

Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(../../../../../css/generic.css); EUR-Lex - 61988J0093 - PT

**Avis juridique important**

|

## 61988J0093

ACORDAO DO TRIBUNAL DE 13 DE JULHO DE 1989. - WISSELINK & CO BV E ABEMIJ BV E HART NIBBRIG EN GREEVE BV E OUTROS CONTRA STAATSSECRETARIS VAN FINANCIEN. - PEDIDO DE DECISAO PREJUDICIAL: HOGE RAAD - PAISES BAIXOS. - PRIMEIRA, SEGUNDA E SEXTA DIRECTIVAS RESPEITANTES AO IMPOSTO SOBRE O VOLUME DE NEGOCIOS - IMPOSTO DE CONSUMO EXTRAORDINARIO SOBRE AS VIATURAS DE TURISMO. - PROCESSOS APENSOS 93/88 E 94/88.

*Colectânea da Jurisprudência 1989 página 02671*

Sumário

Partes

Fundamentação jurídica do acórdão

Decisão sobre as despesas

Parte decisória

## Palavras-chave

++++

*Disposições fiscais - Harmonização das legislações - Impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado - Proibição de cobrar outros impostos nacionais que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios - Objectivo - Noção de "impostos sobre o volume de negócios" - Alcance - Imposto de consumo extraordinário do tipo do *Bijzondere Verbruiksbelasting van personenauto's neerlandês* - Exclusão*

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

## Sumário

O artigo 33.º da sexta Directiva 77/388 relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, que não impede os Estados-membros de manterem ou introduzirem determinados impostos indirectos desde que não se trate de impostos "que... tenham a natureza de impostos sobre consumos específicos", tem por objectivo impedir que o funcionamento do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado seja comprometido por medidas fiscais de um Estado-membro que onerem a circulação dos bens e dos serviços e tributem as transacções comerciais de modo comparável ao que caracteriza o imposto sobre o valor acrescentado. O alcance que reveste no âmbito do artigo 33.º a noção de "impostos sobre o volume de negócios" deve ser determinado à luz desse objectivo.

Um imposto de consumo extraordinário do tipo do *Bijzondere Verbruiksbelasting van personenauto's* lançado nos Países Baixos, que incide, além do imposto sobre o valor acrescentado previsto pelas directivas comunitárias, sobre as viaturas de turismo e os motociclos quer na entrega quer na importação, não tem as características de um imposto sobre o volume de negócios na acepção da referida disposição, devido aos seguintes elementos:

- esse imposto, se é um imposto sobre o consumo cuja base de tributação é proporcional ao preço das mercadorias, não constitui, no entanto, um imposto geral, uma vez que só incide sobre duas categorias de produtos bem determinados;
- não incide sobre a circulação dos bens e dos serviços e não onera as transacções comerciais de um modo comparável ao do imposto sobre o valor acrescentado, uma vez que só é aplicado uma única vez, no estágio da entrega pelo fabricante ou no da importação e é, em seguida, integralmente repercutido no estágio de comercialização seguinte, sem nova imposição;
- se o imposto pago não é deduzível a montante, faz parte integrante do preço de custo do veículo e os veículos usados, excepto os importados, não estão a ele sujeitos;
- a base de tributação é o preço de catálogo do veículo, sem IVA, e quando este for devido, é calculado com base na contrapartida realmente obtida pelo fornecedor, incluído o imposto extraordinário;
- por outro lado, o imposto extraordinário não compromete o funcionamento do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado, uma vez que é cobrado paralelamente a esse imposto e não em sua substituição total ou parcial.

## Partes

Nos processos apensos 93 e 94/88,

que têm por objecto pedidos apresentados ao Tribunal ao abrigo dos primeiro e terceiro parágrafos do artigo 177.º do Tratado CEE, pelo Hoge Raad dos Países Baixos e destinados a obter, nos litígios pendentes perante esse órgão jurisdicional entre

*Wisselink en Co. BV* de Amsterdão, de uma parte,

e

*Staatssecretaris van Financiën* dos Países Baixos, de outra parte,

bem como entre

*Entidade fiscal Abemij BV, Hart Nibbrig en Greeve BV e outros de Sassenheim, de uma parte,*

*e*

*Staatssecretaris van Financiën dos Países Baixos, de outra parte,*

*decisões a título prejudicial sobre a interpretação da primeira Directiva 67/227 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 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3), da segunda Directiva 67/228 do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitante aos impostos sobre o volume de negócios - estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 71, p. 1303; EE 09 F1 p. 6), e da sexta Directiva 77/388 do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54),*

*O TRIBUNAL,*

*constituído pelos Srs. O. Due, presidente, T. Koopmans e R. Joliet, presidentes de secção, Sir Gordon Slynn, G. F. Mancini, C. N. Kakouris, F. A. Schockweiler, G. C. Rodríguez Iglesias e M. Díez de Velasco, juízes,*

*advogado-geral: J. Mischo*

*secretária: D. Louterman, administradora principal*

*vistas as observações apresentadas:*

*- por Wisselink e Abemij, recorrentes no processo principal, patrocinadas por D. G. van Vliet, advogado em Amsterdão,*

*- pelo Governo dos Países Baixos, representado por E. F. Jacobs, do Ministério dos Negócios Estrangeiros,*

*- pelo Governo do Reino Unido, representado por J. A. Gesmantel, do Treasury Solicitor' s Department,*

*- pela Comissão das Comunidades Europeias, representada por H. Étienne, consultor jurídico principal, e por B. J. Drijber, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes,*

*visto o relatório para audiência e após a realização desta em 12 de Abril de 1989,*

*ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 27 de Abril de 1989,*

*profere o presente*

*Acórdão*

## **Fundamentação jurídica do acórdão**

*1 Por dois acórdãos de 9 de Março de 1988, que deram entrada no Tribunal em 17 de Março seguinte, o Hoge Raad dos Países Baixos apresentou, ao abrigo do artigo 177.º do Tratado CEE, questões prejudiciais relativas à interpretação da primeira Directiva 67/227 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 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3), da segunda Directiva 67/228 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 71, p. 1303; EE 09 F1 p. 6) e da sexta Directiva 77/388 do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54) (a seguir designadas "primeira, segunda e sexta directivas").*

*2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de dois litígios que opõem a sociedade Wisselink en Co. BV (processo 93/88) e a entidade fiscal Abemij BV e outros (processo 94/88) ao Staatssecretaris van Financiën dos Países Baixos, quanto à aplicação pelo Estado neerlandês de um imposto extraordinário que incide sobre a entrega e a importação de veículos automóveis ligeiros de passageiros.*

*3 Resulta dos autos que antes da introdução, em 1 de Janeiro de 1969, do sistema do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir designado "IVA"), o imposto sobre o volume de negócios era cobrado nos Países Baixos segundo o sistema dos impostos cumulativos em cascata com diversas taxas, sendo a mais elevada de 25% e respeitante, nomeadamente, à entrega e à importação de veículos automóveis ligeiros de passageiros (Wet op de Omzetbelasting de 1954). Este sistema foi substituído por um regime que inclui, além do imposto sobre o valor acrescentado previsto pelas directivas comunitárias, um imposto de consumo extraordinário sobre os veículos automóveis ligeiros de passageiros cobrado, ou na sua entrega, ou na sua importação (Bijzondere Verbruiksbelasting van personenauto's, a seguir designado "BVB" ou "imposto extraordinário"). Este imposto rege-se pelo artigo 50.º da lei sobre o volume de negócios de 28 de Junho de 1968 (Wet op de Omzetbelasting, a seguir designada "WOB") e pelo artigo 25.º do decreto de execução da referida lei de 1968 (Uitvoeringsbesluit Omzetbelasting).*

*4 Tendo as recorrentes no processo principal invocado a incompatibilidade do imposto extraordinário com o direito comunitário, o órgão jurisdicional nacional decidiu colocar ao Tribunal duas questões prejudiciais em cada processo.*

*A primeira questão, que é idêntica em ambos os processos, tem a seguinte redacção:*

*"As disposições constantes da primeira, segunda e sexta directivas constituem impedimento à cobrança de um imposto de consumo extraordinário sobre os veículos automóveis ligeiros de passageiros, tal como ele é definido no pedido prejudicial?"*

*A segunda questão no processo 93/88 está redigida do seguinte modo:*

*"Deve inferir-se de uma resposta afirmativa à primeira questão que um sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor, em conformidade com o artigo 17.º da sexta directiva, um imposto de consumo extraordinário sobre os veículos automóveis ligeiros de passageiros que lhe é imputado do modo descrito no pedido prejudicial, mesmo quando a legislação nacional não preveja uma tal dedução?"*

*A segunda questão no processo 94/88 tem a seguinte redacção:*

*"Deve inferir-se de uma resposta afirmativa à primeira questão que um imposto de consumo extraordinário sobre os veículos automóveis ligeiros de passageiros, tal como aquele de que o interessado é devedor em razão da importação de veículos automóveis ligeiros de passageiros durante o período em causa, não pode ser cobrado ou deve ser cobrado noutros termos?"*

*5 Para mais ampla exposição do enquadramento jurídico e dos antecedentes dos litígios nos processos principais e das observações escritas apresentadas ao Tribunal, remete-se para o*

*relatório para audiência. Estes elementos apenas serão adiante retomados na medida do necessário para a fundamentação da decisão do Tribunal.*

*Quanto à primeira questão*

*6 Pela primeira questão, o órgão jurisdicional nacional visa saber se as disposições contidas na primeira, segunda e sexta directiva constituem impedimento à cobrança de um imposto de consumo extraordinário, como o BVB, sobre os veículos automóveis ligeiros de passageiros.*

*7 A este respeito, há que recordar, liminarmente, que a primeira e segunda directivas do Conselho de 11 de Abril de 1967 relativas à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, obrigaram os Estados-membros a adoptar um sistema de imposto sobre o valor acrescentado.*

*8 Deste modo, foi proibida aos Estados-membros a manutenção total ou parcial e a reintrodução total ou parcial dos impostos sobre o volume de negócios segundo o sistema dos impostos cumulativos em cascata. Se tivesse sido permitido aos Estados-membros juntar ao IVA ainda outras formas de impostos sobre o volume de negócios ficariam comprometidos os objectivos que estão na base do regime comum de impostos sobre o volume de negócios.*

*9 As recorrentes no processo principal alegam que o BVB constituía uma forma disfarçada do antigo imposto neerlandês sobre o volume de negócios cobrado segundo o sistema cumulativo em cascata, contrário, por conseguinte, ao sistema comum de IVA.*

*Em apoio desta tese invocaram argumentos extraídos do contexto no qual se situa esse imposto em relação ao sistema fiscal neerlandês e aos trabalhos parlamentares preparatórios do artigo 50.º da WOB.*

*10 Há que sublinhar, no entanto, que os motivos e as circunstâncias de introdução de um imposto nacional no direito interno não podem ter qualquer incidência quanto à sua natureza em relação ao direito comunitário. A compatibilidade de um imposto nacional com o direito comunitário não depende, com efeito, nem da sua designação, nem dos meios legislativos internos pelos quais foi adoptado no direito nacional, mas das suas características objectivas.*

*11 O imposto extraordinário em causa não é cobrado de modo comparável ao do antigo imposto cumulativo em cascata. Com efeito, é cobrado uma única vez, no estágio da entrega ou da importação. Deste modo, não pode ser considerado como a manutenção parcial do antigo sistema dos impostos cumulativos em cascata.*

*12 Todavia, um imposto nacional, mesmo que não fosse cobrado segundo esse antigo sistema, poderia considerar-se contrário ao direito comunitário, se impedisse o pleno efeito do sistema comum de IVA, introduzido pelas primeira e segunda directivas de 11 de*

*Abril de 1967, e completado, nomeadamente, pela sexta directiva de 17 de Maio de 1977, que, ao substituir a segunda directiva, especificou e reforçou ainda mais a estrutura e as modalidades de aplicação do sistema comum de IVA.*

13 *Todavia, o direito comunitário não comporta, no seu estágio actual, qualquer disposição específica que vise excluir ou limitar a faculdade de os Estados-membros instituírem impostos diferentes dos impostos sobre o volume de negócios. Esta faculdade é expressamente confirmada pelo artigo 33.º da sexta directiva, segundo o qual "salvo o disposto noutras normas comunitárias, as disposições da presente directiva não impedem um Estado-membro de manter ou introduzir impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos e apostas, sobre consumos específicos, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios".*

14 *Como o Tribunal declarou no acórdão de 8 de Julho de 1986 (Kerrutt/Finanzamt Moenchengladbach-Mitte, 73/85, Colect., p. 2219), resulta desta disposição que o direito comunitário admite a existência de regimes de tributação paralelos ao IVA. Os Estados-membros podem, conseqüentemente, adoptar impostos que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, mesmo*

*quando, como no caso em apreço, a sua cobrança conduza a um cúmulo com o IVA relativamente a uma única e mesma operação.*

15 *A resposta à primeira questão depende, portanto, da questão de saber se o imposto extraordinário em causa, tal como foi definido pelo acórdão de reenvio, deve ser considerado um imposto sobre o volume de negócios, na acepção do artigo 33.º da sexta directiva.*

16 *Há que recordar a este respeito que, segundo a jurisprudência fixada pelo acórdão de 27 de Novembro de 1985 (Rousseau Wilmot, 295/84, Recueil, p. 3759), a noção de "imposto sobre o volume de negócios" têm um alcance especial no âmbito do artigo 33.º da sexta directiva. O Tribunal declarou que, para decidir o problema colocado, o alcance do artigo 33.º devia ser determinado à luz da função dessa disposição no âmbito do sistema harmonizado do imposto sobre o volume de negócios sob forma de sistema comum sobre o valor acrescentado.*

17 *Resulta igualmente deste acórdão que o artigo 33.º da sexta directiva, que dá liberdade aos Estados-membros para manterem ou introduzirem determinados impostos indirectos, desde que não se trate de impostos "que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios", tem por objectivo impedir que o funcionamento do sistema comum de IVA seja comprometido por*

*medidas fiscais de um Estado, que onerem a circulação dos bens e dos serviços e tributem as transacções comerciais de modo comparável ao que caracteriza o IVA.*

18 *Como o Tribunal declarou, nomeadamente, nos acórdãos de 27 de Novembro de 1985 e de 3 de Março de 1988 (Rousseau Wilmot, 295/84, atrás citado, e Bergandi, 252/86, Colect., p. 1343), o princípio do sistema comum de IVA consiste, por força do artigo 2.º da primeira directiva, em aplicar aos bens e serviços, até ao estágio do comércio a retalho, um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação. Todavia, em cada transacção, o imposto sobre o valor acrescentado só é exigível com prévia dedução do montante do IVA que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço; o mecanismo das deduções é regulado pelo n.º 2 do artigo 17.º da sexta directiva de modo que permite aos sujeitos passivos deduzir do IVA de que são devedores os montantes deste imposto que já incidiram sobre os bens, a montante.*

19 *Assim, é necessário determinar se a cobrança do BVB compromete o funcionamento do sistema comum de IVA no estágio actual do processo de harmonização fiscal comunitário, na medida*

*em que onera os veículos automóveis ligeiros de passageiros de modo comparável ao IVA.*

*20 A este respeito há que observar, por um lado, que, embora seja um imposto sobre o consumo cuja base de tributação é proporcional ao preço dos veículos automóveis ligeiros de passageiros, o BVB não constitui, no entanto, um imposto geral, uma vez que só incide sobre duas categorias de produtos bem determinados, ou seja, os veículos automóveis ligeiros de passageiros e os motociclos. Por outro lado, não incide sobre a circulação dos bens e dos serviços e não onera as transacções comerciais de modo comparável ao IVA, uma vez que só é aplicado uma única vez, na entrega pelo fabricante ou na importação, e é, em seguida, integralmente repercutido na fase de comercialização seguinte, sem que haja uma nova imposição. Além disso, uma vez que o BVB pago não é deduzível a montante, faz parte integrante do preço de custo do veículo; e os veículos usados, excepto os importados, já não estão sujeitos ao BVB. Por outro lado, o BVB não compromete o funcionamento do sistema comum de IVA, uma vez que é cobrado paralelamente e não em sua substituição total ou parcial. Por último, a base de tributação do BVB é o preço de catálogo do veículo sem IVA, e, quando devido, o IVA é calculado*

*com base na contrapartida realmente obtida pelo fornecedor, incluindo o BVB.*

*21 Estas considerações demonstram que um imposto do tipo do referido pelo órgão jurisdicional nacional não reúne os elementos constitutivos de um imposto sobre o volume de negócios, na acepção do artigo 33.º da sexta directiva.*

*22 Por outro lado, convém assinalar que os problemas colocados pelos presentes litígios são sensivelmente diferentes dos que deram origem aos acórdãos do Tribunal de 10 de Abril de 1984 (Comissão/Reino da Bélgica, 324/82, Recueil, p. 1861) e de 4 de Fevereiro de 1988 (Comissão/Reino da Bélgica, 391/85, Colect., p. 579). Com efeito, no acórdão de 10 de Abril de 1984, o Tribunal considerou que a sexta directiva se opunha à manutenção do preço de catálogo dos veículos automóveis ligeiros de passageiros como base da tributação do IVA. No acórdão de 4 de Fevereiro de 1988, o Tribunal considerou que a obrigação de dar cumprimento ao primeiro acórdão se opunha à adopção de um imposto de matrícula sobre os veículos ligeiros de passageiros e mistos novos, cuja base de tributação era constituída pelo preço de catálogo, sendo concedida uma isenção até ao limite do montante que serviu de base de tributação do IVA para a entrega ou a importação do veículo, dado que essa regulamentação pressupunha,*

*de facto, a manutenção do preço de catálogo como base de tributação dos veículos automóveis ligeiros de passageiros e mistos novos. Pelo contrário, o BVB constitui um imposto independente do IVA e faz sempre parte da base de tributação deste último.*

*23 Por último, as recorrentes no processo principal recordaram também a reserva enunciada no artigo 33.º, "salvo o disposto noutras disposições comunitárias", alegando que a cobrança do BVB era contrária ao artigo 95.º do Tratado.*

*24 A este respeito há que salientar que resulta das observações formuladas pelos órgãos jurisdicionais de reenvio que este imposto, que onera nas mesmas condições os veículos automóveis importados e os de origem nacional, não contém qualquer efeito discriminatório ou protector. Esse imposto não é, deste modo, incompatível com o artigo 95.º do Tratado.*

*25 Consequentemente, há que responder à primeira questão apresentada nos dois processos pelo Hoge Raad que as disposições contidas na primeira, segunda e sexta directivas não se opõem à cobrança de um imposto de consumo extraordinário, como o BVB, sobre os veículos automóveis ligeiros de passageiros.*

*Quanto às duas questões*

*26. Tendo em consideração a resposta dada à primeira questão, as segundas questões ficam sem objecto.*

## **Decisão sobre as despesas**

*Quanto às despesas*

*27 As despesas em que incorreram o Governo dos Países Baixos, o Governo do Reino Unido e a Comissão das Comunidades Europeias, que apresentaram observações ao Tribunal, não podem ser reembolsadas. Tendo o processo, em relação às partes no processo principal, a natureza de um incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.*

## **Parte decisória**

*Pelos fundamentos expostos,*

*O TRIBUNAL*

*pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Hoge Raad dos Países Baixos por acórdãos de 9 de Março de 1988, declara:*

*As primeira, segunda e sexta directivas respeitantes ao imposto sobre o volume de negócios não se opõem à cobrança de um imposto*

*de consumo extraordinário sobre os veículos automóveis ligeiros de passageiros, tal como o Bijzondere Verbruiksbelasting van personenauto' s.*