

61996C0130

Conclusões do advogado-geral Léger apresentadas em 13 de Março de 1997. - Fazenda Pública contra Solisnor-Estaleiros Navais SA, sendo interveniente Ministério Público. - Pedido de decisão prejudicial: Supremo Tribunal Administrativo - Portugal. - IVA - Artigo 33. da Sexta Directiva IVA - Manutenção de direitos de registo - Imposto do selo sobre o valor de contratos relativos à construção de um petroleiro. - Processo C-130/96.

Colectânea da Jurisprudência 1997 página I-05053

Conclusões do Advogado-Geral

1 A questão submetida pelo Supremo Tribunal Administrativo convida o Tribunal de Justiça, mais uma vez, a interpretar o artigo 33.º da Sexta Directiva IVA (1) (a seguir «Sexta Directiva»), que se opõe à manutenção ou introdução, pelos Estados-Membros, de imposições que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios. O tribunal português pretende dispor de elementos que lhe permitam analisar, para apreciar a respectiva legalidade, as características de um imposto nacional.

I - Factos e tramitação processual nacional

2 O litígio submetido ao tribunal de reenvio teve origem na liquidação de uma imposição instituída, sob a forma de um imposto do selo, pelo artigo 91.º da Tabela Geral do Imposto do Selo (a seguir «TGIS»).

3 Em 4 de Junho de 1992, a Solisnor - Estaleiros Navais SA (a seguir «Solisnor») pagou esse imposto, no montante de 43 586 400 ESC, referente a um contrato de empreitada celebrado em 28 de Dezembro de 1989 com a Sociedade Portuguesa de Navios e Tanques SA (a seguir «Soponata»), para a construção de um navio-tanque de transporte de petróleo bruto.

4 Posteriormente solicitou, e obteve, a anulação da liquidação do imposto, por sentença de 21 de Março de 1994 do Tribunal Tributário de Primeira Instância de Setúbal. A Fazenda Pública recorreu dessa decisão para o Supremo Tribunal Administrativo.

5 No órgão jurisdicional de reenvio, a Fazenda Pública sustenta que o imposto do selo não é um imposto sobre o volume de negócios, pelo que não é contrário ao artigo 33.º da Sexta Directiva (2).

6 Por seu lado, a Solisnor alega que, em atenção às suas características de imposto geral de consumo e proporcional ao preço dos serviços, o imposto do selo é um imposto sobre o volume de negócios, na acepção do artigo 33.º, o que o torna incompatível com o sistema comum do IVA (3).

II - O imposto do selo do artigo 91.º da TGIS

7 Segundo o tribunal de reenvio, o imposto incide, em geral, «sobre todos os documentos, livros, papéis, actos e produtos especificados na TGIS» (4), e, mais especificamente, «sobre empreitadas e fornecimentos de material ou de quaisquer artigos de consumo...» (5). O montante do imposto do selo é calculado em função de uma taxa, variável consoante o objecto do contrato, aplicada ao valor do acto.

8 O artigo 91.º da TGIS foi revogado pelo artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 223/91, de 18 de Junho de 1991, cujo preâmbulo justifica a supressão dos artigos relativos às empreitadas, entre os quais o artigo 91.º, com a sua «incompatibilidade com a tributação geral do consumo cometida ao imposto sobre o valor acrescentado» (6).

9 O Supremo Tribunal Administrativo observa que em 28 de Dezembro de 1989, data do facto tributário, o artigo 91.º da TGIS estava ainda em vigor, quando o Estado português estava obrigado, desde 1 de Janeiro de 1989, a adoptar as medidas necessárias para dar cumprimento à Sexta Directiva (7).

10 Assim sendo, considerou útil submeter a seguinte questão prejudicial:

«O imposto do selo, com as características referidas acima, deve ser considerado como imposto sobre o volume de negócios, nos termos do artigo 33.º da aludida Sexta Directiva, com eventual ressalva do referido artigo 378.º do acto anexo ou de qualquer outra disposição legal comunitária?»

11 O artigo 378.º do acto de adesão da República Portuguesa faz referência ao Anexo XXXII, que enumera uma série de actos aplicáveis à República Portuguesa, entre os quais a Sexta Directiva, para definir as suas condições de aplicação. Quanto à referida directiva, o Anexo XXXII aborda a faculdade, reconhecida à República Portuguesa, de, em certas condições, conceder uma franquia do imposto e diversas isenções. Atendendo ao seu objecto, esses textos não são susceptíveis de contribuir para a qualificação jurídica do imposto do selo português.

12 A jurisprudência do Tribunal delimitou o âmbito de aplicação do artigo 33.º da Sexta Directiva, identificando os critérios que permitem definir o conceito de imposto sobre o volume de negócios. Será conveniente recordá-los para determinar a natureza exacta do imposto do selo em questão.

III - O conceito de imposto sobre o volume de negócios na acepção do artigo 33.º da Sexta Directiva

13 Nos termos do artigo 33.º da Sexta Directiva:

«Salvo o disposto noutras normas comunitárias, as disposições da presente directiva não impedem um Estado-Membro de manter ou introduzir impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos e apostas, sobre consumos específicos, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios.»

14 A jurisprudência assente do Tribunal considera que esta disposição «...não constitui obstáculo à manutenção ou à introdução de direitos de registo ou de outros tipos de impostos, direitos e taxas, desde que estes não tenham as características essenciais do IVA» (8). Os Estados-Membros podem mesmo cumular o IVA com impostos, direitos ou taxas que não sejam impostos

sobre o volume de negócios (9).

15 A proibição de cumulação do IVA com imposições que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios explica-se pela existência de um sistema harmonizado constituído sob a forma de um sistema comum de imposição do valor acrescentado.

16 A Primeira Directiva IVA (10) (a seguir «Primeira Directiva») afirma os princípios de base deste sistema. Indica que o objectivo prosseguido é «realizar uma harmonização das legislações respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios a fim de eliminar, tanto quanto possível, os factores que possam falsear as condições de concorrência...» (11). Na lógica deste texto, a harmonização pressupõe «(a) eliminação dos sistemas de impostos cumulativos em cascata» (12) em vigor em alguns Estados da Comunidade, cuja característica principal é tributar, em cada transacção, a totalidade do preço, sem dedução possível do imposto pago no estágio anterior. Tal imposição é desprovida de neutralidade relativamente ao processo de produção e distribuição porque, por um efeito mecânico, favorece os circuitos económicos integrados e encarece tanto mais o preço dos bens e serviços quanto o valor criado aquando das primeiras etapas da sua produção seja elevado.

17 A Segunda Directiva IVA (13) (a seguir «Segunda Directiva») institui este sistema baseado numa definição comunitária do IVA, substituindo os sistemas nacionais. A não ser no domínio específico do IVA, é preservada a competência fiscal dos Estados-Membros.

18 O artigo 33.º da Sexta Directiva vem garantir a coerência e a perenidade do sistema comum, ao autorizar apenas os impostos que não correspondam aos critérios do imposto sobre o volume de negócios. Contudo, o texto não esclarece o que se entende por imposto que tenha a «natureza de impostos sobre o volume de negócios».

19 O Tribunal de Justiça interpretou este conceito no acórdão *Rousseau Wilmot*:

«O artigo 33.º da Sexta Directiva, ao deixar aos Estados-Membros a liberdade de manter ou introduzir determinados impostos indirectos, como os impostos sobre consumos específicos, na condição de não se tratar de impostos `que... tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios', tem a finalidade de impedir que o funcionamento do sistema comum de IVA seja comprometido por medidas fiscais de um Estado-Membro que onerem a circulação de bens e serviços e que incidam sobre as transacções comerciais de modo comparável ao que caracteriza o IVA» (14).

20 O Tribunal acrescentou que se deve «considerar que oneram a circulação dos bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA os impostos, direitos e taxas que apresentam as características essenciais do IVA» (15).

21 A definição de IVA é-nos dada pelo artigo 2.º, n.os 1 a 3, da Primeira Directiva, que dispõe:

«O princípio do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação.

Em cada transacção, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.

O sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado é aplicável até ao estágio do comércio a retalho, inclusive.»

22 A jurisprudência do Tribunal extraiu desta definição as características essenciais do IVA. Indica que «o IVA aplica-se, genericamente, às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; é proporcional ao preço desses bens e desses serviços; é cobrado em cada fase do processo de produção e de distribuição; finalmente, aplica-se ao valor acrescentado dos bens e dos serviços, sendo o imposto devido por ocasião de uma transacção calculado após dedução do imposto pago no momento da transacção anterior» (16).

23 Há, portanto, que determinar se se encontra cada um destes elementos num imposto «com as características enunciadas no artigo 91.º da TGIS...» (17), que nesse caso estaria sujeito à proibição do artigo 33.º

IV - A natureza jurídica do imposto do selo do artigo 91.º da TGIS

24 O Governo português e a Fazenda Pública, que declara aderir inteiramente às observações escritas por este apresentadas (18), expõem que o imposto do selo «tributa o acto ou o contrato, e não o bem que deste constituiu o objecto» e que, «ainda que haja ineficácia superveniente do contrato, ainda que o contrato seja inválido, ainda que o contrato seja incumprido, há sempre lugar ao imposto do selo». Daí concluem que «não é o negócio que é tributado, pelo que não se pode, logicamente, considerar que estamos perante um imposto sobre o volume de negócios» (19).

25 O facto de o imposto do selo onerar o contrato e não o negócio não basta, em nosso entender, para afastar a qualificação de imposto sobre o volume de negócios. As estipulações escritas de um contrato são regras definidas pelas partes contratantes com o propósito de a elas se sujeitarem. Ao fazer do valor estipulado no contrato a base de cálculo do imposto, a lei nacional toma portanto como referência o preço que, na maior parte dos casos, será o preço efectivo da operação que está na origem da imposição.

26 Em consequência, parece-nos excessivo invocar os riscos de invalidade ou incumprimento dos contratos, proporcionalmente reduzidos em comparação com o número de contratos válidos e regularmente cumpridos, para alegar que existe um desfasamento entre o acto e o negócio por ele organizado. Entendemos, portanto, que, ao tributar um contrato, o imposto do selo onera um negócio de modo comparável a um imposto directamente aplicado à própria operação económica.

27 Uma imposição como o imposto do selo do artigo 91.º poderia ser qualificada de imposto sobre o volume de negócios, na mais ampla acepção do termo, uma vez que o valor tributável é o valor do contrato, que representa, em princípio, o volume de negócios do empreiteiro. Isto é tanto mais possível quanto o critério da proporcionalidade não é contestável, uma vez que o montante do imposto do selo é obtido por aplicação de uma percentagem a uma base de tributação (20). Retomando o raciocínio expendido no número anterior, a proporcionalidade do imposto relativamente ao preço dos bens ou serviços só desapareceria se desvios frequentes e de valor desigual - em relação ao preço contratualmente definido - tornassem este último desfasado da realidade do contrato cumprido.

28 Contudo, estes elementos não bastam. Os critérios extraídos da jurisprudência do Tribunal dão, efectivamente, um sentido mais restrito ao conceito de imposto sobre o volume de negócios.

29 O Governo português e a Fazenda Pública sustentam que a condição de generalidade não está preenchida. Em seu entender, a base de incidência do imposto do selo não é toda a actividade económica, mas apenas uma determinada e específica prestação de serviços (21). A Comissão tem uma opinião idêntica. A imposição em causa incide essencialmente na

formalização de determinados actos. Além disso, mesmo quando incide sobre bens ou serviços, o imposto do selo não incide sobre a generalidade destes, mas apenas sobre certas categorias bem precisas, como o contrato de empreitada (22).

30 Pelo contrário, a Solisnor alega que o imposto do selo não é um tributo particular que incida apenas sobre certas categorias de pessoas, e sim um imposto geral (23), uma vez que se aplica a todas as pessoas jurídicas que celebrem contratos de empreitada.

31 O Tribunal já decidiu que não eram imposto geral os «direitos (que)... não têm... por objectivo abranger todas as operações económicas no Estado-Membro em causa» (24).

32 No caso vertente, não há dúvida de que um imposto como o descrito pelo juiz de reenvio não é geral. Embora se aplique a um grande número de actos - que seria aliás mais correcto qualificar de «suportes», de tal modo é ampla a enumeração deles feita pela lei -, o imposto do selo não abrange, contudo, todas as operações económicas no Estado-Membro em causa. A redacção do artigo 1.º do regulamento do imposto do selo (25) designa, efectivamente, os «documentos, livros, papéis, actos e produtos especificados na TGIS» (26), o que revela a natureza limitativa do imposto na sua definição mais ampla. Por maioria de razão, o imposto do selo do artigo 91.º, aplicável a «empreitadas e fornecimentos de material ou de quaisquer artigos de consumo», não pode ser considerado como tendo carácter geral, atendendo à rigorosa limitação do objecto dos actos tributados.

33 Não está, pois, presente no caso vertente a característica de generalidade apontada pela jurisprudência do Tribunal. Deve em seguida apurar-se se o imposto do selo é cobrado em cada estágio do processo de produção e distribuição.

34 O contrato em causa incide sobre a construção de um petroleiro encomendado pela Soponata. Para respeitar a referida condição, cada etapa da construção do petroleiro, desde a aquisição das matérias-primas até à entrega do navio, deveria dar lugar ao pagamento do imposto.

35 Ora, como resulta da leitura do texto e como a Comissão indica, o imposto do selo parece aplicar-se apenas a uma parte do processo de produção (27). Para apreciar a correcção jurídica do artigo 91.º, o juiz nacional deverá, em nosso entender, verificar se cada uma das fases da construção do navio é susceptível de se incluir na categoria das «empreitadas e fornecimentos de material ou de quaisquer artigos de consumo», para utilizar os termos do próprio texto. Compete-lhe, em especial, examinar se as prestações de serviços realizadas no quadro das relações contratuais entre o empreiteiro e outros profissionais foram tributadas em imposto do selo.

36 Para se justificar a qualificação de imposto sobre o volume de negócios, seria além disso necessário, segundo a jurisprudência do Tribunal, demonstrar que o imposto aplicado aquando das transacções anteriores é dedutível do imposto pago pelo empreiteiro.

37 Contudo, não pensamos que a possibilidade de dedução de um imposto a montante deva ser condição imperativa da sua qualificação como imposto sobre o volume de negócios.

38 Deve observar-se que, de qualquer modo, os critérios já examinados bastam, no caso presente, para afastar essa qualificação do imposto do selo.

39 De modo mais geral, parece-nos que, fazendo depender a qualificação de imposto sobre o volume de negócios da exigência de um sistema de dedução, há o risco de serem ignorados os objectivos prosseguidos pelo sistema comum do IVA, ou pelo menos uma parte deles.

40 Recorde-se que, nos termos da Primeira Directiva, a harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios «deve conduzir à eliminação dos sistemas de impostos cumulativos em cascata e à adopção, por parte de todos os Estados-Membros, de um sistema

comum de imposto sobre o valor acrescentado...» (28). Para esse efeito, o artigo 1.º dispõe que «os Estados-Membros substituirão o seu sistema actual de impostos sobre o volume de negócios pelo sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado...».

41 Como já indicámos (29), o artigo 33.º da Sexta Directiva visa preservar a integridade do sistema comum do IVA. A sua função principal é garantir o dispositivo comunitário contra a introdução ou a manutenção de imposições do volume de negócios que, como os impostos cumulativos em cascata, são susceptíveis de falsear as condições de concorrência.

42 Ora, a inexistência da possibilidade de dedução de um imposto a montante traduz-se num efeito cumulativo da imposição (30), de modo que uma interpretação por força da qual o artigo 33.º se oporia apenas aos impostos dedutíveis equivaleria, em definitivo, a autorizar o restabelecimento de imposições do tipo daquelas que as referidas directivas se propuseram precisamente eliminar (31).

43 É por isso que propomos ao Tribunal que a sua apreciação não dependa da existência desse elemento no regime jurídico do imposto português, e que considere que a possibilidade de dedução de uma imposição não condiciona a sua natureza de imposto sobre o volume de negócios, na acepção do artigo 33.º

44 Este seria definido pela sua generalidade, proporcionalidade e - condição essencial pela posição que ocupa na definição dos impostos cumulativos em cascata (32) - pela cobrança feita em cada estágio do processo de produção e distribuição.

45 Os impostos sobre o volume de negócios que correspondam apenas a estas características estão, em nosso entender, entre os mais susceptíveis de comprometer o funcionamento do sistema comum do IVA, uma vez que, dedutíveis ou não, falseiam as condições de concorrência e prejudicam a harmonização (33).

46 Com efeito, em caso de possibilidade de dedução, «a manutenção de impostos nacionais, substancialmente análogos ao IVA, implicaria a aplicação de uma taxa distinta acrescentando às taxas comuns, permitindo assim contornar o regime harmonizado» (34). De igual modo, as «possíveis discrepâncias de regime entre os dois impostos... que apresentam, porém, a mesma natureza... demonstram que a sobreposição do IVA com outros impostos nacionais análogos está longe de ser irrelevante no que toca à uniformidade de funcionamento do sistema comum» (35).

47 As imposições que, para além das características referidas (36), não dão a possibilidade de dedução a montante transtornam de igual modo a harmonização fiscal prosseguida desde a Primeira Directiva. Atentam contra o princípio da neutralidade, afirmado pelo sistema comum e posto em prática através da supressão dos impostos nacionais cumulativos em cascata (37).

48 Todavia, no caso de o Tribunal considerar que a possibilidade de dedução de uma imposição deve continuar a ser determinante na apreciação da sua qualificação jurídica, deve declarar-se que o imposto português não tem essa característica. O artigo 91.º da TGIS não lhe faz qualquer referência. Como a Comissão indica, o imposto do selo incide sobre o montante bruto do preço do contrato e não sobre a parcela do preço que representa o valor acrescentado relativamente às despesas suportadas a montante pelo empreiteiro (38). Aliás, nenhum dos intervenientes sustenta que o imposto do selo do artigo 91.º é dedutível.

49 Decorre do que antecede que o imposto do selo previsto no artigo 91.º não preenche as condições que fariam dele um imposto sobre o volume de negócios e o tornariam incompatível com o sistema comum do IVA, pelo que, do nosso ponto de vista, o artigo 33.º da Sexta Directiva não se opõe a uma imposição dessa natureza.

Conclusão

À luz destas considerações, propomos que se responda da seguinte forma à questão submetida:

«O 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, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe à introdução ou manutenção de uma imposição nacional com as características do imposto do selo instituído pelo artigo 91.º da Tabela Geral do Imposto do Selo.»

(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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54).

(2) - P. 2 da tradução francesa da decisão de reenvio; p. 3 do original.

(3) - Ibidem.

(4) - Artigo 1.º do regulamento do imposto do selo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 12700, de 20 de Novembro de 1926.

(5) - Artigo 91.º da TGIS.

(6) - Citado pelo tribunal nacional, p. 4 da tradução francesa da decisão de reenvio; p. 5 do original.

(7) - Ibidem. A data de 1 de Janeiro de 1989 foi fixada no Anexo XXXVI, que contém a lista prevista no artigo 395.º do acto de adesão da República Portuguesa à Comunidade Europeia [Actos relativos à adesão do Reino de Espanha e da República Portuguesa às Comunidades Europeias (JO 1985, L 302, p. 397)].

(8) - V., recentemente, acórdão de 16 de Dezembro de 1992, Beaulande (C-208/91, Colect., p. I-6709, n.º 13).

(9) - Acórdãos de 8 de Julho de 1986, Kerrutt (73/85, Colect., p. 2219, n.º 22), e de 13 de Julho de 1989, Wisselink e o. (93/88 e 94/88, Colect., p. 2671, n.º 14).

(10) - Primeira Directiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO 1967, 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3).

(11) - Terceiro considerando.

(12) - Quarto considerando.

(13) - Segunda Directiva 67/228/CEE 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 1967, 71, p. 1303; EE 09 F1 p. 6).

(14) - Acórdão de 27 de Novembro de 1985 (295/84, Recueil, p. 3759, n.º 16), e, mais recentemente, acórdão de 7 de Maio de 1992, Bozzi (C-347/90, Colect., p. I-2947, n.º 9), sublinhado nosso.

(15) - Acórdão de 31 de Março de 1992, Dansk Denkavit e Poulsen Trading (C-200/90, Colect., p. I-2217, n.º 11), sublinhado nosso.

(16) - Acórdão Dansk Denkavit e Poulsen Trading, já referido, n.º 11. V. também os acórdãos de 3 de Março de 1988, Bergandi (252/86, Colect., p. 1343, n.º 15); Wisselink e o., já referido, n.º 18; de 19 de Março de 1991, Giant (C-109/90, Colect., p. I-1385, n.os 11 e 12); Bozzi, já referido, n.º 12, e Beaulande, já referido, n.º 14.

(17) - P. 4 da tradução francesa da decisão de reenvio; p. 5 do original.

(18) - N.º 1 das suas observações.

(19) - P. 10 da tradução francesa das observações do Governo português; p. 11 do original. V. também os pontos 2.1 a 2.5 das observações da Fazenda Pública.

(20) - No caso vertente, a taxa é de 6 por 1 000.

(21) - N.º 18 das observações do Governo português.

(22) - N.º 12 das suas observações.

(23) - P. 14 da tradução francesa das suas observações; p. 9 do original.

(24) - Acórdão Beaulande, já referido, n.º 16.

(25) - N.º 7 das presentes conclusões.

(26) - Sublinhado nosso.

(27) - N.º 12 das suas observações.

(28) - Quarto considerando. N.º 16 das presentes conclusões. V. também as conclusões do advogado-geral J. Mischo no processo Wisselink e o., já referido, n.os 19 a 21.

(29) - N.º 18 das presentes conclusões.

(30) - N.º 16 das presentes conclusões.

(31) - V. designadamente Berlin, D.: «Droit communautaire et fiscalité. Harmonisation des fiscalités», *Traité de droit européen*, em *Juris-classeur «Europe»*, 1996, volume 4, fascículo 1630, n.os 10 e segs.; Farmer, P., e Lyl, R.: *EC Tax Law*, 1994, pp. 132 e segs.

(32) - N.º 16 das presentes conclusões.

(33) - Esclareça-se que o sentido dos acórdãos proferidos pelo Tribunal, em interpretação do artigo 33.º, não teria sido diferente na falta de um critério sobre a possibilidade de dedução. Assim, esta situação não teria alterado a qualificação dada a um imposto como a contribuição fiscal descrita no processo Dansk Denkavit e Poulsen Trading, já referido, uma vez que estavam reunidas as outras condições que permitem caracterizar a sua natureza de imposto sobre o volume de negócios. De igual modo, a não exigência deste critério não teria modificado o conteúdo dos acórdãos que negam a determinados impostos a qualidade de imposto sobre o volume de negócios, uma vez que todas essas decisões, tanto quanto sabemos, se basearam na

constatação da inexistência de pelo menos uma condição, para além da que se relaciona com a possibilidade de dedução.

(34) - Conclusões do advogado-geral G. Tesauro no processo Dansk Denkavit e Poulsen Trading, já referido, n.º 8.

(35) - Ibidem.

(36) - N.º 44 das presentes conclusões.

(37) - N.º 16 das presentes conclusões.

(38) - N.º 12 das observações.