

CONCLUSÕES DO ADVOGADO?GERAL

YVES BOT

apresentadas em 5 de Outubro de 2010 (1)

Processo C-41/09

Comissão Europeia

contra

Reino dos Países Baixos

«IVA – Taxa reduzida – Entrega, importação e aquisição de determinados animais vivos (cavalos) não destinados à preparação ou à produção de alimentos para consumo humano ou animal»

1. A legislação da União em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») permite aos Estados-Membros sujeitar diferentes prestações de serviços e entregas de bens, identificados expressamente nessa legislação, a uma taxa reduzida.
2. Na presente acção por incumprimento, a Comissão Europeia censura o Reino dos Países Baixos por ter feito uma má aplicação da referida legislação, no que respeita aos cavalos. A Comissão acusa este Estado-Membro de ter sujeitado as entregas de cavalos, independentemente do destino do animal, a uma taxa reduzida, quando, segundo esta instituição, a aplicação dessa taxa reduzida só é possível para as entregas de cavalos destinados ao consumo humano ou animal.
3. Nas presentes conclusões, defenderei, em primeiro lugar, que a legislação da União deve ser entendida no sentido de que a aplicação de uma taxa reduzida de IVA no que respeita aos animais vivos está sujeita à condição de estes animais pertencerem a uma espécie que, de maneira geral ou habitual, se destina ao consumo humano ou animal.
4. Irei expor, em seguida, que os cavalos não podem ser considerados como tendo tal destino, uma vez que alguns são tratados como animais domésticos e outros são animais de competição. Concluirei daqui que, no que diz respeito aos cavalos, a aplicação da taxa reduzida de IVA deve estar sujeita à condição de o cavalo objecto da transacção se destinar, ele próprio, ao consumo humano ou animal.
5. Por conseguinte, irei propor ao Tribunal de Justiça que julgue procedente a presente acção por incumprimento.

I – Quadro jurídico

A – Legislação da União

6. A legislação da União em matéria de IVA, pertinente para a presente acção, é constituída pela Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho (2), bem como pela Directiva 2006/112/CEE do Conselho (3), que revoga e substitui a Sexta Directiva desde 1 de Janeiro de 2007.

7. Nos termos do primeiro e terceiro considerandos da Directiva 2006/112, a reformulação da Sexta Directiva era necessária de modo a apresentar todas as disposições aplicáveis de forma clara e racional, com uma estrutura e uma redacção renovadas, sem introduzir, em princípio, alterações substanciais.

8. Assim, os artigos 96.º a 99.º, n.º 1, da Directiva 2006/112 correspondem às disposições do artigo 12.º da Sexta Directiva.

9. O artigo 96.º da Directiva 2006/112 dispõe:

«Os Estados-Membros aplicam uma taxa normal de IVA fixada por cada Estado-Membro numa percentagem do valor tributável que é idêntica para a entrega de bens e para a prestação de serviços.»

10. O artigo 97.º desta directiva prevê:

«1. A partir de 1 de Janeiro de 2006 e até 31 de Dezembro de 2010, a taxa normal não pode ser inferior a 15%.

2. O Conselho decide, em conformidade com o artigo 93.º [CE], o nível da taxa normal aplicável após 31 de Dezembro de 2010.»

11. Nos termos do artigo 98.º da referida directiva, na sua versão aplicável ao presente caso:

«1. Os Estados-Membros podem aplicar uma ou duas taxas reduzidas.

2. As taxas reduzidas aplicam-se apenas às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias constantes do anexo III.

3. Ao aplicarem as taxas reduzidas previstas no n.º 1 às categorias relativas a bens, os Estados-Membros podem utilizar a Nomenclatura Combinada para delimitar com exactidão cada categoria.»

12. O artigo 99.º, n.º 1, da Directiva 2006/112 enuncia:

«As taxas reduzidas são fixadas numa percentagem do valor tributável que não pode ser inferior a 5%.»

13. O anexo III desta directiva, intitulado «Lista das entregas de bens e das prestações de serviços a que se podem aplicar as taxas reduzidas previstas no artigo 98.º», contém muitos pontos. O ponto 1 do referido anexo, que corresponde ao ponto 1 do anexo H da Sexta Directiva, tem a seguinte redacção:

«Produtos alimentares (incluindo bebidas, com excepção das bebidas alcoólicas) destinados ao consumo humano e animal, animais vivos, sementes, plantas e ingredientes normalmente destinados à preparação de alimentos, bem como produtos normalmente destinados a servir de complemento ou de substituto de produtos alimentares.»

B – *Legislação nacional*

14. O artigo 9.º da Lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios (Wet op de omzetbelasting), de 28 de Junho de 1968 (4), prevê:

«1. O imposto ascende a 19%.

2. Em derrogação do n.º 1, o imposto ascende a:

a) 6%, para as entregas de bens e prestações de serviços que constam do quadro I anexo à presente lei;

[...]»

15. O quadro I da lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios contém uma lista das entregas de bens e das prestações de serviços que são objecto da taxa reduzida de 6% prevista no artigo 9.º, n.º 2, alínea a), desta lei. Os pontos a.1 e a.4 do quadro I têm a seguinte redacção:

«a.

1. produtos alimentares, nomeadamente:

a. alimentos e bebidas normalmente destinados ao consumo humano;

b. produtos manifestamente destinados à preparação dos alimentos e bebidas referidos na alínea a) e que estão total ou parcialmente neles incluídos;

c. produtos destinados a servir de complemento ou de substituição dos alimentos e bebidas referidos na alínea a), tendo em conta que as bebidas alcoólicas não são consideradas produtos alimentares;

[...]

4.

a. animais das espécies bovina, ovina, caprina, suína e equídea;

b. outros animais não referidos na alínea a), manifestamente destinados ao fabrico ou à produção dos produtos alimentares referidos no n.º 1, *supra*, e animais manifestamente destinados à criação desses animais;

c. miudezas dos animais referidos nas alíneas a) e b);

d. produtos manifestamente destinados à reprodução dos animais referidos nas alíneas a) e b)».

II – Fase pré-contenciosa

16. Em 10 de Abril de 2006, a Comissão dirigiu ao Reino dos Países Baixos uma notificação para cumprir, tendo por objecto uma possível incompatibilidade entre as disposições da lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios que prevê a aplicação de uma taxa reduzida de IVA às entregas de determinados animais vivos, designadamente de cavalos, não destinados ao consumo humano e animal, e o artigo 12.º da Sexta Directiva, em conjugação com o anexo H desta última.

17. Na sua carta de resposta de 27 de Junho de 2006, o Reino dos Países Baixos reconheceu

que o âmbito de aplicação da taxa reduzida de IVA às entregas de determinados animais vivos era mais lato do que o previsto na Sexta Directiva. Indicou que seria elaborado um projecto de lei para colocar a taxa aplicável a estes animais em conformidade com a fixada pela Sexta Directiva.

18. Por carta de 23 de Outubro de 2007, a Comissão dirigiu um parecer fundamentado ao Reino dos Países Baixos, pelo facto de este projecto de lei não ter sido adoptado.

19. Por carta de 26 de Novembro de 2007, o Reino dos Países Baixos respondeu a este parecer fundamentado que a Comissão Permanente das Finanças da Segunda Câmara do Parlamento tinha encetado a discussão do referido projecto de lei.

20. Não tendo recebido nenhuma informação, por parte do Reino dos Países Baixos, que lhe permitisse concluir ter havido adopção definitiva do projecto de lei, a Comissão intentou a presente acção.

III – Pedidos e argumentos das partes

21. Por petição de 29 de Janeiro de 2009, a Comissão intentou uma acção contra o Reino dos Países Baixos, pedindo que fosse declarado que, ao aplicar uma taxa reduzida de IVA às entregas, importações e aquisições intracomunitárias de determinados animais vivos, designadamente de cavalos, que normalmente não são destinados à preparação de produtos alimentares para consumo humano ou animal, o Reino dos Países Baixos não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 12.º da Sexta Directiva, em conjugação com o anexo H desta (artigos 96.º a 99.º, n.º 1, da Directiva 2006/112, em conjugação com o anexo III desta).

22. O Reino dos Países Baixos pediu que a acção fosse julgada improcedente e que a Comissão fosse condenada nas despesas.

23. A República Federal da Alemanha e a República Francesa, que são intervenientes em apoio do Estado-Membro demandado, pediram também que a acção fosse julgada improcedente.

24. A Comissão defende que a lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios viola as disposições dos artigos 96.º a 99.º, n.º 1, da Directiva 2006/112, em conjugação com o anexo III desta, uma vez que, segundo esta instituição, os animais vivos, designadamente os cavalos, que não são normalmente destinados à preparação de produtos alimentares, não são subsumíveis ao ponto 1 deste anexo III.

25. Sublinha que, como qualquer outra disposição relativa à taxa reduzida de IVA, os termos em que são descritos os bens do ponto 1 do referido anexo III devem ser objecto de interpretação estrita.

26. A Comissão expõe que, nos termos deste ponto 1, a taxa reduzida de IVA é aplicável aos produtos alimentares destinados ao consumo humano e animal. Daqui decorre que tanto os animais vivos como as sementes, as plantas e os demais ingredientes só podem ser objecto de tal taxa se normalmente se destinarem à preparação de produtos alimentares.

27. O Reino dos Países Baixos observa que a Comissão contesta o ponto a.4.a do quadro I da lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios, que refere alguns tipos de animais abrangidos pela taxa reduzida de IVA. No entanto, esta instituição não indicou, durante a fase pré-contenciosa e na petição, quais os animais vivos, para além dos cavalos, que integram o objecto da acção.

28. Por outro lado, a Comissão não explicou as razões pelas quais este tipo de animais, por

exemplo os da espécie bovina ou suína, também não se destinam normalmente a ser utilizados como produtos alimentares.

29. Assim, segundo o Reino dos Países Baixos, a petição deve ser considerada inadmissível na medida em que visa a aplicação de uma taxa reduzida de IVA a determinados animais vivos que não os cavalos.

30. Tratando-se de animais da espécie equídea, o Reino dos Países Baixos avança quatro argumentos em apoio da improcedência da acção.

31. Em primeiro lugar, a Comissão, ao afirmar que os animais vivos só podem ser objecto de uma taxa reduzida de IVA se normalmente se destinarem à preparação de produtos alimentares, baseia-se numa interpretação errónea da redacção do ponto 1 do anexo III da Directiva 2006/112.

32. Com efeito, nem a versão em língua neerlandesa nem nenhuma outra versão linguística desta disposição confirma a interpretação segundo a qual a expressão «normalmente destinados à preparação de produtos alimentares» se aplica não apenas aos ingredientes mas também aos animais vivos, às sementes e às plantas.

33. Pelo contrário, decorre, por exemplo, da versão em língua alemã que esta expressão só se aplica aos ingredientes. Esta limitação é lógica, uma vez que as sementes, normalmente, não se destinam à preparação de produtos alimentares.

34. Tal limitação resulta igualmente do facto de que determinados ingredientes se destinam à preparação de produtos alimentares, por exemplo, a pimenta ou a noz moscada. Pelo contrário, os animais vivos não podem ser utilizados na preparação de produtos alimentares, dado que estes são fabricados a partir de animais mortos.

35. O Reino dos Países Baixos deduz daqui que os cavalos, enquanto animais vivos, destinando-se normalmente ou não à preparação de produtos alimentares, se podem subsumir à taxa reduzida do IVA.

36. Em segundo lugar, a título subsidiário, o Reino dos Países Baixos sublinha que a Comissão não forneceu nenhum elemento de facto do qual resulte que os cavalos, normalmente, não se destinam à preparação de produtos alimentares.

37. Ora, decorre de jurisprudência assente que a Comissão, quando pede ao Tribunal de Justiça que declare o incumprimento de um Estado-Membro, não se pode basear numa qualquer presunção.

38. Em terceiro lugar, a título ainda mais subsidiário, o Reino dos Países Baixos defende que os cavalos, de facto, são normalmente destinados à preparação de produtos alimentares.

39. A este respeito, a questão não é saber se cada cavalo entregue, individualmente considerado, se destina ao consumo, mas sim se uma categoria determinada de animais é normalmente destinada à preparação de produtos alimentares.

40. O Reino dos Países Baixos alega que a categoria de «animais da espécie equídea» é normalmente destinada, à nascença, à preparação de produtos alimentares, mesmo se o destino de um cavalo, em particular, for temporariamente mudado. Refere-se ao despacho de 1 de Junho de 2006, V.O.F. Dressuurstal Jaspers (C-233/05).

41. Faz igualmente referência ao artigo 20.º do Regulamento (CE) n.º 504/2008 da Comissão

(5), do qual decorre que um equídeo é considerado destinado ao abate para consumo humano.

42. Sublinha, ainda, que a tese da Comissão seria impossível de aplicar na prática, uma vez que tornaria necessária a verificação, em cada entrega de um cavalo, do destino deste, mesmo quando a utilização do termo «normalmente», no ponto 1 do anexo III da Directiva 2006/112, demonstra que não era intenção do legislador da União qualificar cada cavalo individualmente.

43. Em quarto lugar, a título completamente subsidiário, o Reino dos Países Baixos considera que os cavalos são bens de um tipo normalmente destinado a ser utilizado na produção agrícola, na acepção do artigo 11.º do anexo III da Directiva 2006/112. Com efeito, grande parte dos cavalos criados nos Países Baixos e no resto da Europa encontra-se nas explorações agrícolas.

44. A República Federal da Alemanha acrescenta, por seu turno, que o facto de subordinar a taxa aplicável do IVA à utilização do cavalo pelo comprador seria contrário ao princípio da neutralidade do IVA, por força do qual os produtos semelhantes devem estar sujeitos a uma taxa uniforme.

45. A República Francesa, que interveio no presente processo na fase oral, defendeu, por um lado, que o ponto 1 do anexo III da Directiva 2006/112 deve ser entendido no sentido de que visa todos os animais vivos, independentemente do seu destino e, por outro, que os cavalos, em todo o caso, são normalmente destinados ao consumo humano.

IV – Apreciação

A – Quanto ao alcance da acção

46. Com a presente acção, a Comissão pretende que seja declarado que o Reino dos Países Baixos não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do direito da União em matéria de IVA, ao aplicar uma taxa reduzida às entregas, importações e aquisições intracomunitárias de determinados animais vivos, designadamente de cavalos, que normalmente não são destinados à preparação de produtos alimentares.

47. O Reino dos Países Baixos contestou a admissibilidade desta acção, na medida em que, com a utilização do advérbio «nomeadamente», se refere a outros animais para além dos cavalos.

48. Na audiência, a Comissão indicou que a sua acção deveria ser entendida como visando apenas os cavalos. Por conseguinte, importa ter presente esta afirmação. A presente acção por incumprimento deve, por isso, ser analisada apenas no tocante aos cavalos.

B – Quanto ao mérito

49. O direito da União, recorde-se, prevê que os Estados-Membros possam aplicar uma taxa reduzida de IVA às entregas dos bens seguintes: «Produtos alimentares (incluindo bebidas, com excepção das bebidas alcoólicas) destinados ao consumo humano e animal, animais vivos, sementes, plantas e ingredientes normalmente destinados à preparação de alimentos, bem como produtos normalmente destinados a servir de complemento ou de substituto de produtos alimentares».

50. A discordância entre as partes quanto à interpretação do ponto 1 do anexo III da Directiva 2006/112 suscita duas interrogações. Em primeiro lugar, a taxa reduzida de IVA é aplicável unicamente aos animais vivos destinados ao consumo humano ou animal, ou a todos os animais vivos, qualquer que seja o seu destino? Em segundo lugar, se a primeira solução dever prevalecer, é ainda necessário que o animal objecto de entrega seja ele próprio destinado ao consumo humano ou animal, ou basta que pertença a uma espécie «normalmente» destinada a

esse uso?

51. Quanto à primeira interrogação, é verdade que o Reino dos Países Baixos pode legitimamente sustentar que, de um ponto de vista estritamente literal, a versão dessa disposição nas línguas alemã e neerlandesa significa que a taxa reduzida de IVA é aplicável a todos os animais vivos, independentemente do seu destino, uma vez que a condição relativa à utilização alimentar só está prevista no que diz respeito aos ingredientes (6).

52. Pelo contrário, esta análise não se verifica nas outras versões linguísticas da disposição em causa. Com efeito, ao examinar a redacção desta disposição nas línguas dos outros Estados-Membros que participaram na sua elaboração (7), constata-se que tal redacção ou é claramente compatível com a interpretação da Comissão, como a versão em língua inglesa (8), ou vai mais no sentido desta última (9).

53. Segundo a jurisprudência, em caso de divergência entre as várias versões linguísticas de um diploma, para assegurar a sua aplicação uniforme na União, há que o interpretar em função da sua economia e da finalidade que prossegue (10). Não se pode deixar de concluir que, no presente processo, a análise destes dois critérios leva a subscrever a interpretação defendida pela Comissão.

54. Assim, quando se examina a economia da disposição em causa, observa-se que esta última é constituída por três membros de frase, todos eles consagrados aos produtos alimentares. Além disso, todos os elementos da lista referidos no segundo membro de frase, a saber, os animais vivos, as sementes e as plantas, são susceptíveis de ser utilizados na alimentação de homens ou de animais, eventualmente após preparação, isto é, após o abate, no caso dos animais.

55. Por conseguinte, o enquadramento desta lista por dois membros de frase que se referem expressamente aos produtos alimentares leva logicamente a considerar que cada elemento da referida lista é abrangido pela condição enunciada no final desse membro de frase, após a palavra «ingredientes», segundo a qual deve ser normalmente utilizado na preparação de produtos alimentares.

56. Por fim, esta análise é conforme com o objectivo prosseguido com o anexo H da Sexta Directiva ou o anexo III da Directiva 2006/112.

57. Constituindo o IVA um imposto sobre o consumo suportado integralmente pelo consumidor final, a aplicação de uma taxa reduzida tem por efeito diminuir o preço de compra de um produto pelo consumidor e, logo, tornar esse produto mais acessível. O anexo H da Sexta Directiva e o anexo III da Directiva 2006/112 enumeram, assim, uma lista de operações que foram seleccionadas pelo legislador da União como justificando este tratamento fiscal mais vantajoso para os consumidores.

58. Nesta óptica, é lógico fazer constar do ponto 1 destes anexos, em primeiro lugar, os produtos alimentares e, portanto, todos os elementos que participam na sua elaboração, como os animais vivos. Ao invés, os outros animais que, segundo os usos em vigor na Europa, não são susceptíveis de ser utilizados para tal efeito, como os animais domésticos, não se subsumem a este ponto 1.

59. Se o legislador da União tivesse querido que eles beneficiassem também da taxa reduzida de IVA, deveria ter acrescentado, para tal efeito, uma categoria adicional ao anexo H da Sexta Directiva ou ao anexo III da Directiva 2006/112, como fez no ponto 11 do anexo III da Directiva 2006/112 para os animais destinados à produção agrícola.

60. O objectivo prosseguido pela disposição controvertida confirma, por isso, em meu entender, a interpretação da Comissão segundo a qual os cavalos só são visados por aquela na medida em que se destinem à preparação de produtos alimentares.

61. Resta determinar se esta condição deve ser aferida em relação a cada cavalo em particular. Com efeito, esta questão coloca-se em razão da utilização, no segundo membro de frase da disposição em causa, do advérbio «normalmente».

62. Partilhamos da análise do Reino dos Países Baixos, segundo a qual a utilização deste advérbio demonstra que o legislador da União quis que a aplicação da taxa reduzida de IVA se aplicasse automaticamente a cada um dos produtos visados por esta disposição, quando esse produto se destina, habitualmente e de um modo geral, ao fabrico de alimentos.

63. O direito da União deve, por isso, ser entendido no sentido de que, quando se possa considerar que um produto ou um animal é utilizado, de um modo geral e habitual, no fabrico de alimentos, as transacções que lhe dizem respeito podem estar sujeitas à taxa reduzida de IVA, sem que haja necessidade de verificar, em relação a cada transacção em particular, se tal destino é rigorosamente respeitado.

64. Por conseguinte, as transacções que respeitam a animais como os bovinos, os caprinos ou os suínos podem estar sujeitas à taxa reduzida de IVA, porque estes animais, ao contrário dos animais domésticos, são, habitualmente e de um modo geral, destinados a ser consumidos.

65. Todavia, a situação dos cavalos distingue-se da dos animais acima referidos, uma vez que, ao contrário destes últimos, não são, habitualmente e de um modo geral, destinados ao consumo humano. Embora seja verdade que determinados cavalos são efectivamente destinados ao consumo humano, outros, pelo contrário, são tratados como verdadeiros animais domésticos. Para o seu dono ou proprietário, seria tão inconcebível comê-los ou vendê-los a um talho como consumir um gato ou um cão.

66. Sobretudo, muitos cavalos são destinados à competição. Podem gerar lucros muito consideráveis e podem, por isso, dar lugar a transacções de montantes muito elevados (11).

67. É certo que estes animais criados para a competição podem, no final da sua vida ou se não atingirem os desempenhos esperados, ser utilizados como animais de talho. Esta utilização permite-lhes conservar um valor venal e ser tratados convenientemente até ao respectivo abate, se não tiverem a possibilidade de ser recolhidos por um proprietário caridoso que decida prover ao seu sustento até à sua morte natural.

68. A eventualidade da referida utilização levou assim o legislador da União, a fim de garantir que esta não acarrete nenhum risco para a saúde, a prever, no Regulamento n.º 504/2008, invocado pelo Reino dos Países Baixos, que qualquer tratamento médico de um cavalo deve ser determinado em função da presunção de que, na falta de indicação contrária atestada claramente no documento de identificação do animal, este se destina ao abate para consumo humano.

69. Como tal, esta presunção, na nossa opinião, não pode justificar sujeitar à taxa reduzida do IVA todas as transacções relativas aos cavalos, qualquer que seja o seu destino. Por um lado,

com efeito, a referida presunção pode ser afastada, em conformidade com o artigo 20.º do Regulamento n.º 504/2008, o que demonstra bem que o legislador da União admitiu que nem todos os cavalos são destinados ao abate para consumo humano e animal. Por outro lado, tal presunção, no que respeita aos cavalos de competição, representa apenas, no plano económico, um aspecto marginal da utilização do animal. Não deve ocultar a realidade de que os cavalos, antes de serem utilizados, eventualmente, como animais de talho, são criados para fins distintos da produção alimentar, destinando-se, assim, a produzir rendimentos muito significativos ao serem vendidos quer como animais de competição quer, por hipótese, como animais de companhia.

70. Ora, importa recordar que as disposições em causa da Sexta Directiva e da Directiva 2006/112 foram especialmente adoptadas com o fim de diminuir o preço de compra dos produtos alimentares e que estas disposições, na medida em que prevêm uma taxa reduzida de IVA derogatória da taxa normal, devem ser objecto de interpretação restritiva (12). As referidas disposições, como já indiquei, não têm por vocação apoiar a produção de cavalos, de maneira geral.

71. Partilho, por conseguinte, da posição da Comissão segundo a qual não se pode considerar que os cavalos são normalmente destinados ao consumo humano ou animal. Daqui decorre que a aplicação da taxa reduzida de IVA numa transacção relativa a um cavalo deve estar sujeita à condição de que esse cavalo se destina ele próprio a tal uso.

72. Contrariamente a esta análise, o Reino dos Países Baixos e a República Federal da Alemanha alegam que o respeito desta condição seria difícil de aplicar. Esta afirmação não me convence.

73. Como a Comissão indica, o destino do cavalo que justifica a aplicação da taxa reduzida de IVA pode ser determinado por critérios objectivos, como o comprador do cavalo, a raça e o preço da transacção.

74. Assim, esta taxa deve poder aplicar-se, por exemplo, quando um cavalo é adquirido por um profissional do sector da carne de cavalo, uma vez que a actividade profissional do adquirente permite presumir a utilização do animal.

75. Do mesmo modo, a raça do cavalo pode constituir um indício pertinente, na medida em que os cavalos de tiro, por exemplo, ao contrário dos cavalos mais ligeiros, se destinam, na sua maioria, ao consumo humano. Por fim, e sobretudo, o preço pode constituir igualmente um critério objectivo determinante, na medida em que, como a Comissão sublinhou na audiência, um cavalo de talho é vendido ao peso, ao passo que o preço de um cavalo destinado a outro uso é um preço global fixado em função do conjunto de qualidades do animal e que é, na maior parte das vezes, de um montante mais ou muito mais elevado.

76. A República Federal de Alemanha alega ainda que a interpretação das disposições em causa defendida pela Comissão é contrária ao princípio da neutralidade do IVA. Esta afirmação não me convence.

77. O princípio da neutralidade do IVA, que é inerente ao sistema comum deste imposto, opõe-se, em conformidade com a jurisprudência, a que mercadorias ou prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência umas com as outras, sejam tratadas de maneira diferente (13).

78. Fazer depender a taxa do IVA do destino de um cavalo não me parece contrário a este princípio, uma vez que esta diferença de destino remete para situações económicas distintas, em

que os cavalos visados não se encontram em competição uns com os outros. Assim, um cavalo de competição ou de companhia, quando é vendido como tal, não está em concorrência com um cavalo de talho e vice-versa.

79. Além disso, a circunstância de um mesmo cavalo, em diferentes períodos da sua vida, poder ter, sucessivamente, cada uma destas utilizações não me parece contrária a esta análise, uma vez que só se encontra em concorrência, em cada um desses períodos, com os animais susceptíveis de ter o mesmo destino.

80. Não creio, por conseguinte, que reservar a aplicação da taxa reduzida do IVA aos cavalos que são especialmente destinados ao consumo humano ou animal seja contrário ao princípio da neutralidade do IVA.

81. Além disso, o Reino dos Países Baixos defende que a presente acção deveria ser julgada improcedente, com o fundamento de que a Comissão não apresentou elementos de facto que demonstrem que os cavalos, normalmente, não se destinam à preparação de produtos alimentares.

82. Não creio que este argumento proceda. Não cabia à Comissão, em nosso entender, apresentar esses elementos. Com efeito, ainda que se admita que a criação de cavalos nos Países Baixos seja, hoje em dia, inteiramente orientada para a alimentação, não deixa de ser verdade que incumbe ao Reino dos Países Baixos pautar a sua legislação pelo direito da União.

83. Com efeito, decorre de jurisprudência assente que a inexistência, num Estado-Membro, de uma actividade visada por uma directiva não dispensa esse Estado-Membro da obrigação de a transpor (14). A inexistência desta actividade é considerada irrelevante porque importa, segundo o Tribunal de Justiça, não apenas prevenir uma alteração desta situação de facto mas, sobretudo, garantir em todas as circunstâncias a aplicação efectiva do direito da União. Por outras palavras, o Tribunal de Justiça considera que os Estados-Membros devem adoptar o quadro jurídico que permita assegurar a aplicação efectiva da directiva em causa no prazo nela imposto, mesmo que, na realidade, este quadro jurídico não seja imediatamente aplicável.

84. Atenta esta jurisprudência, a inexistência eventual, nos Países Baixos, de criações de cavalos de competição e o facto de o cavalo não ser aí considerado um animal de companhia não são assim susceptíveis de liberar o Reino dos Países Baixos da obrigação de prever, na legislação, que a aplicação da taxa reduzida de IVA no quadro das transacções relativas aos cavalos está sujeita à condição de o cavalo em causa se destinar ao consumo humano ou animal, uma vez que essa situação, a admitir que exista, é susceptível de evoluir.

85. Tendo em vista estes elementos, a Comissão tem razão quando defende que, ao prever a aplicação de uma taxa reduzida às transacções relativas aos cavalos, sem sujeitar a aplicação desta taxa reduzida à condição de o cavalo objecto da transacção se destinar ao consumo humano ou animal, o Reino dos Países Baixos violou o artigo 12.º da Sexta Directiva, em conjugação com o anexo H desta, bem como os artigos 96.º a 99.º, n.º 1, da Directiva 2006/112, em conjugação com o anexo III desta.

86. Por fim, o Reino dos Países Baixos sustenta que a aplicação de uma taxa reduzida de IVA às transacções relativas aos cavalos se justifica porque estes são subsumíveis ao ponto 11 do anexo III da Directiva 2006/112, no sentido de que devem ser considerados bens do tipo normalmente destinado a ser utilizado na produção agrícola (15). Assim, segundo este Estado-Membro, uma grande parte dos cavalos criados nos Países Baixos e no resto da Europa encontra-se nas explorações agrícolas. De igual modo, a utilização do advérbio «normalmente» no texto do ponto 11 deste anexo demonstra que a utilização temporária de um cavalo como cavalo

de corrida, por exemplo, não é de molde a afastar a aplicação desta disposição.

87. A Comissão contesta este argumento. Partilho da sua posição. Como os próprios Países Baixos admitem, o ponto 11 do anexo III da Directiva 2006/112 abrange os bens e serviços destinados a ser utilizados na produção agrícola, e a participação em corridas de cavalos não se subsume a esta actividade. Uma transacção relativa a um cavalo destinado a participar em corridas não está abrangida pelo âmbito de aplicação desta disposição.

88. Por consequência, o ponto 11 do anexo III da Directiva 2006/112 não pode justificar a aplicação de uma taxa reduzida de IVA às transacções relativas a um cavalo, qualquer que seja o destino deste.

89. A argumentação do Reino dos Países Baixos relativa à utilização do advérbio «normalmente» na disposição controvertida não deve pôr em causa esta análise, uma vez que o raciocínio relativo ao alcance deste advérbio no quadro do ponto 1 do anexo III da Directiva 2006/112, no que diz respeito aos cavalos, é transponível, em meu entender, para a interpretação do ponto 11 deste mesmo anexo.

90. Atento o conjunto destas considerações, proponho ao Tribunal de Justiça que declare procedente a presente acção por incumprimento e que condene o Reino dos Países Baixos nas despesas, como previsto no artigo 69.º, n.º 2, do Regulamento de Processo, relativamente à parte vencida.

91. Os outros Estados-Membros que intervieram no presente litígio devem suportar as suas próprias despesas, em conformidade com as disposições do artigo 69.º, n.º 4, primeiro parágrafo, deste mesmo regulamento.

V – Conclusão

92. Atentas as considerações que precedem, proponho que o Tribunal de Justiça:

– Julgue a presente acção por incumprimento admissível e procedente, na medida em que censura o Reino dos Países Baixos por ter aplicado uma taxa reduzida do imposto sobre o valor acrescentado às entregas, importações e aquisições intracomunitárias de cavalos, sem sujeitar a aplicação dessa taxa reduzida à condição de o cavalo objecto da transacção se destinar ao consumo humano ou animal, em violação do artigo 12.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, em conjugação com o anexo H desta directiva (artigos 96.º a 99.º, n.º 1, da Directiva 2006/112/CEE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, em conjugação com o anexo III desta última);

– Julgue a acção improcedente quanto ao restante;

– Condene o Reino dos Países Baixos nas despesas, suportando a República Federal da Alemanha e a República Francesa as suas próprias despesas.

1 – Língua original: francês.

2 – Directiva 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; a seguir «Sexta Directiva»).

3 – Directiva de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1).

4 – *Staatsblad* 1968, n.º 329.

5 – Regulamento de 6 de Junho de 2008, que aplica as Directivas 90/426/CEE e 90/427/CEE do Conselho no que respeita a métodos para identificação de equídeos (JO L 149, p. 3).

6 – Em língua alemã, a disposição em causa tem a seguinte redacção:

«1. Nahrungs- und Futtermittel (einschließlich Getränke, alkoholische Getränke jedoch ausgenommen), lebende Tiere, Saatgut, Pflanzen und üblicherweise für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendete Zutaten sowie üblicherweise als Zusatz oder als Ersatz für Nahrungs- und Futtermittel verwendete Erzeugnisse».

De igual modo, em língua neerlandesa, lê-se:

«1) Levensmiddelen (met inbegrip van dranken, maar met uitsluiting van alcoholhoudende dranken) voor menselijke en dierlijke consumptie, levende dieren, zaaigoed, planten en ingrediënten die gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen, alsmede producten die gewoonlijk bestemd zijn ter aanvulling of vervanging van levensmiddelen».

7 – A harmonização das taxas do IVA e o aditamento do anexo H da Sexta Directiva decorrem da Directiva 92/77/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e que altera a Directiva 77/388/CEE (aproximação das taxas do TVA) (JO L 316, p. 1). Trata-se, por isso, de um texto adoptado pela «Europa dos doze».

8 – A versão em língua inglesa tem a seguinte redacção:

«(1) Foodstuffs (including beverages but excluding alcoholic beverages) for human and animal consumption; live animals, seeds, plants and ingredients normally intended for use in the preparation of foodstuffs; products normally used to supplement foodstuffs or as a substitute for foodstuffs».

9 – As versões em língua grega, espanhola, italiana e portuguesa estão redigidas do seguinte modo:

«1) ?? ?????? (????????????????? ??? ?????, ????? ??? ??????????) ??? ?????????? ?? ???? ?????? ???? ???? ???, ?? ????? ???, ?? ?????, ?? ???? ?? ???? ?????? ?????????????????? ??????? ???? ?????????? ?????????, ?? ????????? ???? ?????????????????? ????????? ??? ?? ?????????? ? ?????????????? ??????????».

«1) Los productos alimenticios (incluidas las bebidas, pero con exclusión de las bebidas alcohólicas) para consumo humano o animal, los animales vivos, las semillas, las plantas y los ingredientes utilizados normalmente en la preparación de productos alimenticios; los productos utilizados normalmente como complemento o sucedáneo de productos alimenticios».

«1) Prodotti alimentari (incluse le bevande, ad esclusione tuttavia delle bevande alcoliche) destinati

al consumo umano e animale, animali vivi, sementi, piante e ingredienti normalmente destinati ad essere utilizzati nella preparazione di prodotti alimentari, prodotti normalmente utilizzati per integrare o sostituire prodotti alimentari».

«1) Produtos alimentares (incluindo bebidas, com excepção das bebidas alcoólicas) destinados ao consumo humano e animal, animais vivos, sementes, plantas e ingredientes normalmente destinados à preparação de alimentos, bem como produtos normalmente destinados a servir de complemento ou de substituto de produtos alimentares».

10 – V., nomeadamente, acórdão de 15 de Outubro de 2009, Djurgården/Lilla Värtans Miljöskyddsförening (C-263/08, Colect., p. I-0000, n.os 25 e 26 e jurisprudência referida).

11 – Em Deauville, na França, um dos locais por excelência de venda de cavalos do mundo, a venda de 285 *yearlings* (potros de 18 meses), entre 13 e 16 de Agosto de 2010, gerou um volume de negócios de 26 898 000 euros, ou seja, um preço médio de 94 379 euros por animal vendido (www.arqana.com).

12 – V., nomeadamente, acórdão de 18 de Janeiro de 2001, Comissão/Espanha (C-83/99, Colect., p. I-445, n.os 18 e 19 e jurisprudência aí referida).

13 – V., nomeadamente, acórdão de 11 de Outubro de 2001, Adam (C-267/99, Colect., p. I-7467, n.os 36 e 41).

14 – V. acórdãos de 15 de Março de 1990, Comissão/Países Baixos (C-339/87, Colect., p. I-851, n.os 22, 25 e 32); de 16 de Novembro de 2000, Comissão/Grécia (C-214/98, Colect., p. I-9601, n.os 22 a 27); de 13 de Dezembro de 2001, Comissão/Irlanda (C-372/00, Colect., p. I-10303, n.º 11); e de 30 de Maio de 2002, Comissão/Reino Unido (C-441/00, Colect., p. I-4699, n.º 15).

15 – O n.º 11 do anexo III da Directiva 2006/112 tem a seguinte redacção:

«Entrega de bens e prestação de serviços do tipo utilizado normalmente na produção agrícola com exclusão dos bens de equipamento, tais como as máquinas ou as construções».