

|

## 61988J0165

ACORDAO DO TRIBUNAL DE 5 DE DEZEMBRO DE 1989. - ORO AMSTERDAM BEHEER BV E CONCERTO BV CONTRA INSPECTEUR DER OMZETBELASTING. - PEDIDO DE DECISAO PREJUDICIAL: GERECHTSHOF AMSTERDAM - PAISES BAIXOS. - IVA - REGIME DE REVENDA DE BENS EM SEGUNDA MAO. - PROCESSO 165/88.

*Colectânea da Jurisprudência 1989 página 04081*

Sumário

Partes

Fundamentação jurídica do acórdão

Decisão sobre as despesas

Parte decisória

## Palavras-chave

++++

*1. Estados-membros - Obrigações - Obrigação de agir em vez do Conselho em caso de omissão deste - Ausência*

*(Tratado CEE, artigo 5.º)*

*2. Disposições fiscais - Harmonização de legislações - Impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado - Bens em segunda mão - Venda por um sujeito passivo após compra a um sujeito não passivo - Regime nacional que não permite a tomada em consideração do imposto residual incorporado no preço de compra - Compatibilidade com a regulamentação comunitária no seu estado actual*

*(Directiva do Conselho 77/388/CEE, artigo 32.º)*

## Sumário

*1. Embora seja um facto que, em caso de omissão do Conselho em tomar medidas da competência exclusiva das Comunidades Europeias, a manutenção ou a instituição, pelos Estados, de medidas nacionais destinadas à realização dos objectivos comunitários, no quadro do dever de cooperação que lhes incumbe por força do artigo 5.º do Tratado, pode, em certos casos,*

*não suscitar objecções de princípio, daí não decorre um princípio geral segundo o qual os Estados-membros têm a obrigação de se substituírem ao Conselho quando este não toma as medidas que relevam da sua competência.*

*2. No seu estado actual o direito comunitário e as normas comunitárias que regulam o imposto sobre o valor acrescentado não se opõem a uma legislação nacional que não permite ter em conta, para o cálculo do imposto devido a título do volume de negócios realizado com a venda de bens em segunda mão, da parte residual do imposto incorporada no preço dos bens que foram comprados a particulares não sujeitos passivos a fim de serem revendidos.*

*Com efeito, enquanto o legislador comunitário não tiver intervindo e na medida em que é impossível encontrar no sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado, tal como o mesmo existe actualmente, os fundamentos necessários à definição e à fixação de modalidades de aplicação de um regime comum de tributação que, no domínio do comércio dos bens em segunda mão, permita evitar duplas tributações, deve aplicar-se o artigo 32.º da sexta directiva que se limita a autorizar os Estados-membros que apliquem um regime especial para os bens em segunda mão a mantê-lo, mas que em contrapartida não lhes impõe qualquer obrigação de instituir um no caso de o mesmo não existir.*

## **Partes**

*No processo C-165/88,*

*que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal pelo Gerechtshof de Amesterdão, ao abrigo do artigo 177.º do Tratado CEE, e destinado a obter no litígio pendente nesse órgão jurisdicional entre*

*ORO Amsterdam Beheer BV en Concerto BV,*

*e*

*Inspecteur der Omzetbelasting de Amesterdão,*

*uma decisão a título prejudicial sobre a compatibilidade com o direito comunitário e, nomeadamente, com o artigo 32.º da sexta directiva IVA do Conselho (77/388/CEE), de 17 de Maio de 1977, de uma legislação nacional que impõe a cobrança, sem redução, do imposto sobre o volume de negócios sobre a entrega de bens em segunda mão, sem ter em conta a este respeito o facto de os bens terem sido comprados a particulares sendo já assim onerados com uma tributação remanescente,*

*O TRIBUNAL,*

*constituído pelos Srs. O. Due, presidente, C. N. Kakouris, presidente de secção, T. Koopmans, R. Joliet, J. C. Moitinho de Almeida, G. C. Rodríguez Iglesias e F. Grévisse, juízes*

*advogado-geral: G. Tesauro*

*secretário: J. A. Pompe, secretário adjunto*

*considerando as observações apresentadas:*

*- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por J. F. Buhl, consultor jurídico*

da Comissão, e B. J. Drijber, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes,

- em representação do Governo neerlandês, por E. F. Jacobs e M. A. Fierstra, na qualidade de agentes,

- em representação de Oro Amsterdam Beheer BV e Concerto BV, por W. e G. Molenaar, na qualidade, respectivamente, de director e de mandatário,

visto o relatório para audiência e na sequência da mesma realizada em 12 de Julho de 1989,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 24 de Outubro de 1989,

profere o presente

Acórdão

## **Fundamentação jurídica do acórdão**

1 Por decisão de 24 de Maio de 1988, que deu entrada no Tribunal em 13 de Junho seguinte, o *Gerechtshof de Amesterdão* colocou, ao abrigo do artigo 177.º do Tratado CEE, duas questões prejudiciais relativas à interpretação das disposições do Tratado e da sexta directiva do Conselho de 17 de Maio de 1977 (77/388/CEE), 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, adiante "sexta directiva"), a fim de poder apreciar a compatibilidade, com o direito comunitário, da legislação fiscal neerlandesa, na medida em que esta não prevê disposições especiais no que diz respeito à aplicação do sistema do IVA ao comércio de bens em segunda mão, quando estes são comprados a particulares com vista à revenda.

2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio que opõe *ORO Amsterdam Beheer BV* e *Concerto BV* à administração fiscal neerlandesa quanto ao imposto sobre o valor acrescentado devido pelo volume de negócios realizado durante o mês de Dezembro de 1986.

3 Decorre dos autos que as sociedades requerentes no processo principal, que exploram um comércio de discos, cassetes e discos compactos, novos ou em segunda mão, realizaram, relativamente ao mês de Dezembro de 1986, um montante total de vendas de 256 698 HFL, sem impostos, dos quais 250 915 estão sujeitos à taxa IVA de 20%. Tendo em conta a dedução do imposto pago a montante, as sociedades pagaram à administração um montante de IVA de 37 608 HFL.

4 Entretanto, as sociedades pediram, em 5 de Março de 1987, perante o *Gerechtshof de Amesterdão*, o reembolso, num montante de 6 251 HFL, do imposto pago. Este pedido foi introduzido com base em que devia ser admitido como dedução do imposto devido pelas vendas do mês de Dezembro de 1986 o montante de IVA ainda incorporado no preço dos artigos comprados em segunda mão pelas sociedades a particulares. Quantificando este montante, de modo fixo, em 20/120 da soma das aquisições de bens em segunda mão efectuadas no decurso do mês de Dezembro de 1986, ou seja, 37 509 HFL, as sociedades pediram a devolução de 6 251 HFL.

5 O *Gerechtshof de Amesterdão* verificou que não existia qualquer disposição da legislação fiscal neerlandesa que permitisse a dedução, a título do imposto pago a montante, do imposto

onerando bens comprados em segunda mão por um sujeito passivo a um particular não sujeito passivo. Observando que nos termos das directivas relativas ao IVA, como nos da jurisprudência do Tribunal, uma das características fundamentais do sistema do IVA é a imputação, em cada estágio da comercialização de um bem, sobre o imposto devido, do imposto pago a montante, o órgão jurisdicional a quo suspendeu a instância e colocou ao Tribunal as duas questões seguintes:

"1) É compatível com o direito comunitário e, nomeadamente, com as disposições do Tratado que institui a Comunidade Económica Europeia e com a sexta directiva do Conselho das Comunidades Europeias de 17 de Maio de 1977 relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (77/388/CEE) que, em Dezembro de 1986, um Estado-membro cobre, sem redução, o imposto sobre o volume de negócios sobre a transacção de bens em segunda mão, sem tomar minimamente em conta a este respeito o facto de os bens terem sido comprados a particulares, enquanto o Conselho das Comunidades Europeias se comprometeu na sua sexta directiva já referida a adoptar, antes de 31 de Dezembro de 1977, o regime comunitário de tributação para o comércio de bens em segunda mão tendo-o anunciado, mas não tendo até ao momento adoptado ainda qualquer atitude?"

2) Na hipótese de à primeira questão ser dada resposta negativa de que modo se deve ter em conta, aquando do cálculo do imposto sobre o volume de negócios devido sobre a transacção de bens em segunda mão, o facto de estes bens terem sido comprados a particulares?"

6 Para mais ampla exposição dos factos no processo principal, da regulamentação comunitária, da tramitação processual, bem como das observações apresentadas ao Tribunal, remete-se para o relatório para audiência. Estes elementos do processo só serão a seguir retomados na medida necessária à fundamentação da decisão do Tribunal.

7 Pela sua primeira questão prejudicial, o Gerechtshof de Amesterdão pretende saber, em suma, se o direito comunitário e, em especial, a sexta directiva se opõem a uma legislação fiscal nacional que não permite ter em conta, para o cálculo do IVA devido a título do volume de negócios realizado com a venda de bens em segunda mão, a parte residual do imposto incorporado no preço dos bens que foram comprados a particulares não sujeitos passivos com vista a serem revendidos.

8 Não existe actualmente qualquer disposição de direito comunitário que defina um regime especial de IVA para os bens em segunda mão. Na sua proposta de sexta directiva, feita ao Conselho em 29 de Junho de 1973 (JO C 80, p. 1), a Comissão tinha previsto, no artigo 26.º, um "regime especial dos bens em segunda mão", definidos pelo n.º 1 deste texto, do modo seguinte: "Por 'bens em segunda mão' entendem-se os bens móveis usados susceptíveis de reutilização, tal e qual ou após reparação, com excepção das obras de arte originais criadas pela mão do artista, das antiguidades, dos selos de colecção e das moedas antigas".

9 Este "regime especial" previa que a aquisição de um bem em segunda mão pertencente a um sujeito não passivo por um sujeito passivo que o destinasse à revenda permitia a este último ter em conta o IVA que tinha onerado o bem em questão e especificava as modalidades de cálculo da dedução de que o adquirente beneficiava.

10 Não tendo sido alcançada qualquer solução a partir das propostas da Comissão, o Conselho adoptou, a título transitório, o artigo 32.º da sexta directiva, que tem a seguinte redacção:

"O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, adoptará, até 31 de Dezembro de 1977, o regime comunitário de tributação aplicável no sector dos bens em segunda

*mão, objectos de arte, antiguidades e objectos de colecção. Até à aplicação deste regime comunitário, os Estados-membros que, à data da entrada em vigor da presente directiva, apliquem um regime especial no sector acima referido podem manter esse regime."*

*11 Em aplicação do primeiro parágrafo desta disposição a Comissão apresentou, em 11 de Janeiro de 1978, ao Conselho, uma proposta de sétima directiva definindo o "regime comum de imposto sobre o valor acrescentado aplicável no domínio dos objectos de arte, de colecção, antiguidades e bens em segunda mão" (JO C 26, p. 2), posteriormente alterada (alterações apresentadas ao Conselho em 16 de Maio de 1979, JO C 136, p. 8). Não tendo o Conselho chegado a qualquer solução a Comissão retirou esta proposta em Novembro de 1987. Em 11 de Janeiro de 1989 (JO C 76, p. 10) foi apresentada ao Conselho uma nova proposta que ainda não foi adoptada.*

*12 As sociedades requerentes no processo principal, bem como a Comissão, alegam, em primeiro lugar, que resulta da jurisprudência do Tribunal (acórdãos de 5 de Maio de 1982, Gaston Schul Douane-Expéditeur BV, 15/81, Recueil, p. 1409, e de 21 de Maio de 1985, Gaston Schul Douane-Expéditeur 47/84, Recueil, p. 1491) um princípio geral de proibição das duplas tributações, de onde decorre a validade das medidas nacionais para as evitar, nomeadamente no domínio dos bens em segunda mão (acórdãos de 10 de Julho de 1985, Comissão/Países Baixos, 16/84, Recueil, p. 2355, e Comissão/Irlanda, 17/84, Recueil, p. 2375).*

*13 Defende-se em segundo lugar que, no caso de omissão do Conselho, os Estados têm, nos termos dos acórdãos de 5 de Maio de 1981, Comissão/Reino Unido (804/79, Recueil, p. 1045) e de 28 de Março de 1984, Pluimveeslachterij Midden-Nederland e Van Miert (47 e 48/83, Recueil, p. 1721), a possibilidade de manter ou de adoptar medidas adequadas à realização dos objectivos comunitários. Se bem que as medidas de harmonização fiscal sejam da competência exclusiva do Conselho, os Estados teriam mesmo, tendo em conta a omissão daquele, no que diz respeito ao regime de tributação dos bens em segunda mão, a obrigação de agir a fim de ser respeitado o princípio fundamental de proibição da dupla tributação. Esta obrigação de agir justificar-se-ia pela evolução do direito comunitário no domínio do IVA.*

*14 Por seu lado o Governo neerlandês salienta que o artigo 32.º da sexta directiva prevê uma cláusula de standstill que proíbe aos Estados-membros alterarem ou alargarem as disposições específicas existentes para os bens em segunda mão com a finalidade de evitar que surjam, nas legislações dos Estados, divergências suplementares. Nada no artigo 32.º implica que os Estados tenham a obrigação de agir a fim de instituírem um regime especial dos bens em segunda mão.*

*15 Convém, liminarmente, para responder a esta discussão sobre a pretensa possibilidade ou obrigação de agir dos Estados-membros em razão da omissão do Conselho em definir, como o prevê o primeiro parágrafo do artigo 32.º da sexta directiva, o regime comunitário de tributação aplicável no domínio dos bens em segunda mão, sublinhar que, com efeito, o Tribunal decidiu que em caso de omissão do Conselho em tomar medidas relevando da competência exclusiva das Comunidades Europeias, a manutenção ou a instituição pelos Estados, de medidas nacionais destinadas à realização dos objectivos comunitários, no quadro do dever de cooperação que lhes incumbe por força do artigo 5.º do Tratado, pode, em certos casos, não suscitar objecções de princípio. Mas desta jurisprudência não decorre um princípio geral segundo o qual os Estados-membros teriam a obrigação de se substituírem ao Conselho quando este não toma as medidas que relevam da sua competência.*

*16 A questão essencial é, no entanto, que, no sistema a que se refere o juiz de reenvio, se um particular vende um bem a um comerciante sujeito passivo, esta transacção não dá direito à imposição de IVA, mas à revenda pelo sujeito passivo é imposto um montante de IVA proporcional ao preço de revenda sem que o sujeito passivo tenha direito a uma dedução do IVA*

que já onerou o bem a montante.

17 A questão é, assim, saber se a ausência, numa legislação nacional, de um regime especial de IVA para os bens em segunda mão que permita evitar esta dupla tributação é contrária ao Tratado e à sexta directiva. A questão coloca-se igualmente se uma legislação nacional tiver disposições que, por serem relativas às modalidades especiais de tributação de certas transacções incidindo sobre bens em segunda mão, são parcelares e não podem ser vistas como constituindo um regime de conjunto de tributação com IVA aplicável no domínio dos bens em segunda mão. A jurisprudência do Tribunal não permite, ela própria, dar uma resposta geral e positiva a esta questão.

18 Em primeiro lugar, deve assinalar-se que, embora nos seus acórdãos de 5 de Maio de 1982, *Gaston Schul Douane-Expeditur BV*, e de 21 de Maio de 1985, *Gaston Schul Douane-Expeditur BV*, já referidos, invocados pelas sociedades requerentes no processo principal e pela Comissão, o Tribunal tenha declarado incompatível com o direito comunitário a cobrança do IVA aquando da importação de um bem entregue por um particular de um outro Estado-membro, ao passo que uma transacção do mesmo tipo, no interior do Estado de importação, não estava sujeita ao IVA, esta solução assenta não num princípio geral de proibição de um cúmulo de impostos, mas no artigo 95.º do Tratado que proíbe as imposições internas discriminatórias em relação aos bens importados.

19 É incontestável que, para a aplicação do n.º 2, alínea a), do artigo 6.º da sexta directiva, que prevê a tributação, como prestações de serviços, da utilização, a título privado, pelo sujeito passivo ou do seu pessoal, de um bem afecto à empresa sempre que relativamente a este bem tenha havido dedução de IVA, o Tribunal decidiu que esta tributação estava excluída no caso de um bem comprado em segunda mão e que, por esta razão, não tinha sido objecto de dedução (Acórdão de 27 de Junho de 1989, *Kuehne*, 50/88, *Colect.*, p. 1925).

20 Mas esta solução tem o seu fundamento no próprio texto do n.º 2, alínea a), do artigo 6.º cujo objectivo é evitar que, pela utilização privada de bens profissionais, possa ser realizado um consumo final com franquia do imposto sobre o valor acrescentado e que só exige, em consequência, a tributação da utilização deste bem se o mesmo tiver sido objecto de dedução do imposto que onerou a sua aquisição.

21 Considerado no seu conjunto, o regime comunitário do IVA é o resultado de uma harmonização progressiva das legislações nacionais no âmbito dos artigos 99.º e 100.º do Tratado. Como declarado várias vezes pelo Tribunal, esta harmonização, tal como realizada pelas sucessivas directivas e, nomeadamente, pela sexta directiva, só é ainda uma harmonização parcial.

22 É um facto que esta harmonização tem, nomeadamente, por objecto excluir as duplas tributações sendo inerente ao mecanismo do IVA a dedução, em cada estágio, do imposto que onerou uma operação a montante.

23 Mas este objectivo não foi, como resulta dos termos do artigo 32.º da sexta directiva, ainda atingido e é impossível encontrar no sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado, tal como o mesmo existe actualmente, os fundamentos necessários à definição e à fixação de modalidades de aplicação de um regime comum de tributação que, no domínio do comércio dos bens em segunda mão, permita evitar duplas tributações.

24 Nestas condições, enquanto o legislador comunitário não actuar, devemos aplicar o artigo 32.º da sexta directiva que se limita a autorizar os Estados-membros que apliquem um regime especial de IVA para os bens em segunda mão a mantê-lo, mas, em contrapartida não lhes impõe

*qualquer obrigação de instituir um no caso de ele não existir.*

*25 Deve, assim, responder-se à primeira questão prejudicial que no seu estágio actual o direito comunitário e as normas comunitárias que regulam o IVA não se opõem a uma legislação nacional que não permite ter em conta, para o cálculo do IVA devido a título do volume de negócios realizado com a venda de bens em segunda mão, da parte residual do imposto incorporada no preço dos bens que foram comprados a particulares não sujeitos passivos a fim de serem revendidos.*

*26 Tendo em conta a resposta dada à primeira questão prejudicial, não cabe responder à segunda questão prejudicial colocada pelo Gerechtshof de Amesterdão.*

## **Decisão sobre as despesas**

*Quanto às despesas*

*27 As despesas efectuadas pelo Governo neerlandês e pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo quanto às partes na causa principal a natureza de 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 que lhe foram colocadas pelo Gerechtshof de Amesterdão, por decisão de 24 de Maio de 1988, declara:*

*O direito comunitário e as normas comunitárias que regulam o IVA não se opõem, no seu estado actual, a uma legislação nacional que não permite ter em conta, para o cálculo do IVA devido a título do volume de negócios realizado com a venda de bens em segunda mão, da parte residual do imposto incorporada no preço dos bens que foram comprados a particulares não sujeitos passivos a fim de serem revendidos.*