

|

## 61996C0318

Conclusões do advogado-geral Alber apresentadas em 20 de Novembro de 1997. - SPAR Österreichische Warenhandels AG contra Finanzlandesdirektion für Salzburg. - Pedido de decisão prejudicial: Verwaltungsgerichtshof - Áustria. - Artigo 33. da Sexta Directiva - Impostos sobre o volume de negócios - Contribuição para o funcionamento das câmaras de comércio ("Kammerumlage"). - Processo C-318/96.

*Colectânea da Jurisprudência 1998 página I-00785*

### Conclusões do Advogado-Geral

#### *A - Introdução*

##### *I - Natureza do problema*

*1 No presente processo prejudicial, o Verwaltungsgerichtshof Wien apresenta ao Tribunal de Justiça questões relativas à compatibilidade da contribuição austríaca para o funcionamento das Câmaras de Comércio (Kammerumlage) com o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, como regulamentado pela 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 (1) (a seguir «Sexta Directiva»).*

*2 Trata-se em especial das duas questões seguintes:*

*- a Kammerumlage I é um direito com a natureza de um imposto sobre o volume de negócios, que a tornaria ilícita face ao artigo 33.º da Sexta Directiva (segunda questão prejudicial), e*

*- a Kammerumlage I restringe, do ponto de vista do direito comunitário, o direito à dedução que confere o artigo 17.º da Sexta Directiva (primeira questão prejudicial), na medida em que tem em conta a totalidade dos impostos pagos a montante para definir a matéria colectável e que tem assim por efeito reduzi-lo?*

##### *II - Natureza e cálculo da Kammerumlage*

*3 A Kammerumlage contribui para o financiamento das tarefas que incumbem às Câmaras de Comércio, salientando-se, nomeadamente, a representação dos interesses de todos os membros. Nos termos do § 3, n.º 2, da Handelskammergesetz (a seguir «HKG»), são membros da Câmara de Comércio «todas as pessoas singulares e colectivas bem como todas as sociedades em nome colectivo (sociedades em comandita) e as sociedades com fins lucrativos registadas, que têm direito de explorar de modo independente empresas artesanais, industriais e comerciais, bem como empresas do sector das finanças, do crédito, dos seguros, do transporte e do turismo». A*

*Câmara de Comércio é, nos termos da lei, uma associação de inscrição obrigatória.*

*4 Segundo as indicações do órgão jurisdicional nacional, as Câmaras de Comércio são responsáveis, além da representação dos interesses comuns dos seus membros, pela execução de actividades anexas por conta do Estado. Uma parte importante das tarefas que lhes foram atribuídas pela lei implica que as Câmaras de Comércio participem no exercício das três funções do Estado.*

*5 O § 57, n.os 1 a 6, da HKG obriga os membros das Câmaras de Comércio a pagarem a contribuição dita «Kammerumlage I» (a seguir «KU I»). O § 57 tem a seguinte redacção:*

*«1) Para cobrir as despesas das Câmaras de Comércio e de indústria dos Länder e da federação, que estão previstas nas previsões orçamentais anuais aprovadas e que não estão cobertas por outras receitas, pode ser cobrada aos membros das referidas câmaras uma contribuição em conformidade com o princípio da proporcionalidade em função da utilização; o carácter proporcional deve também apreciar-se em função da relação existente entre o montante das contribuições e a diferença entre os preços de compra e de venda. (...) A contribuição deve ser calculada a partir dos montantes que*

*a) são devidos a título de imposto sobre o volume de negócios, em virtude de fornecimentos ou de outras prestações efectuadas ao membro da câmara pela sua empresa por outros empresários, excepto os devidos a esse título em virtude de cessão de empresas,*

*b) são devidos pelo membro da câmara a título de imposto sobre o volume de negócios, em virtude da importação de bens ou de aquisições intracomunitárias para a sua empresa.*

*A contribuição é fixada pela assembleia da câmara federal sob a forma de pernilagem da matéria colectável, nos termos das alíneas a) e b). A taxa, expressa em pernilagem, não deve ultrapassar 4,3/1000.*

*2) Por derrogação ao n.º 1, a matéria colectável relativamente a certas categorias de membros das câmaras é determinada da seguinte forma:*

*1. Para as instituições de crédito... é conveniente considerar matéria colectável a somas das comissões brutas e a soma do produto líquido dos juros...*

*2. Para as companhias de seguros, que... fazem parte da secção finanças, créditos e seguros, é conveniente considerar como matéria colectável o volume dos prémios...*

*3) A assembleia da câmara federal pode decidir que não sejam tidas em consideração certas partes da matéria colectável se tal implicar, em certos ramos profissionais, uma obrigação de contribuição desproporcionada dos membros...*

*...*

*5) A contribuição prevista nos n.os 1 e 2 será cobrada pelos serviços fiscais da federação de acordo com as seguintes modalidades:*

*1. As disposições fiscais em vigor para o imposto sobre o volume de negócios são aplicáveis mutatis mutandis, com excepção do § 20, n.º 1, quarta frase, e do § 21 da Umsatzsteuergesetz (lei austríaca sobre a sujeição ao imposto sobre o volume de negócios) de 1994.*

2. Cada contribuinte deve efectuar, relativamente a cada trimestre do ano civil, o cálculo da contribuição que deverá pagar e o pagamento desta o mais tardar no décimo quinto dia do segundo mês de calendário que segue o final do trimestre em questão...

3. Quando o formulário oficial previsto para a declaração fiscal do volume de negócios prevê a indicação do montante anual da contribuição, este montante anual deve ser indicado na declaração fiscal do volume de negócios.

4. Os membros das câmaras cujo volume de negócios... não ultrapasse dois milhões de ATS por ano não estão sujeitos ao pagamento da contribuição.

5. O presidente da câmara do Land tem competência para resolver os litígios decorrentes da contestação do princípio ou da importância da contribuição...

6) A contribuição tal como determinada nos n.os 1 e 2 deve ser transferida pelos serviços fiscais da federação para a câmara federal. É repartida entre as câmaras dos Länder e a câmara federal na proporção de 12:13. (...) 75% da parte da câmara federal deve ser utilizada para as necessidades da promoção do comércio externo.

...»

6 Por regulamento de 1 de Janeiro de 1995, a presidência da câmara económica federal da Áustria elevou a contribuição para 3,9/1000 da matéria colectável.

7 Para cobrir as suas despesas, a câmara económica federal (câmara dos Länder) pode fixar uma contribuição suplementar calculada com base na massa salarial, a contribuição dita «Kammerumlage II» (a seguir «KU II») (2). Conclui-se das informações prestadas pelo Governo austríaco que esta contribuição é efectivamente recebida pela câmara económica federal e por todas as câmaras dos Länder.

### III - Tramitação processual no processo principal e questões prejudiciais

8 A recorrente no processo principal, a SPAR Österreichische Warenhandels AG, é uma sociedade anónima que tem uma actividade comercial. Nos termos das disposições da HKG, é, por lei, membro da câmara federal (Bundeskammer) e da câmara correspondente do Land (Landeskammer). O litígio surgiu das declarações da empresa, que calculou a sua KU I para 1995 em 0 ÖS. O Finanzamt fixou em seguida outros montantes. O recurso interposto contra estas decisões conduziu por fim o processo ao Verwaltungsgerichtshof.

9 O Verwaltungsgerichtshof tem dúvidas quanto à compatibilidade das disposições do § 57, n.os 1 a 6, que se referem à KU I, com o artigo 17.º da Sexta Directiva. Expõe nomeadamente os seguintes elementos:

«A lei austríaca sobre a sujeição ao imposto sobre o volume de negócios... concede, em princípio, plenamente o direito de dedução. O disposto no § 57, n.º 1, da HKG tem, contudo, por efeito que os empresários a que se refere este artigo não beneficiam a 100% da dedução, mas apenas em menor medida. Com efeito, o montante que podem invocar como imposto pago a montante é, nos termos do § 57, n.º 1, da HKG, utilizado como matéria colectável para uma contribuição parafiscal. Não obstante o direito de deduzir o imposto sobre o valor acrescentado pago a montante estar portanto concedido... os serviços fiscais reclamam, no entanto, uma parte desse montante a um número importante de empresários. Isto acontece dado que o montante do imposto sobre o volume de negócios relativo a fornecimentos... entregues ao empresário... constitui a matéria colectável da contribuição dita `Kammerumlage I'. Esta matéria colectável é portanto constituída pelo montante relativamente ao qual o empresário pode exigir direito a dedução...» (3).

O órgão jurisdicional nacional acrescenta além disso:

«O Verwaltungsgerichtshof considera ainda que se pode justificadamente perguntar se a regulamentação relativa à contribuição dita `Kammerumlage I' não viola a proibição, prevista no artigo 33.º da Directiva 77/388/CEE, de impostos com a natureza de impostos sobre o volume de negócios...» (4)

10 As dúvidas que suscita o Verwaltungsgerichtshof Wien quanto à compatibilidade da KU I com as duas disposições já referidas da Sexta Directiva levaram-no a recorrer ao Tribunal de Justiça, a título prejudicial, apresentando as seguintes questões:

«1) O artigo 17.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, proíbe aos Estados-Membros a cobrança de um imposto, com taxa fixa, cuja matéria colectável é a seguinte:

a) o imposto sobre o volume de negócios devido por fornecimentos ou outras prestações efectuadas ao sujeito tributário passivo para a sua empresa por outros empresários, excepto quando motivadas por cessões de empresas, e

b) O imposto sobre o volume de negócios devido pelo sujeito tributário passivo por importação de bens para a sua empresa ou por aquisições intracomunitárias para a sua empresa?

2) O artigo 33.º da Directiva 77/388/CEE proíbe a cobrança de um imposto descrito na primeira questão?»

IV - As disposições pertinentes do direito comunitário

11 O artigo 17.º da Sexta Directiva prevê no n.º 2:

«Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a) o imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo;

b) o imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens importados;

...»

12 O artigo 33.\_ da Sexta Directiva, com a alteração que lhe foi introduzida pela Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva 77/388 (5), prevê que:

«1. Salvo o disposto noutras normas comunitárias, designadamente nas disposições comunitárias em vigor relativas ao regime geral da detenção, circulação e controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, as disposições da presente directiva não impedem que um Estado-Membro mantenha ou introduza impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos e apostas, sobre consumos especiais, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que esses impostos, direitos e taxas não dêem origem, nas trocas comerciais entre Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.»

B - Parecer

I - Quanto à compatibilidade da KU I com o artigo 33.\_ da Sexta Directiva (segunda questão prejudicial)

13 Contrariamente à ordem das questões prejudiciais e de acordo com o Governo italiano e a Comissão, deve iniciar-se a análise pelo artigo 33.\_, uma vez que este traça os limites gerais entre os impostos de um Estado-Membro e o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e, deste modo, delimita também as competências de que gozam os Estados-Membros e a Comunidade em matéria de direito do IVA. Nos termos do artigo 33.\_, não existe obstáculo à manutenção ou à introdução por um Estado-Membro de impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios.

1. A Kammerumlage é uma quotização?

14 A título de nota prévia, saliente-se a impossibilidade de acolher a conclusão a que chega o Governo austríaco que, ao analisar a Kammerumlage como uma quotização que os membros devem pagar enquanto tais, considera que não é de modo algum abrangida pelo artigo 33.\_ e que é, portanto, lícita. É possível que, pelo seu objecto, a Kammerumlage constitua uma forma de quotização. No entanto, uma quotização não oscila numa medida equivalente à da Kammerumlage, limitando-se a alguns montantes. Uma quotização também não é subordinada à utilização da instituição. Ora, a Kammerumlage é cobrada como contrapartida dos serviços prestados pela câmara - mesmo se estes são provavelmente fictícios. É portanto comparável a um imposto, que é abrangido pelo artigo 33.\_ Ora, o critério decisivo não é a designação ou o objecto do imposto, mas o seu efeito (6).

15 O facto da KU I não ser paga ao orçamento público, mas afectada a uma utilização particular, de ser cobrada em contrapartida de uma prestação - mesmo se esta é apenas fictícia -, de o seu montante ser fixado pela assembleia da câmara (e não pelo legislador), de ser cobrada trimestralmente e não anualmente, de a matéria colectável e o montante serem indicados pela própria empresa e de estarem previstas outras vias de recurso - ver quanto a isto, para os pormenores, o § 57 da HKG -, são características irrelevantes, uma vez que só têm sentido para distinguir os encargos de acordo com a sua natureza - imposto, direito ou taxa - e não para definir a natureza da contribuição, único ponto que é importante.

16 Inversamente, o facto de o § 57, n.\_ 5, ponto 1, da HKG se referir à aplicação mutatis mutandis das disposições em vigor para o imposto sobre o volume de negócios não equipara automaticamente - como afirma a Comissão - a KU I a um direito comparável a um imposto sobre

o volume de negócios, uma vez que as disposições referidas não definem a natureza do direito, mas têm principalmente por objecto estabelecer as modalidades técnicas do cálculo e o procedimento administrativo.

## 2. Possibilidade de apreciar isoladamente a KU I

17 É conveniente portanto examinar, à luz do artigo 33.º, a compatibilidade da KU I com o sistema de imposto sobre o valor acrescentado. O Governo austríaco e a Finanzlandesdirektion für Salzburg defenderam, quanto a isto, que a KU I não devia ser vista isoladamente. Seria, pelo contrário, conveniente considerar o sistema global de financiamento das câmaras, onde se inclui também a KU II, que é calculada com base nos salários. Alegam que a KU I não é mais do que um elemento - sem grande importância - deste sistema de conjunto, donde concluem que os efeitos da KU I, que afectem eventualmente o imposto pago a montante, também não deveriam ser analisados isoladamente nem apreciados à luz do artigo 33.º

18 Este raciocínio não é de acolher, uma vez que este processo se refere não ao financiamento das câmaras em geral, mas ao cálculo da KU I com base nas operações a montante. Se esse modo de cálculo for considerado incompatível com o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, a existência de uma contribuição complementar - a KU II -, calculada de forma diferente, é inconsequente; e isto tanto mais que estas duas contribuições são independentes uma da outra na medida em que não são necessariamente - como foi dito na audiência - cobradas de modo idêntico a todos os membros. Daqui resulta que a KU I pode ser vista isoladamente à luz do artigo 33.º

## 3. Análise das características essenciais do imposto sobre o valor acrescentado

19 Como sublinhou o Tribunal de Justiça em jurisprudência constante (por exemplo, nos acórdãos Kerrutt, Wisselink e o. e Giant), o artigo 33.º não se opõe à existência de regimes de tributação em concorrência com o IVA (7). Os Estados-Membros podem portanto instituir impostos cuja cobrança seja acumulada com o imposto sobre o valor acrescentado relativamente a uma única e mesma operação, desde que esses impostos ou direitos não tenham a natureza de imposto sobre o volume de negócios (8). Os direitos susceptíveis de serem substituídos por um aumento da taxa do imposto sobre o valor acrescentado são também ou a fortiori considerados ilícitos (9).

20 Os critérios de delimitação, tal como toda a redacção do artigo 33.º, devem ser vistos no âmbito do sistema harmonizado do imposto sobre o volume de negócios sob a forma do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (10). Nos termos do artigo 2.º da Primeira Directiva 67/227/CEE (11), o princípio desse sistema comum consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços - até à fase do comércio a retalho -, 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 só 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.

21 O artigo 33.º da Sexta Directiva tem por objectivo 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 incidam sobre as transacções comerciais de uma forma comparável à que caracteriza o IVA (12). O Tribunal de Justiça não se baseia portanto principalmente na questão de saber se os encargos têm ou não o carácter de impostos sobre o volume de negócios, mas analisa sempre em prioridade se os direitos apresentam as características essenciais do imposto sobre o valor acrescentado. Com efeito, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça (ver, por exemplo, os acórdãos Bozzi e Dansk Denavit e Poulsen Trading), devem, em todo o caso, considerar-se 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. Daqui resulta que o artigo 33.º não constitui obstáculo à manutenção ou à introdução de outros tipos de impostos, direitos e taxas que não tenham as características essenciais do IVA (13). Quanto às características essenciais do imposto sobre o valor acrescentado, o Tribunal de Justiça já as definiu, várias vezes, da seguinte forma:

- o IVA aplica-se de modo geral às transacções que têm 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;
- aplica-se sobre o valor acrescentado dos bens e dos serviços, sendo o imposto devido aquando de uma transacção calculado após dedução do que foi pago na transacção precedente (14);
- por fim, convém sublinhar que o imposto sobre o valor acrescentado pode ser repercutido sobre o preço dos serviços e dos bens e que é portanto em definitivo suportado pelo consumidor (15).

### 3.1 Aplicação geral da KU I

22 Trata-se agora de apreciar se a KU I, aqui em litígio, reúne essas características essenciais do imposto sobre o valor acrescentado. Como primeiro critério (duplo), convém portanto examinar se a KU I se aplica de modo geral às transacções que têm por objecto bens ou serviços. Segundo a Comissão, está preenchida a condição de generalidade. Remete, a este respeito, para o despacho de reenvio e para as declarações do Verwaltungsgerichtshof, segundo as quais o operador económico em matéria industrial, artesanal e comercial está sujeito ao Kammerumlage. Remete, além disso, para o § 3, n.º 2, da HKG; nos termos desta disposição, são membros das Câmaras de Comércio todas as pessoas singulares e colectivas bem como todas as sociedades em nome colectivo (sociedades em comandita) e as sociedades com fins lucrativos registadas, que têm direito de explorar de modo independente empresas artesanais, industriais e comerciais, bem como empresas do sector das finanças, do crédito, dos seguros, do transporte e do turismo. Quanto ao facto de a KU I se aplicar a transacções, decorre, segundo a Comissão, do § 57, n.º 1, da HKG, nos termos do qual a contribuição é determinada a partir dos montantes que são devidos pelo outro empresário a título de imposto sobre o volume de negócios em virtude dos fornecimentos ou de outras prestações efectuadas ao membro da câmara. Dito de outra forma, a contribuição incide sobre o imposto sobre o volume de negócios devido pelo fornecedor a título dos seus fornecimentos, e portanto sobre as suas operações.

23 Ao invés, os Governos italiano e alemão defendem que a KU I não tem um domínio de aplicação geral. O Governo italiano alega, quanto a isto, que não estão sujeitas as profissões liberais e os empresários cujo volume de negócios é inferior a dois milhões de ÖS. A Comissão considera no entanto que esta derrogação não obsta ao carácter geral da KU I, uma vez que a Sexta Directiva prevê, ela própria, certos regimes especiais para as pequenas empresas, os produtores agrícolas e as profissões liberais, o que de modo algum prejudica o carácter geral do imposto sobre o valor acrescentado.

24 O Governo austríaco alega, no entanto, que a KU I nem sempre é calculada com base nas operações a montante, isto é, com base nos fornecimentos ao membro da câmara. O § 57, n.º 2, da HKG fixa assim outras matérias colectáveis para as instituições de crédito e as companhias de seguros. Salaria que nos termos do § 57, n.º 3, a assembleia da câmara federal pode decidir excluir certas partes das matérias colectáveis do cálculo da Kammerumlage caso se verifique uma contribuição desproporcionada de certos ramos profissionais tendo esta disposição sido aplicada a alguns sectores. Existem assim derrogações ao cálculo da KU I, nos termos do § 57, n.º 2, da HKG, para as instituições de crédito, os estabelecimentos financeiros, as companhias de seguros, as caixas de reforma, as empresas de construção, a indústria petrolífera, o sector do comércio de combustíveis e hidrocarbonetos líquidos, as centrais de compra nos sectores dos

*produtos alimentares, os despachantes, as empresas de transporte de mercadorias, bem como as estações de serviço. Daqui conclui que a ligação às operações a montante é apenas uma possibilidade de cálculo entre outras.*

*25 Na audiência, a Finanzlandesdirektion für Salzburg expôs a importância que assume a Kammerumlage para as pessoas que lhe estão sujeitas. Conclui que apenas cerca de metade dos membros das câmaras estão sujeitos à KU I, isto é, mais ou menos 111 000 pessoas. No seu entender, há também que salientar que só um número bastante reduzido de membros não devem pagar a KU I. Dito de outro modo, a KU I funciona na sua enorme maioria em combinação com a KU II. Os sujeitos passivos unicamente da KU I são apenas alguns milhares. Por fim, expôs, durante a audiência, que a KU II é, em cerca de 6 000 casos, cobrada independentemente de uma KU I calculada com base em operações a montante. A recorrida conclui daqui que a KU I que incide sobre as operações a montante constitui apenas uma possibilidade de cálculo entre outras e não deve ser considerada geral. Quanto à irrelevância do nexu entre a KU I e a KU II relativamente à questão ora em causa, ela foi desde já salientada.*

*26 O Governo italiano salienta, por fim, que a KU I também não se aplica a todas as transacções dos membros, mas apenas aquelas relativamente às quais receberam fornecimentos devendo assim pagar o imposto sobre o volume de negócios. O representante da Finanzlandesdirektion für Salzburg deu um exemplo disto na audiência. Considerou a hipótese de um empresário sujeito à Kammerumlage ter fabricado inteiramente o objecto que fornece, sem contribuição externa. Nesse caso, não se aplicaria a KU I. Segundo a argumentação do Governo austríaco, a Kammerumlage é cobrada, de forma geral, sobre os factores de produção externos, isto é, as prestações que a empresa recebe. Considerando necessário, como objectivo principal, entender que a KU I é cobrada com base no princípio da proporcionalidade do recurso às câmaras, há que definir em cada caso a forma como essa proporcionalidade é susceptível de ser melhor respeitada. Deste modo, os factores de produção externos seriam em parte calculados com base nos salários, mas em parte também com base nos fornecimentos, e, para as companhias de seguros, por exemplo, com base noutros métodos.*

*27 Como já dissemos, este argumento não desempenha qualquer papel, uma vez que o problema suscitado é de saber se o cálculo da Kammerumlage com base nas operações a montante é compatível com o sistema do imposto sobre o valor acrescentado. É conveniente a este respeito examinar se a cobrança da KU I com base em operações a montante deve ser considerada um imposto ou um direito geral na acepção do imposto sobre o valor acrescentado. Esta questão depende em primeiro lugar da definição do conceito de «geral», razão pela qual não poderemos excluir a priori que um método de cálculo entre outros possa ser também considerado como geral na acepção do imposto sobre o valor acrescentado.*

*28 Resulta claramente da exposição das partes que todas baseiam a respectiva argumentação em concepções distintas do conceito de «geral». A jurisprudência do Tribunal de Justiça não dá uma definição precisa. É portanto necessário examinar diferentes acórdãos quanto a esta questão da aplicação geral de um imposto, para poder extrair um eventual critério de delimitação. Assim, o Tribunal de Justiça negou por exemplo a existência desta aplicação geral para um imposto especial ao consumo que onera os veículos de turismo, que era cobrado quer na fase do seu fornecimento quer na da sua importação. O Tribunal de Justiça considerou que não se tratava aqui de um imposto geral, uma vez que só onerava duas categorias de produtos bem determinados, isto é, os automóveis de turismo e as motocicletas (16).*

*29 Foi neste mesmo sentido que o Tribunal de Justiça se pronunciou a propósito de um imposto instituído por um município, por força do qual qualquer pessoa que organizasse, habitual ou ocasionalmente, no território do município, espectáculos ou divertimentos públicos nos quais se devia pagar uma entrada era devedor de um imposto sobre o montante bruto de todas as receitas. Não o considerou como um imposto geral, uma vez que só se aplicava a uma categoria*

*limitada de bens e de serviços (17).*

*30 Por fim, o Tribunal de Justiça considerou que não era geral uma quotização complementar paga à Cassa di Previdenza (Caixa de Previdência), na qual se devem inscrever todos os advogados que exercem uma actividade estável em Itália. Todos os advogados inscritos na Ordem deviam aplicar uma certa percentagem de majoração sobre todas as remunerações entradas no respectivo volume de negócios anual para efeitos do IVA, pagando esse montante à Caixa. Também aqui, o Tribunal de Justiça considerou que esta quotização complementar não constituía um imposto com carácter geral. Fundamentou a sua posição indicando que esta quotização só dizia respeito aos advogados e que, além disso, não se aplicava a todos os honorários, mas apenas aos correspondentes às actividades judiciais (18).*

*31 Daqui resulta que não se atribui um carácter geral a um imposto quando só se refere a alguns bens, a algumas actividades ou a algumas categorias de pessoas. No presente processo, poderemos portanto considerar que, como no último dos processos mencionados, a contribuição só se refere a determinada categoria de pessoas, isto é, os membros das câmaras, pelo que não deverá ser considerada geral.*

*32 Este raciocínio suscita no entanto problemas. É verdade que algumas empresas - como resulta da exposição das partes - não estão sujeitas à KU I (por exemplo, quando o respectivo volume de negócios anual é inferior a dois milhões de ÖS). No entanto, esta circunstância não tem por consequência que apenas algumas categorias de pessoas, e portanto de actividades e de operações, são visadas por esta contribuição. Pelo contrário, estão sujeitos os empresários pertencentes a todos os sectores económicos. Isto corresponde ao efeito útil da HKG, que pretende que o maior número possível de pessoas que recorrem aos serviços das Câmaras de Comércio contribuam igualmente para o seu financiamento. Os §§ 1, n.º 1, e 3, n.os 2 e 3, da HKG visam um círculo de pessoas tão vasto que a afirmação do Governo austríaco de que a KU I só se refere a algumas empresas, não pode ser considerada automaticamente pertinente. As excepções que cita o Governo austríaco analisam-se mais como uma confirmação da regra segundo a qual a KU I é de aplicação geral.*

*33 Se, no entanto, se considerar as normas em vigor para as instituições de crédito e as companhias de seguros, às quais se aplicam um modo de cálculo diferente do baseado nas operações a montante, pode chegar-se a um outro resultado. Mas esta excepção leva simplesmente a excluir certas categorias de empresas e de actividades do domínio da KU I calculada com base nas operações a montante. Para recusar o carácter geral, é preciso no entanto que o imposto ou a contribuição só se refira a certas categorias de pessoas, de bens ou de actividades. Ora, esta contribuição visa sempre, enquanto norma, uma grande parte da vida económica ou das actividades económicas. Por isto, não se pode negar à KU I um carácter geral na acepção da Sexta Directiva.*

### *3.2 Objecto específico da KU I*

*34 Devemos agora examinar se não é conveniente afastar a KU I da categoria dos direitos que têm a natureza de impostos sobre o volume de negócios na acepção do artigo 33.º - apesar de onerar as operações de modo geral - pelo único facto de ter sido especificamente criada para financiar as Câmaras de Comércio. Remete-se, quanto a isto, para o acórdão Rousseau Wilmot, no qual o Tribunal de Justiça foi chamado a decidir sobre uma contribuição de solidariedade destinada a financiar fundos sociais. Os direitos tinham sido especificamente instituídos para alimentar fundos sociais. Baseavam-se na actividade das empresas, ou de certas categorias de empresas, e eram calculados com base no volume de negócios anual global sem afectar directamente os preços dos bens e dos serviços (19). O Tribunal de Justiça baseou-se também aqui na função do artigo 33.º, que é de impedir que seja comprometido o funcionamento do sistema comum de IVA. O artigo 33.º não pode portanto - nos termos do Tribunal de Justiça - «ter como objecto proibir aos Estados-Membros a manutenção ou a introdução de direitos e impostos*

que não tenham um carácter fiscal mas que sejam instituídos especificamente para alimentar fundos sociais e que incidam sobre a actividade das empresas ou de certas categorias de empresas e calculados sobre a base do volume de negócios anual global sem tocar directamente os preços dos bens e dos serviços» (20).

35 Pode, portanto, concluir-se daqui que uma «quotização» destinada a financiar uma organização autónoma também não pode ser considerada como um imposto ou um direito na acepção do artigo 33.\_ Observe-se, no entanto, que o artigo 33.\_ não seria aplicável não só porque o imposto fora instituído para financiar fundos sociais, mas também porque não estavam reunidas certas características essenciais do imposto sobre o valor acrescentado. O raciocínio baseou-se, também aqui, nas características essenciais do imposto sobre o valor acrescentado.

36 A KU I deve, ela própria, ser examinada à luz das características essenciais do imposto sobre o valor acrescentado. Como já vimos, há que admitir que tem a primeira dessas características, uma vez que a KU I incide de forma geral sobre as transacções.

### 3.3 Definição das transacções sobre as quais assenta a KU I

37 Pode no entanto ser também importante saber a que operações se aplica. Esta questão é aqui examinada dado que, consoante as operações que tivermos em conta, a questão relativa à existência do segundo critério - a proporcionalidade - exige uma resposta diferente. Tal como já foi exposto, o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado assenta, nos termos do artigo 2.\_ da Primeira Directiva IVA, no princípio de que é conveniente aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo. Nos termos do artigo 2.\_ da Sexta Directiva, estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

1. As entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

2. As importações de bens.

Na acepção da Sexta Directiva, é considerado sujeito passivo qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma actividade económica, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade (21). A Sexta Directiva baseia-se, por consequência, na actividade económica do sujeito passivo. Os seus fornecimentos e prestações de serviços, isto é, as operações que efectua, estão sujeitos ao imposto sobre o valor acrescentado. Isto resulta também do artigo 11.\_, parte A, n.\_ 1, alínea a), que determina a matéria colectável. No caso de entregas de bens e de prestações de serviços, a matéria colectável é constituída pela contrapartida recebida pelo fornecedor ou pelo prestador. Dito de outra forma, a pessoa que efectua as operações tributáveis é também o sujeito passivo na acepção da Sexta Directiva.

38 Ora, precisamente, no caso da KU I, não são as operações efectuadas pela pessoa que é sujeito passivo que servem de base ao cálculo da contribuição e que são portanto directamente oneradas por esta. A base do cálculo é constituída pelo IVA que paga, com o preço, o membro da câmara aos seus fornecedores. São portanto as operações do fornecedor que servem de base ao cálculo da Kammerumlage. Segundo o Governo austríaco, daqui resulta que a KU I não constitui um imposto sobre o volume de negócios na acepção do artigo 33.\_

39 Só se pode alegar que as operações do sujeito passivo da Kammerumlage são oneradas na medida em que é conveniente admitir que o empresário que lhe está sujeito vai repercutir a Kammerumlage que deve pagar no preço do seu fornecimento ou prestação de serviços a fim de o transferir para a fase seguinte de utilização. Convém no entanto, quanto a isto, considerar que não existe umnexo directo entre a KU I que é paga e a operação efectuada pelo membro da câmara. Como salientou o representante da Finanzlandesdirektion für Salzburg na audiência ao ilustrar o seu propósito com um exemplo, cada operação do sujeito passivo da Kammerumlage

*não dá lugar a uma KU I. Se o empresário sujeito à Kammerumlage fabricou totalmente o produto que fornece, sem contribuição externa, não deve pagar a KU I. Esta não está portanto incluída no preço do bem - nem mesmo enquanto factor do cálculo dos custos.*

*40 Mesmo se, inversamente, pudéssemos constatar que, cada vez que é devida uma KU I, existe uma correspondente operação efectuada pelo membro da câmara, o nexa entre o encargo fiscal e a operação considerada, que exige o sistema do imposto sobre o valor acrescentado, nem por isso se verificaria. Isto vê-se claramente ao examinar o próximo critério a apreciar, que exige que o imposto ou direito seja exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços.*

### *3.4 Proporcionalidade da KU I*

*41 Esta é admitida pela Comissão. Refere, quanto a isto, a redacção do § 57 da HKG, segundo a qual a contribuição é cobrada nos termos do princípio da proporcionalidade em função da utilização, sendo entendido que, por força desse § 57, essa proporcionalidade deve «apreciar-se igualmente em função da relação existente entre o montante das contribuições e a diferença entre os preços de compra e de venda». Esta formulação é demasiado imprecisa para fundar a proporcionalidade. A questão de saber quando a KU I é efectivamente proporcional à utilização está portanto sujeita a interpretação, uma vez que é apenas «igualmente», ou seja, «nomeadamente», que a proporcionalidade deve apreciar-se em função da relação existente entre o montante das contribuições e a diferença entre os preços de compra e de venda - isto é, o lucro. Além disso, segundo o que foi dito na audiência, esta proporcionalidade só é considerada enquanto princípio e programa de grau superior, observado nas empresas através de diferentes modos de cálculo. Um deles tem em conta as operações a montante. No entanto, isto não basta para demonstrar que este modo de cálculo conduz efectivamente a um encargo exactamente proporcional ao preço dos fornecimentos e dos serviços.*

*42 Para demonstrar a proporcionalidade, a Comissão acrescenta que a KU I é «calculada com base num imposto sobre o volume de negócios» (22) e «participa portanto assim, desta forma, na sua proporcionalidade». Saliente-se, quanto a isto, que o imposto que o membro da câmara paga com o preço, e sobre o qual assenta o cálculo da KU I, incide sobre as transacções do fornecedor, isto é, sobre as operações a montante. Este imposto é exactamente proporcional ao preço dos bens colocados à disposição pelo fornecedor. Sendo a KU I calculada em permissão desse imposto sobre o volume de negócios, pode considerar-se que ela própria é exactamente proporcional ao preço desses bens ou prestações de serviços que foram fornecidos. No entanto, as operações que convém aqui examinar não são as da fase situada a montante - tal como foi já mostrado -, mas as que são efectuadas pelo próprio membro da câmara. Não é certo que exista também uma proporcionalidade exacta relativamente ao preço recebido por essas operações.*

*43 Mesmo se se considerar que o empresário sujeito à Kammerumlage repercute a KU I de que é devedor no preço dos bens e prestações de serviços que fornece ou presta, não se pode admitir que o montante da Kammerumlage seja exactamente proporcional ao preço dos bens e prestações de serviços. O montante da KU I é função dos fornecimentos de que o empresário sujeito à Kammerumlage tem necessidade para as suas operações. O preço dos bens e prestações de serviços que fornece a seguir não é, no entanto, unicamente função do volume desses fornecimentos, mas também das suas próprias prestações. Estas podem variar no seu montante e entrar, portanto, diversamente no preço do produto final. Assim, o representante da Finanzlandesdirektion für Salzburg sublinhou na audiência que o valor acrescentado varia entre os ramos económicos e, mesmo dentro de um mesmo ramo, consoante o empresário consiga ou não explorar o melhor possível os meios com que opera. As instituições de crédito e as companhias de seguros, por exemplo, constituem um sector de forte rentabilidade. As somas devidas a título de IVA sobre os fornecimentos efectuados por outras empresas ou a título de outras prestações só representam montantes pequenos. Dito de outro modo, apesar da rentabilidade bastante grande, o encargo representado pela KU I é relativamente pequeno. É aliás*

*por esta razão que o legislador da HKG inscreveu, no § 57, n.º 2, da HKG, disposições especiais para este sector, nos termos das quais a KU I não é calculada em função das operações a montante.*

*44 Pelas razões indicadas, a KU I não surge como sendo sempre exactamente proporcional ao preço dos bens. Isto permite pensar que a KU I só é fundamentalmente, como afirmaram nomeadamente os Governos austríaco e alemão, um elemento constitutivo dos custos, que, como outros encargos, oneram o preço do produto final, sem no entanto poder ser qualificado como imposto sobre o valor acrescentado.*

*45 Há, portanto, que considerar que a KU I não onera as operações dos membros de uma forma comparável à do imposto sobre o valor acrescentado e também não é exactamente proporcional ao preço dos bens ou prestações de serviços que estes efectuam.*

*46 Devemos agora examinar se esta conclusão a que chegámos se deve alterar se se considerarem as operações do fornecedor do membro da câmara. Assim, a Comissão sublinhou, também na audiência, que a recepção de uma prestação tinha sempre como contrapartida, no sistema do imposto sobre o valor acrescentado, o fornecimento de uma prestação.*

*47 Pode argumentar-se, quanto a isto, que, no âmbito do artigo 33.º, o único aspecto decisivo é de que as operações sejam tributadas de uma forma comparável ao IVA - sem que sejam relevantes as operações em causa. Ao ter por base as operações que efectua o fornecedor do membro, poderá considerar-se que estas são oneradas dado que a KU I é calculada a partir dessas operações. Como já demonstrámos, a KU I é também proporcional ao preço dos bens e prestações de serviços efectuadas no âmbito dessas operações a montante. Convém no entanto salientar que o sujeito passivo da KU I não é o fornecedor (isto é, o que efectua as operações), mas a pessoa que recebe os bens ou beneficia dos serviços.*

*48 Esta circunstância não deve necessariamente conduzir ao facto de a tributação da KU I não poder ser considerada como comparável ao imposto sobre o valor acrescentado. Dado que, mesmo no sistema do imposto sobre o valor acrescentado, é, no fundo, o beneficiário da prestação que paga o IVA. O IVA é pago com o preço ao fornecedor, que o entrega em seguida ao serviço de impostos competente (deduzindo o IVA que ele próprio pagou sobre as operações a montante). No sistema do imposto sobre o valor acrescentado está prevista a repercussão do imposto na fase de produção seguinte. No caso da KU I, é também a pessoa que recebe os bens ou beneficia dos serviços que paga a Kammerumlage. A diferença relativamente ao IVA, é que ela não paga a Kammerumlage ao fornecedor, mas entrega-a directamente.*

*49 Poderemos, quanto a isto, considerar - no estrito plano dos princípios - que a KU I tem por efeito onerar as operações de uma forma comparável à do IVA. Podemos contudo perguntar se, nesta análise, estão também preenchidos os outros critérios do IVA.*

*3.5 Possibilidade de repercutir o encargo que representa a KU I no consumidor final*

50 Como decidiu o Tribunal de Justiça, um imposto deve poder ser repercutido sobre o consumidor para ter o carácter de imposto sobre o volume de negócios na acepção do artigo 33.º (23). Isto significa também que após a sua chegada ao consumidor final que não é sujeito passivo, o bem permanece onerado por um montante de IVA proporcional ao preço que esse consumidor pagou ao seu fornecedor (24). No sistema de IVA, o imposto sobre o valor acrescentado é, até à fase do consumidor final, sempre pago pelo beneficiário ao fornecedor, que entrega o imposto - dedução feita do imposto que pagou enquanto beneficiário de outras prestações. O imposto sobre o valor acrescentado é portanto sempre exactamente proporcional ao preço dos bens e prestações de serviços que foram efectuadas. O mesmo se passa também com o imposto sobre o valor acrescentado que deve pagar o consumidor final.

51 No caso da KU I, é todavia o fornecimento ao membro da câmara que constitui a operação tributada. A Kammerumlage é paga pela pessoa que recebe os bens ou beneficia dos serviços. A KU I não se aplica portanto no momento do fornecimento ao consumidor final, que não é membro da câmara. Ocorre na fase anterior, por ocasião do fornecimento ao último empresário, que é também quem a pagou. Ainda que se possa considerar que esse último empresário na cadeia de produção repercute o encargo sobre o consumidor final, não se trata aqui da tributação do consumidor final prevista na Sexta Directiva. Não tem por efeito repercutir directamente o imposto sobre o beneficiário da operação onerada, mas impor, através do cálculo do preço, um encargo que se verifica numa fase posterior. Além disso, e como já demonstrámos, a Kammerumlage não é exactamente proporcional ao preço que deve pagar o consumidor final.

### 3.6 Cobrança da KU I em cada fase do processo de produção e de distribuição

52 Foi igualmente determinado que não está satisfeito o terceiro critério enunciado pelo Tribunal de Justiça: a KU I não é cobrada em cada fase do processo de produção e de distribuição (até à do comércio a retalho inclusive). A última fase - a repercussão proporcional sobre o consumidor - não existe aqui.

53 Esta conclusão poderia ser eventualmente diferente se nos baseássemos, apesar de tudo, sobre as operações do membro da câmara. Uma vez que os empresários de todas as fases de produção e de distribuição são membros da câmara, poder-se-ia dizer que a KU I é, em princípio, cobrada em cada fase do processo de produção e de distribuição. Recordar-se, no entanto, que não se verifica - se se tomar por base esta análise - a proporcionalidade da KU I.

### 3.7 Aplicação da KU I sobre o valor acrescentado?

54 No que se refere ao quarto critério, que exige que o imposto incida sobre o valor acrescentado dos bens e dos serviços, é incontestável que a KU I não onera o valor acrescentado dos bens, uma vez que só é calculada com base no imposto devido a montante, isto é, do imposto sobre o valor acrescentado devido a título dos fornecimentos ao membro da câmara. O que se contesta, ao invés, é saber se um imposto ou um direito na acepção do artigo 33.º deve preencher absolutamente este critério. Se se examinar a jurisprudência do Tribunal de Justiça, é claro que este considerou, várias vezes, que um imposto ou um direito não era comparável ao IVA pelo facto, nomeadamente, de não incidir sobre o valor acrescentado dos bens (25). A Comissão tem uma posição diferente. Refere, quanto a isto, o acórdão Dansk Denkavit e Poulsen Trading, onde o Tribunal de Justiça considerou que não era preciso que um imposto fosse em todos os pontos semelhante ao IVA para poder ter o carácter de um imposto sobre o volume de negócios (26). O Tribunal de Justiça acrescenta no entanto: «basta que apresente as características essenciais do IVA» (27). Ora, o facto de incidir sobre o valor acrescentado dos bens e dos serviços é uma das características essenciais determinadas pelo Tribunal de Justiça. Seria, portanto, indispensável que um imposto ou um direito, que não é compatível com o sistema de IVA, incidisse sobre o valor acrescentado dos bens ou dos serviços.

55 Convém, no entanto, sublinhar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, devem «em qualquer caso» ser considerados como onerando a circulação dos bens e dos serviços de uma forma comparável à do IVA os impostos, os direitos e as taxas que apresentem as características essenciais do IVA (28). Esta formulação não autoriza certamente a concluir pela impossibilidade de uma imposição contrária ao artigo 33.º se não estiver preenchido um dos critérios - em particular a incidência sobre o valor acrescentado. A redacção do artigo 33.º fornece ela própria esta indicação. Daqui resulta simplesmente que, de modo geral, podem ser mantidos todos os impostos, direitos e taxas que não tenham o carácter de impostos sobre o volume de negócios. Um imposto sobre o volume de negócios que não incida sobre o valor acrescentado dos bens e dos serviços poderá portanto também, se for caso disso, ser considerado, nos termos do artigo 33.º, como incompatível com o sistema de IVA. Nesse caso, seria necessário examinar então, apesar de não se verificar esta característica, se o imposto ou o direito não onera o funcionamento do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado de uma forma comparável à do IVA. Mas como a inexistência de uma imposição comparável ao IVA já foi aqui provada por outras razões (falta de proporcionalidade ou de repercussão sobre o consumidor final), a não verificação de uma outra característica essencial - isto é, a aplicação sobre o valor acrescentado - só pode reforçar a conclusão segundo a qual não está comprometido o sistema do imposto sobre o valor acrescentado.

56 Há portanto que considerar que a KU I, aqui em litígio, não é um direito comparável a um imposto sobre o volume de negócios na acepção do artigo 33.º da Sexta Directiva. Constitui um encargo susceptível de onerar os preços dos bens e que contribui para o financiamento de uma administração autónoma. Apesar de a KU I onerar deste modo as operações, não o faz de uma forma contrária ao artigo 33.º, uma vez que não se sobrepõe ao IVA, mas limita-se, enquanto direito particular, a fazer intervir o montante dos impostos a montante como matéria colectável contabilística.

57 Há portanto que responder à segunda questão prejudicial que o artigo 33.º da Sexta Directiva não proíbe a cobrança da KU I.

II - Análise do artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva (primeira questão prejudicial)

58 O órgão jurisdicional nacional pede ainda ao Tribunal de Justiça - com a sua primeira questão prejudicial - que se pronuncie sobre a compatibilidade da KU I com o artigo 17.º da Sexta Directiva. Este rege as deduções que permitem que o IVA só se aplique sobre o valor acrescentado dos bens e dos serviços. A Comissão considera que há aqui violação do artigo 17.º, uma vez que o cálculo da Kammerumlage com base nas operações a montante, sobre as

quais assentam também as deduções, teria por efeito reduzir o montante dessas deduções. As outras partes no presente processo têm um parecer diferente. Os Governos austríaco e alemão, por exemplo, alegam assim que a redução - eventual - do montante dedutível do IVA é puramente contabilística.

59 Não se afigura necessário apreciar, além disso, a KU I à luz do artigo 17.º da Sexta Directiva. Após se ter concluído que, apesar de onerar as operações, a KU I é compatível, nos termos do artigo 33.º, com o sistema do imposto sobre o valor acrescentado, uma análise suplementar teria por efeito tornar supérfluas as análises feitas com base no referido artigo 33.º Este último delimita, relativamente ao sistema do imposto sobre o valor acrescentado, os impostos e direitos que os Estados-Membros podem cobrar. É portanto unicamente nesta base que é conveniente determinar os impostos e direitos susceptíveis de serem mantidos além do IVA. Uma vez que se verificou que, face às suas características objectivas, um direito é globalmente compatível com o conjunto do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, não é possível apreciar de novo a sua compatibilidade em pontos específicos. A uma imposição conforme com o artigo 33.º da Sexta Directiva aplicam-se, portanto, as normas distintas (nacionais) previstas para tal e não directamente as da Sexta Directiva. Uma situação diferente teria por efeito restringir as competências nacionais e, conseqüentemente, impedir o princípio da subsidiariedade. Os impostos e direitos lícitos nos termos do artigo 33.º podem portanto ser considerados isoladamente, isto é, independentemente das disposições da Sexta Directiva. É preciso, também, concluir que a própria «violação» de certas disposições da Sexta Directiva é irrelevante, uma vez que estas disposições só se aplicam aos direitos que decorrem do sistema do imposto sobre o valor acrescentado. Uma análise com base no artigo 17.º só é possível no âmbito do sistema do imposto sobre o valor acrescentado.

60 Esta conclusão impõe-se também quando se examina a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa ao artigo 17.º As disposições que aí foram apreciadas à luz do artigo 17.º previam ou derrogações à Sexta Directiva (29), ou uma matéria colectável alterada para o imposto sobre o valor acrescentado (30), ou ainda prazos de pagamento diferentes para o IVA em regime interno e o IVA na importação (31). Tratava-se portanto sempre de disposições relativas à cobrança do imposto sobre o valor acrescentado em aplicação da Sexta Directiva. Mesmo quando um imposto recentemente criado não constituía um imposto autónomo relativamente ao IVA, a apreciação era feita com base no artigo 33.º da Sexta Directiva e não com base no artigo 17.º (32).

61 Ainda que nos interroguemos sobre a existência de uma violação do artigo 17.º, chega-se à conclusão de que uma redução do montante das deduções só pode ser de natureza contabilística. Não existe umnexo directo entre a possibilidade de invocar deduções e a cobrança da KU I. Assim, esta última é cobrada ainda que o membro da câmara não tenha qualquer possibilidade de invocar as operações a montante no âmbito das deduções.

III - Violação do artigo 5.º do Tratado CE?

62 Na audiência, a Comissão defendeu, além disso, que era possível considerar que a KU I comprometia indirectamente o sistema do imposto sobre o valor acrescentado, em violação do artigo 5.º do Tratado. Os acórdãos citados (33) a este respeito são relativos, por um lado, aos impostos directos, sem se referirem portanto ao IVA, e, por outro lado, à questão da violação da livre circulação dos trabalhadores ou do princípio de não discriminação devido à cobrança do IVA ou de impostos. Nestas situações, isto é, em caso de infracção a uma liberdade fundamental ou ao princípio de não discriminação, o Tribunal de Justiça referiu o artigo 5.º quando os Estados-Membros tinham competência. Ora, ninguém invoca no caso em apreço a violação de uma das liberdades fundamentais ou do princípio de não discriminação. O recurso ao artigo 5.º também não se impõe pelo facto de existir aqui uma disposição especial de delimitação, isto é, o artigo 33.º, e que não discernimos, aliás, nenhum vazio jurídico.

63 Por outro lado, o artigo 5.º refere-se principalmente a princípios de natureza geral; é muito duvidoso que disposições que visam regulamentar o imposto sobre o valor acrescentado façam parte desses princípios. Deste modo, os princípios gerais são sobretudo - tal como resulta dos considerandos da Sexta Directiva (34) - os da livre circulação, a prevenção das distorções da concorrência e a eliminação das formalidades relacionadas com a passagem das fronteiras. Trata-se também de instituir uma base uniforme para as receitas próprias da Comunidade. Esta base seria diminuída se os impostos e os direitos estivessem separados do sistema do imposto sobre o valor acrescentado e fossem cobrados separadamente do IVA ou em suplemento deste. Como nenhuma destas razões se aplica à KU I, esta, quanto a isto, também não onera a livre circulação dos bens e dos serviços.

Mesmo que tivéssemos outra opinião, dever-se-ia ter em conta que, dado ao seu pequeno montante, a KU I não provoca distorções, e isto mesmo que o legislador autorize margens de manobra muito maiores do que as relativas às taxas do IVA.

#### IV - Resumo

64 Em resumo, pode dizer-se que a KU I não é um direito que preenche os critérios essenciais do imposto sobre o valor acrescentado. Também não tem por efeito comprometer o sistema de IVA ao onerar a circulação dos bens e dos serviços. A KU I está portanto em conformidade com o artigo 33.º

65 A KU I não pretende nem contornar o imposto sobre o valor acrescentado, nem corrigi-lo, nem aproximar-se dele na sua essência. Tem por único objectivo fazer financiar pelos membros das câmaras uma forma legal de representação de interesses. O facto de o montante dos impostos pagos a montante ter sido escolhido como matéria colectável, de forma aliás bastante infeliz, enquanto indicador da capacidade contributiva dos membros das câmaras, deve-se a razões de ordem puramente prática, uma vez que este montante é fácil de estabelecer e de controlar com base em dados já existentes.

#### V - Análise subsidiária dos efeitos do acórdão no tempo

66 No caso de o Tribunal de Justiça não seguir esta proposta e chegar à conclusão de que a KU I não é compatível com o sistema do imposto sobre o valor acrescentado, é conveniente ainda examinar a questão da limitação dos efeitos do acórdão no tempo, que foi pedida a título subsidiário pelo Governo austríaco.

67 Não compete ao Tribunal de Justiça pronunciar-se, em princípio, sobre a validade geral da KU I. Isto é da competência dos órgãos jurisdicionais nacionais. Incumbe simplesmente ao Tribunal de Justiça apreciar se o modo de cálculo da KU I, isto é, o facto de escolher as operações a montante, é compatível com o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. Se se responder negativamente a esta questão, isto não significa por isso que a KU I deixe de poder ser

cobrada. É simplesmente necessário encontrar um outro modo de cálculo que seja compatível com o sistema do imposto sobre o valor acrescentado. Por esta razão, seria útil limitar os efeitos do acórdão no tempo, uma vez que ele não deve conduzir, relativamente ao passado, a mecanismos de reembolso, mas simplesmente a calcular de novo uma Kammerumlage com um montante muito pouco diferente.

68 Além disso, ainda que se admita a existência de uma violação, esta não é facilmente detectável, dada a complexidade da problemática. A situação era diferente no processo *Dansk Denkavit e Poulsen Trading*. A Comissão tinha aí, apenas algumas semanas após a criação desse direito, chamado a atenção do Governo dinamarquês para os problemas que este podia suscitar face ao artigo 33.º. Nestas condições, o Tribunal de Justiça não considerou útil limitar os efeitos do seu acórdão no tempo (35). Mas como no presente processo não teria sido tão fácil verificar a existência de uma eventual violação do artigo 33.º, o Tribunal de Justiça poderá prever uma limitação dos efeitos do seu acórdão no tempo.

### C - Conclusão

69 Propomos, portanto, que se responda da seguinte forma às questões prejudiciais:

«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, não proíbe um Estado-Membro de cobrar um imposto, com taxa fixa, cuja matéria colectável é a seguinte:

a) o imposto sobre o volume de negócios devido em virtude dos fornecimentos ou de outras prestações fornecidas ao sujeito passivo para a sua empresa por outros empresários, exceptuando-se o imposto sobre o volume de negócios devido em virtude de cessões de empresas, e

b) o imposto sobre o volume de negócios devido pelo sujeito passivo em virtude da importação de bens para a sua empresa ou em virtude de aquisições intracomunitárias para a sua empresa.

Neste caso, não há que analisar o artigo 17.º da Sexta Directiva.»

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

(2) - § 57, n.os 7 e 8, da HKG.

(3) - P. 7 e 8 do despacho de reenvio.

(4) - P. 9 do despacho de reenvio.

(5) - JO L 376, p. 1.

(6) - Acórdão de 13 de Julho de 1989, *Wisselink e o.* (93/88 e 94/88, Colect., p. 2671, n.os 10 e 12).

(7) - Acórdãos de 8 de Julho de 1986, *Kerrutt* (73/85, Colect., p. 2219, n.º 22), *Wisselink e o.*, já referido na nota 6, n.º 14, e de 19 de Março de 1991, *Giant* (C-109/90, Colect., p. I-1385, n.º 9).

(8) - Acórdãos *Kerrutt*, já referido na nota 7, n.º 22, e *Wisselink e o.*, já referido na nota 6, n.º 14.

- (9) - *Conclusões no processo C-200/90, acórdão de 31 de Março de 1992, Dansk Denkavit e Poulsen Trading (Colect., p. I-2217, especialmente p. I-2235).*
- (10) - *Acórdão de 27 de Novembro de 1985, Rousseau Wilmot (295/84, Colect., p. 3759, n.º 14).*
- (11) - *Directiva 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, a seguir «Primeira Directiva IVA»).*
- (12) - *Acórdão Rousseau Wilmot, já referido na nota 10, n.º 16.*
- (13) - *Acórdãos de 7 de Maio de 1992, Bozzi (C-347/90, Colect., p. I-2947, n.os 9 e 10), e Dansk Denkavit e Poulsen Trading, já referido na nota 9, n.º 11.*
- (14) - *Acórdãos Bozzi, já referido na nota 13, n.º 12, e de 3 de Março de 1988, Bergandi (252/86, Colect., p. 1343, n.º 15); Wisselink e o., já referido na nota 6, n.º 18, Giant, já referido na nota 7, n.os 11 e 12, e Dansk Denkavit e Poulsen Trading, já referido na nota 9, n.º 11.*
- (15) - *Acórdãos Bergandi, já referido na nota 14, n.º 8, e de 26 de Junho de 1997, Careda e o. (C-370/95, C-371/95 e C-372/95, Colect., p. I-3721, n.º 15).*
- (16) - *Acórdão Wisselink e o., já referido na nota 6, n.º 20.*
- (17) - *Acórdão Giant, já referido na nota 7, n.º 14.*
- (18) - *Acórdão Bozzi, já referido na nota 13, n.º 14.*
- (19) - *Acórdão Rousseau Wilmot, já referido na nota 10, n.º 16.*
- (20) - *V. nota 19.*
- (21) - *Artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva; as actividades económicas previstas por estas disposições são, nos termos do artigo 4.º, n.º 2, todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É nomeadamente considerada como actividade económica uma operação que consiste na exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.*
- (22) - *Trata-se do imposto sobre o volume de negócios que o membro da câmara deve pagar com o preço.*
- (23) - *Acórdão Careda e o., já referido na nota 15, n.º 15.*
- (24) - *Acórdão de 4 de Fevereiro de 1988, Comissão/Bélgica (391/85, Colect., p. 579, n.º 23).*
- (25) - *Acórdãos Giant, já referido na nota 7, n.º 14, Bozzi, já referido na nota 13, n.º 16, e de 16 de Dezembro de 1992, Beaulande (C-208/91, Colect., p. I-6709, n.º 17).*
- (26) - *Acórdão já referido na nota 9, n.º 14.*
- (27) - *V. nota 26.*

(28) - Acórdão Bozzi, já referido na nota 13, n.º 9; acórdãos de 17 de Setembro de 1997, Solisnor-Estaleiros Navais (C-130/96, Colect., p. I-5053, n.º 14), e Fricarnes (C-28/96, Colect., p. I-4939, n.º 37).

(29) - Acórdão de 21 de Setembro de 1988, Comissão/França (50/87, Colect., p. 4797).

(30) - Acórdão de 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Colect., p. I-1883).

(31) - Acórdão de 10 de Julho de 1984, Dansk Denkavit (42/83, Recueil, p. 2649).

(32) - Acórdão Comissão/Bélgica, já referido na nota 24.

(33) - Acórdãos de 15 de Janeiro de 1986, Hurd (44/84, Colect., p. 29), de 6 de Julho de 1988, Ledoux (127/86, Colect., p. 3741), e de 3 de Maio de 1994, Comissão/Bélgica (C-47/93, Colect., p. I-1593).

(34) - Segundo, terceiro e quarto considerandos da Sexta Directiva e resolução que enuncia o parecer do Parlamento Europeu sobre a proposta da Comissão das Comunidades Europeias ao Conselho sobre uma sexta directiva 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 1974, C 40, p. 34).

(35) - Acórdão já referido na nota 9, n.os 20 a 23.