CEE destinada a evitar a evasão fiscal, nos termos da qual, em prestações remuneradas entre pessoas estreitamente relacionadas, o mínimo da matéria colectável deve ser aferido pelo montante das despesas referidas no artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea c), da Directiva 77/388/CEE, deve ser considerada abrangida ainda pelo artigo 27.º da Directiva 77/388/CEE se a contraprestação acordada for corrente no mercado, mas inferior ao mínimo da matéria colectável, não existindo assim evasão fiscal?

2) Os Estados-Membros podem opor aos sujeitos tributários como preceitos fiscais as medidas especiais derogatórias previstas no artigo 27.º da Directiva 77/388/CEE, caso nem a decisão de autorização do Conselho tenha sido publicada no Jornal Oficial das Comunidades Europeias, nem o processo de autorização previsto nos n.os 2 a 4 do artigo 27.º da Directiva 77/388/CEE tenha, depois da sua realização, sido objecto de publicação oficial no Estado-Membro?»

Análise do órgão jurisdicional nacional

i) Quanto à primeira questão

12 O órgão jurisdicional nacional afirma que o § 10, n.º 5, da UStG foi introduzido como medida especial na acepção do artigo 27.º da Sexta Directiva, derogatória do artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea a). O projecto de lei do Governo alemão, de 15 de Março de 1978, foi acompanhado de uma exposição dos motivos da adopção do § 10, n.º 5, nos termos da qual «esta regra é abrangida pelo artigo 27.º, n.º 1, da Sexta Directiva» (5). Foi esta a disposição invocada em 12 de Maio de 1978, quando o Governo alemão informou a Comissão da sua intenção de aplicar a medida especial. Alegou que, nas operações cuja contraprestação convencionada seja anormalmente baixa, é necessário, a fim de evitar fraudes ou evasões fiscais, garantir que possa ser aplicada uma matéria colectável mais elevada. A regra das despesas prevista no § 10, n.º 4, da UStG deve ser aplicada para efeitos de determinação da matéria colectável cada vez que a contraprestação efectivamente paga pelos bens ou serviços em causa seja inferior a esse valor. O órgão jurisdicional nacional afirma que a introdução desta matéria colectável mínima garante que as prestações efectuadas mediante uma contrapartida insuficiente são tributadas como prestações efectuadas a título gratuito, excluindo-se assim a ausência de tributação do consumo final.

13 A Comissão informou a República Federal da Alemanha, por carta de 15 de Setembro de 1978, de que tinha dado início ao procedimento previsto no artigo 27.º, n.os 1 a 4, da Sexta Directiva, e, por carta de 12 de Junho de 1978, deu conhecimento aos restantes Estados-Membros da notificação efectuada pela República Federal da Alemanha. Nem a Comissão nem qualquer outro Estado-Membro solicitaram que o processo fosse submetido ao Conselho. Uma vez terminado o prazo referido no artigo 27.º, n.º 4, da directiva (6), a República Federal da Alemanha considerou-se autorizada pelo Conselho a adoptar as medidas em causa (7).

14 O órgão jurisdicional nacional tem dúvidas quanto à conformidade do § 10, n.º 5, da UStG com o princípio de direito comunitário segundo o qual as «medidas especiais» adoptadas nos termos do artigo 27.º da Sexta Directiva com vista a evitar fraudes ou evasões fiscais só podem, em princípio, derogar o artigo 11.º da directiva dentro dos limites estritamente necessários para alcançar esse objectivo (8). Salaria que o § 10, n.º 5, da UStG não permite ter em consideração

a possibilidade de uma contraprestação em conformidade com o mercado convencionada entre duas pessoas próximas, sendo embora inferior às despesas efectuadas, não ser anormalmente baixa. A matéria colectável mínima deve ser aplicada mesmo que não esteja em questão a evasão fiscal. A autorização tácita do Conselho, nos termos do artigo 27., baseou-se apenas no objectivo da medida alemã de evitar a evasão fiscal, proposta na notificação à Comissão por carta de 12 de Maio de 1978. O alegado papel de medida de simplificação não foi levado ao conhecimento da Comissão durante o processo de autorização.

ii) Quanto à segunda questão

15 O órgão jurisdicional nacional refere a jurisprudência do acórdão *Internationale Crediet- en Handelsvereniging Rotterdam e Coöperatieve Suikerfabriek en Raffinaderij Puttershoek* (9) e salienta que a falta de publicação de medidas cuja publicação não é exigida pelo Tratado - como a autorização concedida pelo Conselho no presente processo - não pode ter efeitos na validade ou na eficácia da medida. Todavia, o órgão jurisdicional nacional não considerou procedente o argumento do Bundesfinanzministerium (Ministério Federal das Finanças, a seguir «ministério»), avançado no processo principal, nos termos do qual a declaração efectuada pelo governo federal aquando da apresentação, em 1978, do seu projecto de lei devia ser considerada, numa apreciação razoável, como publicação efectiva da sua intenção de derrogar o artigo 11. da Sexta Directiva. No entendimento do órgão jurisdicional nacional, a publicação «em fontes acessíveis à generalidade das pessoas» é necessária para permitir que os sujeitos passivos compreendam que foi autorizada uma derrogação à Sexta Directiva que as impede de invocar a aplicação directa das regras da mesma que lhes sejam mais favoráveis.

II - Observações apresentadas ao Tribunal

16 Foram apresentadas observações escritas pela República Federal da Alemanha, pela República Francesa e pela Comissão. Foram ouvidas as alegações do recorrente, da República Federal da Alemanha, da República Francesa, da Comissão e do Reino dos Países Baixos. A República Francesa limitou as suas observações escritas e orais à segunda questão. Dada a concordância dos pontos de vista expressos nas observações escritas quanto à segunda questão, a República Federal da Alemanha limitou as suas observações orais à primeira questão. O recorrente e a Comissão concentraram também as suas observações orais sobre a primeira questão. O Reino dos Países Baixos, embora manifestando especial interesse na segunda questão, apresentou apenas algumas observações quanto à primeira.

III - Análise

Quanto à primeira questão

17 A título liminar, convém definir a natureza da derrogação em causa. Nem o ministério, no processo principal, nem a República Federal da Alemanha, nas observações que apresentou ao Tribunal, contestaram que o § 10, n.º 5, da UStG era incompatível com o artigo 11., parte A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva. As prestações de serviços efectuadas «a título gratuito» no caso de «uso privado» referidas no artigo 6., n.º 2, alínea b), devem ser tributadas com base no montante das despesas, nos termos do artigo 11., parte A, n.º 1, alínea c). A medida especial que consiste em alargar esta regra, pelo menos, às operações relativamente às quais seja convencionada uma contraprestação em conformidade com o mercado, é incompatível com o artigo 11., parte A, n.º 1, alínea a). Daqui resulta que essa medida só pode ser aplicada se for abrangida por uma autorização regularmente concedida nos termos do artigo 27.

18 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional nacional pretende, no essencial, saber se a autorização concedida pelo Conselho pode, nos termos do artigo 27. da Sexta Directiva, ser utilizada pela República Federal da Alemanha nos casos em que não haja provas de evasão nem de fraude fiscal. Contudo, na medida em que a República Federal da Alemanha alega nas suas

observações escritas, a título subsidiário em relação à sua argumentação principal - ou seja, que o § 10, n.º 5, da UStG está em conformidade com o artigo 27.º por ser uma medida que tem em vista evitar a evasão fiscal -, que a medida especial pode, na realidade, ser considerada como uma medida de simplificação, começaremos por analisar esta afirmação.

i) A regra nacional como medida de simplificação

19 O título XV da Sexta Directiva diz respeito às «Medidas de simplificação». O artigo 27.º, n.º 1, prevê expressamente que os pedidos de autorização de derrogação às disposições da Sexta Directiva podem respeitar a medidas consideradas necessárias «... para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais» (10). Por outro lado, o último período do artigo 27.º, n.º 1, contém uma disposição específica sobre os pedidos de medidas de simplificação, que se não aplica às medidas anti-evasão, nomeadamente à condição de que: «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». É, por isso, claro que o legislador comunitário pretendeu fazer uma distinção entre os dois tipos de medidas.

20 A importância desta distinção foi salientada pelo Tribunal de Justiça e pelo advogado-geral no processo Comissão/Bélgica (11). Dele resulta que, nos termos do artigo 27.º da Sexta Directiva, os Estados-Membros devem, justamente, identificar tanto o conteúdo como a natureza das medidas derogatórias cuja autorização requerem. No processo Direct Cosmetics I (12), referente à introdução, pelo Reino Unido, de uma nova medida nacional anos após ter obtido do Conselho, nos termos do artigo 27.º, autorização para a medida referida no seu pedido à Comissão, o Tribunal de Justiça entendeu que a notificação inicial esgotou os seus efeitos a partir do momento em que a medida notificada foi substituída por uma nova disposição, «... a menos que se prove que a nova disposição pode ser considerada como essencialmente a mesma que a disposição anterior» (13). Mais recentemente, no acórdão BP Soupergaz (14), a República Helénica invocou o artigo 27.º, apesar de se ter limitado a notificar à Comissão a totalidade de um projecto de lei. O Tribunal de Justiça decidiu que, numa notificação efectuada nos termos do artigo 27.º, o Estado-Membro requerente deve não apenas fazer «... referência expressa ao artigo 27.º, n.º 2...», mas também informar expressamente a Comissão das medidas especiais que pretende adoptar em derrogação à Sexta Directiva (15).

21 Consideramos que a obrigação dos Estados-Membros, nos termos do artigo 27.º da Sexta Directiva, de identificarem claramente a natureza das medidas derogatórias propostas compreende a necessidade de expor as razões pelas quais é proposta a sua adopção. Não se pode razoavelmente exigir à Comissão, ao Conselho e aos outros Estados-Membros que analisem essas medidas no curto prazo fixado se não tiverem conhecimento do objectivo pretendido. A necessidade de uma interpretação estrita do artigo 27.º, como disposição que permite autorizar derrogações à Sexta Directiva, exige que um Estado-Membro apresente um novo pedido cada vez que detecte a necessidade de requerer uma derrogação. O órgão jurisdicional nacional salientou que a República Federal da Alemanha tinha sido autorizada pelo Conselho a aplicar medidas especiais destinadas a combater a evasão fiscal em matéria de IVA. A tese do órgão jurisdicional nacional de que a República Federal da Alemanha não pode presentemente tentar reformular o fundamento da notificação feita em 1978, alegando que o § 10, n.º 5, da UStG também pode funcionar como medida de simplificação nas operações que envolvem pessoas próximas, está manifestamente correcta (16).

ii) A regra nacional como medida destinada a evitar a fraude ou a evasão fiscal

a) Introdução e observações

22 O Tribunal de Justiça tem reiteradamente decidido que as derrogações às disposições gerais da Sexta Directiva devem ser interpretadas em sentido estrito. Uma vez que o artigo 27.º, n.os 1 a 4, prevê que as derrogações nacionais individuais à Sexta Directiva têm de ser autorizadas,

como o Tribunal de Justiça tem frequentemente referido, devem as mesmas ser interpretadas em sentido estrito (17). Quanto ao alcance das medidas autorizadas para evitar a fraude ou a evasão fiscal, a Comissão refere-se correctamente ao princípio enunciado pelo Tribunal de Justiça no acórdão Comissão/Bélgica, nos termos do qual essas medidas «... devem ser susceptíveis de evitar fraudes ou evasões fiscais, mas só podem derrogar, em princípio, o respeito da matéria colectável do IVA definida no artigo 11.º dentro dos limites estritamente necessários à prossecução desse objectivo» (18). Por outro lado, a Comissão alega que, uma vez que seja paga uma contraprestação em conformidade com o mercado, nada pode justificar que se autorize a derrogar a matéria colectável normal prevista no artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea a), que se refere à «... contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber... do adquirente...». Na audiência, a Comissão recordou e aprovou a prática actual do Conselho que consiste em assegurar que as medidas especiais aprovadas nos termos do artigo 27.º se limitem ao estrito mínimo necessário para alcançarem o seu objectivo (19). O recorrente insistiu no carácter potencialmente arbitrário de uma matéria colectável constituída pelas despesas, uma vez que, no sector da construção, essas despesas são frequentemente inflacionadas. No presente caso, o recorrente mandou construir o imóvel a expensas suas, mas as rendas do mercado são inferiores a uma renda baseada nos custos.

23 A República Federal da Alemanha discorda de que a medida especial seja desproporcionada. Refere que, regra geral, é normal exigir que um prestador de serviços receba, no mínimo, uma contraprestação igual aos custos suportados para a prestação em questão. Afirmar que os casos em que a contraprestação habitual no mercado não corresponde a essas despesas mínimas são excepcionais e que as consequências da aplicação do § 10, n.º 5, da UStG a esses casos respeita o princípio da proporcionalidade; toda a legislação deve ser objectiva e, consequentemente, uma medida destinada a evitar a evasão fiscal pode legitimamente ser redigida por referência às circunstâncias de facto que habitualmente se verificam nos casos de evasão ao IVA. Referindo-se ao n.º 30 do acórdão Comissão/Bélgica (20), a República Federal da Alemanha afirma que as medidas destinadas a evitar a evasão fiscal podem, nos termos do artigo 27.º da Sexta Directiva, se for caso disso, englobar também elementos fixos. Compara a relativa raridade das hipóteses em que a aplicação do § 10, n.º 5, da UStG resulta uma matéria colectável superior à contraprestação de mercado, com o carácter geral das medidas belgas consideradas desproporcionadas pelo Tribunal de Justiça no acórdão Comissão/Bélgica (21). Neste processo, considerava-se que o preço de catálogo em vigor para viaturas novas, notificado às autoridades competentes, correspondia à contrapartida recebida pelo vendedor de automóveis, apesar dos numerosos descontos e estornos sobre os preços que, na prática, são frequentemente concedidos. A República Federal da Alemanha salienta, por outro lado, que a medida especial aplica uma matéria colectável cuja utilização está expressamente prevista no artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, nos casos de uso próprio. Uma vez que esta hipótese é equiparável às operações efectuadas a título oneroso entre pessoas próximas e, embora se baseie numa derrogação, a medida especial reproduz a perspectiva da directiva.

24 O Reino dos Países Baixos alega que um órgão jurisdicional nacional não pode pôr em causa a proporcionalidade de uma autorização concedida pelo Conselho nos termos do artigo 27.º, n.os 1 a 4, uma vez que, a assim não ser, a validade da decisão do Conselho que aprove a medida estará, na realidade, sujeita ao controlo do órgão jurisdicional nacional. O agente do Reino dos Países Baixos afirmou que a questão da conformidade da decisão com o princípio da proporcionalidade só pode ser suscitada no caso de ser também expressamente impugnada a sua validade.

b) Tomada de posição

25 O artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva impõe aos Estados-Membros uma obrigação clara e incondicional no que respeita à determinação da matéria colectável de uma operação. O Tribunal de Justiça já decidiu que «... as disposições do artigo 11.º, parte A, n.º 1...

conferem aos particulares direitos que estes podem invocar perante o juiz nacional» (22). Um Estado-Membro que invoque uma derrogação concedida pelo Conselho nos termos do artigo 27.º, para lutar contra a fraude ou evasão fiscal em matéria de IVA e que autorize a aplicação de uma matéria colectável diferente da prevista no artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea a), deve justificar o âmbito e a aplicação das medidas adoptadas. Na medida em que não sejam estritamente necessárias para alcançar esse objectivo, não podem ser aplicadas em prejuízo do sujeito passivo (23).

26 Não podemos aceitar a objecção do Reino dos Países Baixos segundo a qual a primeira questão submetida pelo órgão jurisdicional nacional põe em causa a validade da autorização do Conselho. O órgão jurisdicional nacional optou por perguntar se essa decisão abrange a aplicação das medidas alemãs nos casos em que não há evasão fiscal e em que é acordada uma contraprestação conforme com o mercado. Isto coloca uma questão de interpretação e não de validade. O Tribunal de Justiça deve fornecer ao juiz a quo critérios para decidir se a derrogação invocada pela República Federal da Alemanha em defesa da aplicabilidade destas medidas especiais às circunstâncias em causa no processo principal, que, se assim não for, será manifestamente contrária ao artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea a), é autorizada como uma derrogação nos termos do artigo 27.º da Sexta Directiva. A questão de direito comunitário que se levanta ao Tribunal de Justiça diz, por isso, respeito ao âmbito de aplicação e não à validade da derrogação autorizada pelo Conselho.

27 O simples facto de a aplicação de medidas nacionais poder geralmente ser justificada pelo interesse que existe em evitar que o consumo final seja subtraído ao imposto nas operações entre pessoas próximas não pode, por si só, justificar a aplicação das mesmas medidas a casos em que tenha sido acordada uma contraprestação em conformidade com o mercado. Devem aqui ser recordadas determinadas observações do órgão jurisdicional nacional. Em primeiro lugar, o órgão jurisdicional nacional refere que casos como o presente, em que a renda é insuficiente para cobrir as despesas, mesmo que esses casos não sejam «muito frequentes e não tenham efeitos financeiros tão pesados que possam conduzir a distorções da concorrência, não se restringem a um punhado de excepções despiciendas». Esta afirmação do órgão jurisdicional nacional deve ser preferida à afirmação contrária da República Federal da Alemanha, cujo agente, aliás, reconheceu na audiência que esta hipótese é mais susceptível de se verificar em matéria de locação imobiliária. Por outro lado, o princípio da proporcionalidade, que regula a aplicação pelos Estados-Membros de medidas destinadas a evitar a evasão fiscal no âmbito de autorizações dadas pelo Conselho nos termos do artigo 27.º, impõe que as mesmas sejam limitadas aos casos em que são estritamente necessárias. O órgão jurisdicional nacional refere ainda que «o imposto sobre o volume de negócios incidente sobre a diferença entre matéria colectável mínima e contraprestação acordada não pode ser repercutido sobre o beneficiário da prestação». À primeira vista, isto pode ser justificado, alegando que o prestador de serviços, que tem de pagar o IVA sobre a contraprestação considerada superior, poderá deduzir o IVA pago a montante no valor correspondente e não sofre, por isso, qualquer perda. Contudo, parece-nos que isso ofende o princípio da neutralidade do sistema do IVA. No recente acórdão Elida Gibbs, o Tribunal de Justiça decidiu que (24): «O princípio de base reside no facto de o sistema do IVA ter como objectivo onerar unicamente o consumidor final. Consequentemente, a matéria colectável do IVA a cobrar pelas autoridades fiscais não pode ser superior à contrapartida efectivamente paga pelo consumidor final, sobre a qual foi calculado o IVA que recai sobre esse consumidor.»

Além disso, nos casos normais de venda com prejuízo, não há que impor à operação um preço de venda artificialmente mais alto para uniformizar o imposto a montante e a jusante. Em terceiro lugar, e mais importante, o órgão jurisdicional nacional considera que o recurso à matéria colectável mínima é desproporcionado quando a contraprestação corresponde à taxa do mercado e não existe evasão fiscal. Salaria, em termos que aceitamos, que nada impede que seja utilizado o valor de mercado como matéria colectável, no âmbito de uma medida especial derogatória. Por outras palavras, considera que o § 10, n.º 5, da UStG excede o objectivo da

derrogação.

28 Aprovamos a tese do órgão jurisdicional nacional. Não há que pôr em causa a validade da derrogação. Seria muito fácil prever hipóteses como as do presente processo, em que a contrapartida recebida pela prestação corresponde ao valor normal do mercado. Na medida em que o § 10, n.º 5, da UStG não contém uma disposição desse tipo, o mesmo excede o seu objectivo declarado e é incompatível com o artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva.

Quanto à segunda questão

i) Introdução

29 Com a segunda questão, o órgão jurisdicional nacional pretende saber se a ausência de publicação a nível comunitário e nacional pode afectar a validade ou a eficácia de uma medida derogatória validamente autorizada pelo Conselho nos termos do artigo 27.º da Sexta Directiva. Ao contrário da posição adoptada pelo órgão jurisdicional nacional e pelo recorrente, a República Francesa, a República Federal da Alemanha, o Reino dos Países Baixos e a Comissão são unânimes quanto ao facto de a validade e a aplicabilidade de uma derrogação desse tipo não dependerem de qualquer publicação ou notificação que, em seu critério, não é exigida por qualquer disposição ou princípio de direito comunitário. Esta questão, uma vez que é susceptível de levantar o problema geral da eficácia das decisões das instituições comunitárias não publicadas relativamente às entidades que não são suas destinatárias, deveria ser analisada atentamente pelo Tribunal de Justiça em sessão plenária. Na medida em que o Tribunal de Justiça, caso entenda seguir a nossa recomendação no que respeita à primeira questão submetida, pode decidir que não é necessário responder à segunda, é com algumas reservas que, no âmbito do presente pedido de decisão prejudicial, nos consideramos obrigados a analisar a segunda questão. Contudo, deve realçar-se a especificidade desta questão: tal como foi formulada pelo órgão jurisdicional nacional, diz respeito apenas ao direito dos Estados-Membros de se socorrerem de «medidas especiais derogatórias previstas no artigo 27.º» na ausência de publicação da decisão correspondente do Conselho no Jornal Oficial das Comunidades Europeias ou no do Estado-Membro destinatário. Consequentemente, é tendo exclusivamente em conta esta questão particular que devem ser entendidos os comentários seguintes.

ii) Tomada de posição

30 O artigo 191.º do Tratado impõe que determinados actos de direito comunitário sejam publicados no Jornal Oficial das Comunidades Europeias. No que interessa para o presente processo, dispõe o seguinte:

«2. Os regulamentos do Conselho e da Comissão, assim como as directivas destas instituições dirigidas a todos os Estados-Membros, são publicados no Jornal Oficial da Comunidade e entram em vigor na data por eles fixada ou, na falta desta, no vigésimo dia subsequente ao da publicação.

3. As outras directivas, bem como as decisões, são notificadas aos respectivos destinatários produzindo efeitos mediante essa notificação.»

A decisão implícita do Conselho de autorizar uma derrogação nos termos do artigo 27.º da Sexta Directiva é uma «decisão», na acepção do artigo 191.º, n.º 3, do Tratado, cuja publicação não é obrigatória (25). Efectivamente, como afirmou a República Francesa, uma vez que a decisão produz efeitos no momento da sua notificação (neste caso, ao Estado-Membro recorrente), a sua validade não pode depender de qualquer obrigação - mesmo implícita - de publicação no Jornal Oficial. Esta interpretação foi confirmada pelo Tribunal de Justiça no acórdão Internationale Crediet- en Handelsvereniging Rotterdam (26). Embora salientando que, embora pareça ser

desejável que decisões derogatórias - tratava-se de decisões adoptadas pela Comissão nos termos do artigo 226.º, n.º 2, do Tratado - «... não seja(m) privada(s) da publicidade...», o Tribunal de Justiça salientou que «... o artigo 191.º apenas impõe que as decisões sejam notificadas aos seus destinatários» (27).

31 A República Francesa e a República Federal da Alemanha salientam que a prática que consiste em incluir as decisões do Conselho adoptadas nos termos do artigo 27.º da directiva na série «L» do Jornal Oficial intitulada «Actos cuja publicação não é uma condição da sua aplicabilidade» só teve início nos anos 80 e que várias decisões do Conselho não publicadas até essa data seriam privadas do seu efeito pela argumentação do recorrente. Por outro lado, seria estranho que o direito comunitário impusesse ao Conselho a obrigação de publicar uma decisão que autoriza uma derrogação a uma directiva, quando a própria directiva só é publicada a título de informação.

32 A própria redacção do artigo 27.º da Sexta Directiva também não impõe a obrigação de publicar uma autorização concedida nos seus termos. A República Francesa realça especialmente o que o Tribunal de Justiça afirmou no acórdão BP Soupergaz: «... as derrogações à directiva só são conformes com o direito comunitário na condição de, por um lado, se manterem no quadro dos objectivos referidos pelo artigo 27.º, n.º 1, e, por outro, terem sido objecto de notificação à Comissão e de autorização do Conselho, tácita ou expressa, obtida nas condições especificadas pelos n.os 1 a 4 do mesmo artigo» (28). Embora esta questão não tenha sido submetida ao Tribunal de Justiça no processo BP Soupergaz, os termos deste excerto do acórdão permitem concluir que não existe a obrigação de publicação no direito comunitário. Concordamos com o órgão jurisdicional nacional quanto ao facto de que a falta de publicação da autorização no Jornal Oficial não afecta a sua validade.

33 Contudo, a segunda questão respeita também ao problema de saber se a eficácia a nível nacional de uma autorização regularmente concedida pelo Conselho pode ser afectada pela ausência de publicação no órgão oficial do Estado-Membro destinatário. O órgão jurisdicional nacional salienta que a Comissão, nas observações que apresentou no processo Boesenberg (29), indicou que, na ausência de publicação do procedimento de autorização relativo ao § 10, n.º 5, da UStG, a medida especial alemã não pode ser aplicada em prejuízo de um sujeito passivo que, por outro lado, tem o direito de invocar disposições mais favoráveis e directamente aplicáveis da Sexta Directiva. Nas observações apresentadas a este Tribunal, a República Federal da Alemanha defende a argumentação apresentada pelo ministério no processo principal. Baseia-se na declaração expressa na exposição de fundamentos anexa ao projecto de lei de 15 de Março de 1978, nos termos da qual a disposição que se iria tornar no § 10, n.º 5, se destinava a ser abrangida por uma derrogação nos termos do artigo 27.º da Sexta Directiva. Esta declaração, no seu entendimento, advertiu os sujeitos passivos de que o Governo alemão já tinha obtido ou estava em condições de obter a necessária autorização do Conselho. É certo que um sujeito passivo tem a liberdade de impugnar a compatibilidade com a Sexta Directiva de qualquer autorização finalmente concedida. Nestes casos, o órgão jurisdicional nacional, ainda segundo o entendimento do governo federal, pode solicitar às autoridades alemãs que lhe forneçam todas as informações úteis sobre a autorização, nos termos do § 35 da Grundgesetz (Constituição alemã).

34 Em nosso entender, a questão a colocar é a de saber se a ausência de publicação da medida derogatória prejudica a segurança jurídica ou a eficácia do controlo judicial que deve estar ao dispor dos sujeitos passivos que pretendam impugnar a aplicação da referida medida. Assim, por exemplo, no acórdão Administration des Douanes/Gondrand e Garancini, o Tribunal de Justiça decidiu que «o princípio da segurança jurídica exige que uma regulamentação que impõe encargos ao contribuinte seja clara e precisa, a fim de que este possa conhecer sem ambiguidades os seus direitos e obrigações e, consequentemente, adoptar as medidas que entender» (30). Por maioria de razão, no acórdão Heylens e o. (31), o Tribunal de Justiça descreveu o direito de dispor de um controlo judicial eficaz sobre a legalidade de decisões que afectam o exercício de direitos

fundamentais conferidos pelo Tratado (no caso concreto, pelo artigo 48.º do Tratado) de modo que os interessados possam defender «... esse direito nas melhores condições possíveis e que lhes seja reconhecida a faculdade de decidir, com pleno conhecimento de causa, se para eles é útil submeter o assunto à apreciação do órgão jurisdicional» (32). Não pensamos que a ausência de publicação a nível nacional de uma decisão do Conselho como a que está em causa no presente processo prejudique, a não ser, talvez, a nível meramente formal, quer a segurança jurídica quer a eficácia do controlo jurisdicional ou administrativo de que os sujeitos passivos dispõem relativamente à decisão que os afecta.

35 Em casos como o do recorrente, por se tratar de direito público, o sujeito passivo tem, desde logo, acesso ao texto da Sexta Directiva que o informa expressamente de que as derrogações podem ser autorizadas tacitamente pelo Conselho nos termos do artigo 27.º e, em segundo lugar, ao texto da lei nacional que (no presente processo) dá aplicação simultânea à directiva e à disposição controversa que derroga a directiva invocada contra si. À primeira vista, consequentemente, o sujeito passivo tem a possibilidade de recorrer ao controlo judicial na medida em que, através de uma simples impugnação, mesmo durante uma fase inicial administrativa, pode requerer ao Estado-Membro em causa que justifique a divergência existente entre o texto das disposições da lei nacional que dão aplicação à Sexta Directiva e o da própria directiva. Além disso, a não ser que o Estado-Membro prove a existência de uma derrogação válida, o sujeito passivo tem o direito de invocar directamente as disposições relevantes da Sexta Directiva. Consequentemente, é ao Estado-Membro que cabe o ónus da prova e é o Estado-Membro que, se necessário, deve fornecer ao órgão jurisdicional nacional a prova do respeito das condições do artigo 27.º, como o Tribunal de Justiça esclareceu no acórdão BP Soupergaz (v. n.º 32 supra). Em processos deste tipo, e sem prejuízo dos direitos conferidos pela legislação nacional, o direito comunitário exige obviamente que seja concedida ao sujeito passivo a possibilidade de impugnar e de questionar essa conformidade. Há que assumir que o órgão jurisdicional nacional, nos termos das normas processuais de direito interno, lhe concederá acesso a todas as informações úteis, bem como os prazos e a assistência adequados em matéria de encargos judiciais, para efeitos de um procedimento equitativo (33). Contudo, não vemos como é que a falta de publicação da medida derogatória pode, por si só, afectar o direito de um Estado-Membro invocar a referida medida derogatória. Isto é válido, em especial, quando a medida derogatória autorizada limita o âmbito de aplicação de uma directiva que, nos termos do artigo 189.º do Tratado, foi aplicada dentro dos prazos e de modo adequado pelo Estado-Membro em causa e que prevê, à primeira vista expressamente, a concessão de medidas derogatórias desse tipo.

IV - Conclusão

36 Consequentemente, propomos que a primeira questão submetida pelo órgão jurisdicional nacional tenha a seguinte resposta:

«Uma autorização concedida pelo Conselho a um Estado-Membro, nos termos do artigo 27.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, que autoriza a introdução de medidas especiais para evitar a evasão fiscal em matéria de IVA, não abrange uma regulamentação nacional que, no caso de prestações a título oneroso efectuadas entre pessoas próximas, prevê como matéria colectável mínima o montante das despesas suportadas pelo sujeito passivo na acepção do artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea c), da Directiva 77/388, mesmo quando a contraprestação acordada corresponde ao preço do mercado sendo, embora, inferior à matéria colectável mínima.»

Caso o Tribunal de Justiça entenda não seguir a nossa proposta de resposta à primeira questão, sugerimos que à segunda questão se responda da seguinte forma:

«Um Estado-Membro pode opor a um sujeito passivo uma regulamentação nacional que dê aplicação a uma autorização tácita do Conselho de medidas derogatórias concedida nos termos do artigo 27.º, n.º 1, da Directiva 77/388, que satisfaça simultaneamente as condições essenciais e formais no que respeita à sua validade, tais como resultam do artigo 27.º, n.os 1 a 4, da Directiva 77/388, não obstante o facto de, por um lado, a decisão do Conselho que autoriza essas medidas não ter sido publicada no Jornal Oficial das Comunidades Europeias, e, por outro, de o procedimento de autorização nos termos do artigo 27.º, n.os 2 a 4, da Directiva 77/388, não ter sido publicado - após a sua aplicação - no órgão oficial do Estado-Membro.»

(1) - 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 (a seguir «Sexta Directiva») (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54).

(2) - BGBl. I, p. 1953.

(3) - O imposto sobre o volume de negócios, contudo, não faz parte da matéria colectável.

(4) - BRDrucks 145/75, 38.

(5) - BTDrucks, 8/1779.

(6) - Uma vez que o artigo 27.º, n.º 4, fixa o prazo de dois meses, deve considerar-se, como refere a República Federal da Alemanha nas suas observações escritas, que o prazo terminou em 13 de Agosto de 1978.

(7) - Nas suas observações escritas, a República Federal da Alemanha informou o Tribunal de Justiça de que o § 10, n.º 5, da UStG entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1980. O Tribunal de Justiça foi informado de que o texto da referida disposição não foi alterado durante o processo legislativo nacional.

(8) - Sobre este princípio, o órgão jurisdicional nacional refere os acórdãos de 12 de Julho de 1988, Direct Cosmetics e Laughtons Photographs (138/86 e 139/86, Colect., p. 3937) (Direct Cosmetics II); de 13 de Fevereiro de 1985, Direct Cosmetics (5/84, Recueil, p. 617) (Direct Cosmetics I), e de 10 de Abril de 1984, Comissão/Bélgica (324/82, Recueil, p. 1861).

(9) - Acórdão de 18 de Fevereiro de 1964 (73/73 e 74/63, Colect. 1962-1964, p. 369).

(10) - Sublinhado nosso.

(11) - Já referido na nota 8 supra; v., em especial, n.º 24 do acórdão e terceira parte das conclusões do advogado-geral VerLoren van Themaat.

(12) - Acórdão já referido na nota 8 supra.

(13) - Convém notar que, nas conclusões que apresentou no acórdão *Direct Cosmetics I*, o advogado-geral VerLoren van Themaat comparou a substituição de uma medida notificada (e aprovada) por um Estado-Membro nos termos do artigo 27.º com a situação em que uma medida desse tipo «se revela posteriormente de conteúdo diferente do comunicado pelo Estado-Membro interessado na notificação e é posteriormente substituída por uma medida redigida de modo diferente» (*Recueil* 1985, p. 627).

(14) - Acórdão de 6 de Julho de 1995, *BP Soupergaz* (C-62/93, *Colect.*, p. I-1833).

(15) - N.º 23 do acórdão. A razão de ser destas exigências é explicada pelo advogado-geral F. G. Jacobs nas suas conclusões. Referindo-se à escassez do prazo para aprovação tácita das medidas, no âmbito do artigo 27.º, e à necessidade de analisar a proporcionalidade de tais medidas, refere que: «É, portanto, essencial que os Estados-Membros e, em especial, a Comissão tenham verdadeiramente a oportunidade de examinar as medidas propostas para verificar se estão cumpridas essas exigências. Tendo em conta os prazos impostos pelo artigo 27.º, esta apreciação só é possível se a Comissão for especificamente notificada das medidas propostas»; v. n.º 36 das conclusões.

(16) - Com efeito, o advogado-geral VerLoren van Themaat, nas conclusões relativas ao acórdão *Comissão/Bélgica*, referindo-se à prática jurídica dominante da Comissão e do Conselho relativa à aplicação do artigo 27.º, n.º 1, observa que: «Com efeito, o anexo IV da réplica da Comissão denota que, pelo menos num caso, o Conselho e a Comissão aceitaram a fixação de uma matéria colectável mínima para evitar a fraude (§ 10, n.º 5, da lei alemã relativa ao imposto sobre o volume de negócios)» (sublinhado nosso). Para autorizar essa matéria colectável como medida de simplificação, seria necessário que o Conselho analisasse se o projecto estava em conformidade com as exigências do último período do artigo 27.º, n.º 1. Não se pode admitir que uma medida notificada como destinada a evitar a evasão fiscal incite ou permita uma análise desse tipo.

(17) - V., por exemplo, no que respeita às isenções referidas no artigo 13.º da Sexta Directiva, os acórdãos de 15 de Junho de 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (348/87, *Colect.*, p. 1737, n.º 13), e de 11 de Agosto de 1995, *Bulthuis-Griffioen* (C-453/93, *Colect.*, p. 2341, n.º 19).

(18) - N.º 29 do acórdão.

(19) - O agente da Comissão referiu uma recente decisão pela qual o Conselho autorizou o Reino dos Países Baixos a derogar o artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea a), e a aplicar o valor normal como matéria colectável relativamente à constituição de determinados direitos reais sob duas condições, das quais a primeira traduz claramente a preocupação do Conselho de garantir o respeito do princípio da proporcionalidade pelas medidas neerlandesas em questão. Esta decisão (artigo 1.º, primeiro travessão) dispõe que a matéria colectável que resulta do artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea a), deve ser «... anormalmente baixa em relação ao preço que poderia ser obtido para o bem em questão em condições de livre concorrência entre partes independentes»: v. Decisão 96/432/CEE do Conselho, de 8 de Julho de 1996, que autoriza o Reino dos Países Baixos a aplicar uma medida derogatória do artigo 11.º da Directiva 77/388 (JO L 179, p. 51).

(20) - Já referido na nota 8 supra.

(21) - Já referido; v. n.os 2 a 7 do acórdão onde são descritas em pormenor as medidas belgas.

(22) - V. acórdão *BP Soupergaz*, já referido na nota 14 supra, n.º 36.

(23) - V. acórdão Comissão/Bélgica, referido na nota 8, n.º 29.

(24) - Acórdão de 24 de Outubro de 1996 (C-317/94, Colect., p. I-5339, n.º 19).

(25) - Na altura tratava-se do artigo 191.º, n.º 2, do Tratado CEE. Efectivamente, como salienta correctamente a República Francesa, nos termos deste número, que era aplicável quando a Sexta Directiva foi adoptada, a publicação da mesma no Jornal Oficial teve lugar apenas a título informativo. Só a nova versão do artigo 191.º, n.º 2, do Tratado CE, alterado pelo artigo G(63) do Tratado da União Europeia, é que exige a publicação de directivas deste tipo do Conselho e da Comissão, por serem dirigidas a todos os Estados-Membros.

(26) - Já referido na nota 9 supra.

(27) - Colect. 1962-1964, p. 369.

(28) - V. n.º 22 do acórdão.

(29) - Acórdão Finanzamt Mainz/Boesenberg, C-340/92. Este pedido de decisão prejudicial dizia respeito também ao § 10, n.º 5, da UStG, mas foi cancelado por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 6 de Outubro de 1993.

(30) - Acórdão de 9 de Julho de 1981, 169/80, Recueil, p. 1931, n.º 17.

(31) - Acórdão de 15 de Outubro de 1987, 222/86, Colect., p. 4097.

(32) - Acórdão já referido, n.º 15.

(33) - V., por exemplo, no que respeita ao direito irlandês, *State (Healy)/Donoghue* [1976] IR 325.