

Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(.././.././../css/generic.css); EUR-Lex - 61999J0036 - PT

**Avis juridique important**

|

## 61999J0036

Acórdão do Tribunal (Sexta Secção) de 13 de Julho de 2000. - Idéal tourisme SA contra Estado Belga. - Pedido de decisão prejudicial: Tribunal de première instance de Liège - Bélgica. - IVA - Sexta Directiva 77/388/CEE - Disposições transitórias - Manutenção da isenção dos transportes aéreos internacionais de passageiros - Não isenção dos transportes internacionais de passageiros por autocarro - Discriminação - Auxílio de Estado. - Processo C-36/99.

*Colectânea da Jurisprudência 2000 página I-06049*

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 - Faculdade de os Estados-Membros manterem certas isenções a título transitório - Alcance - Isenção dos transportes aéreos internacionais de passageiros e tributação dos transportes internacionais de passageiros por autocarro - Violação do princípio da igualdade de tratamento - Inexistência*

*[Directiva 77/388 do Conselho, artigo 28.º, n.º 3, alínea b)]*

## Sumário

*\$\$Na fase actual da harmonização das legislações dos Estados-Membros relativas ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, o princípio comunitário da igualdade de tratamento não obsta à legislação de um Estado-Membro que, por um lado, em conformidade com o artigo 28.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva 77/388 relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, na versão resultante da Directiva 96/95 que altera, no que toca ao nível da taxa normal, a Directiva 77/388, continua a isentar os transportes aéreos internacionais de passageiros e, por outro, tributa os transportes internacionais de passageiros por autocarro.*

*(cf. n.º 40 e disp.)*

# Partes

No processo C-36/99,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE (actual artigo 234.º CE), pelo Tribunal de première instance de Liège (Bélgica), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

*Idéal tourisme SA*

e

*Estado belga,*

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação dos artigos 12.º, n.º 3, e 28.º, n.º 3, alínea b), 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), na versão resultante da Directiva 96/95/CE do Conselho, de 20 de Dezembro de 1996, que altera, no que toca ao nível da taxa normal, a Directiva 77/388 (JO L 338, p. 89), bem como do artigo 92.º do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 87.º CE),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA

(Sexta Secção),

composto por: J. C. Moitinho de Almeida, presidente de secção, R. Schintgen, C. Gulmann, G. Hirsch (relator) e V. Skouris, juízes,

advogado-geral: G. Cosmas,

secretário: D. Louterman-Hubeau, administradora principal,

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação da *Idéal tourisme SA*, por F. Herbert e S. Houx, advogados no foro de Bruxelas,

- em representação do Estado belga, por A. Snoecx, consultora na Direcção-Geral dos Assuntos Jurídicos do Ministério dos Negócios Estrangeiros, do Comércio Externo e da Cooperação para o Desenvolvimento, na qualidade de agente, assistida por B. van de Walle de Ghelcke, advogado no foro de Bruxelas,

- em representação do Governo francês, por K. Rispal-Bellanger, subdirectora na Direcção dos Assuntos Jurídicos do Ministério dos Negócios Estrangeiros, e D. Colas, secretário dos Negócios Estrangeiros na mesma direcção, na qualidade de agentes,

- em representação do Governo português, por L. Inez Fernandes, director do Serviço Jurídico da Direcção-Geral das Comunidades Europeias do Ministério dos Negócios Estrangeiros, A. Cortesão de Seíça Neves, jurista na mesma direcção, e R. Álvaro de Figueiredo Ribeiro, jurista na Direcção-Geral dos Transportes Terrestres, na qualidade de agentes,

- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por H. Michard e D. Triantafyllou, membros do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da *Idéal tourisme SA*, representada por F. Herbert, S. Houx e M. Pittie, advogado no foro de Bruxelas, do Estado belga, representado por B. van de Walle de Ghelcke, do Governo francês, representado por D. Colas e F. Million, encarregado de missão na Direcção dos Assuntos Jurídicos do Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente, e da Comissão, representada por H. Michard e D. Triantafyllou, na audiência de 29 de Março de 2000,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 11 de Maio de 2000,

profere o presente

Acórdão

## Fundamentação jurídica do acórdão

1 Por decisão de 8 de Fevereiro de 1999, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 10 de Fevereiro seguinte, o Tribunal de première instance de Liège submeteu, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE (actual artigo 234.º CE), duas questões prejudiciais relativas à interpretação dos artigos 12.º, n.º 3, e 28.º, n.º 3, alínea b), 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), na versão resultante da Directiva 96/95/CE do Conselho, de 20 de Dezembro de 1996, que altera, no que toca ao nível da taxa normal, a Directiva 77/388 (JO L 338, p. 89, a seguir «Sexta Directiva»), bem como do artigo 92.º do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 87.º CE).

2 Estas questões foram colocadas no âmbito de um litígio que opõe a *Idéal tourisme SA* (a seguir «*Idéal tourisme*») ao Estado belga a propósito da cobrança do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») que incide sobre as operações de transporte internacional de passageiros por autocarro efectuadas pela *Idéal tourisme*.

Regulamentação comunitária

3 O artigo 28.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva estabelece:

«Durante o período transitório a que se refere o n.º 4, os Estados-Membros podem:

...

b) Continuar a isentar as operações enumeradas no Anexo F, nas condições em vigor no Estado-Membro.»

4 O Anexo F da Sexta Directiva, intitulado «Lista das Operações referidas no n.º 3, alínea b), do artigo 28.º», refere no seu n.º 17:

«Transportes de passageiros;

*Os transportes de bens, tais como bagagens e veículos automóveis, que acompanham os passageiros ou as prestações de serviços ligados ao transporte de passageiros só serão isentos se os transportes dos referidos passageiros estiverem isentos.»*

*5 O artigo 15.º da Sexta Directiva, que, designadamente, rege a isenção dos transportes internacionais, prevê no seu n.º 6:*

*«Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:*

...

*6. A entrega, transformação, reparação, manutenção, fretamento e locação de aeronaves utilizadas por companhias de navegação aérea, que se dediquem essencialmente ao tráfego internacional remunerado, e bem assim a entrega, locação, reparação e manutenção dos objectos incorporados nas referidas aeronaves ou que sejam utilizados na sua exploração.»*

*6 Nos termos do artigo 17.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva, os Estados-Membros concedem a todos os sujeitos passivos a dedução ou o reembolso do IVA na medida em que os bens e serviços sejam utilizados para efeitos das operações isentas nos termos do artigo 15.º da mesma directiva.*

*7 O artigo 12.º, n.º 3, da Sexta Directiva estabelece as regras para a fixação, pelos Estados-Membros, da taxa normal e das taxas reduzidas do IVA aplicáveis às operações tributáveis.*

*8 O artigo 92.º, n.º 1, do Tratado estabelece:*

*«Salvo disposição em contrário do presente Tratado, são incompatíveis com o mercado comum, na medida em que afectem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.»*

#### *Regulamentação nacional*

*9 Na Bélgica, o código do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «código do IVA») prevê, no seu artigo 21.º, n.º 3:*

*«Por derrogação ao n.º 2, considera-se que o local da prestação de serviços se situa:*

...

*3.º no lugar onde se efectua o transporte em função das distâncias percorridas, quando a prestação tem por objecto um transporte.»*

*10 O artigo 1.º, n.º 1, do Decreto real n.º 20, de 20 de Julho de 1970, que fixa as taxas do imposto sobre o valor acrescentado e determina a repartição dos bens e dos serviços segundo essas taxas (Moniteur belge de 31 de Julho de 1970), estabelece:*

*«A taxa do imposto sobre o valor acrescentado é de:*

*1.º 6% no que respeita aos bens e serviços constantes do quadro A do anexo ao presente decreto.»*

11 Na rubrica XXV, intitulada «Transportes», do quadro A figuram:

«Os transportes de passageiros bem como das bagagens não registadas e dos animais que acompanham os passageiros.»

12 O artigo 41.º, n.º 1, 1.º, do código do IVA estabelece que estão isentos do IVA:

«Os transportes marítimos de passageiros; os transportes aéreos internacionais de passageiros; os transportes de bagagens e de veículos automóveis, acompanhados dos viajantes no caso dos transportes referidos no presente parágrafo 1.º.»

13 O artigo 45.º, n.º 1, do código do IVA encontra-se redigido da seguinte forma:

«Os sujeitos passivos podem deduzir do imposto de que são devedores os impostos que oneraram os bens e os serviços que lhe foram fornecidos, os bens que importou e as aquisições intracomunitárias de bens que efectuou, desde que os utilize para efectuar:

1.º operações tributadas;

2.º operações isentas nos termos dos artigos 39.º a 42.º»

14 A referida regulamentação belga relativa à isenção dos transportes aéreos internacionais de passageiros é anterior à data de entrada em vigor da Sexta Directiva.

O litígio no processo principal e as questões prejudiciais

15 A *Idéal tourisme*, cuja sede se situa em Liège (Bélgica), é uma sociedade que efectua operações de transporte internacional de passageiros por autocarro.

16 Na sua declaração mensal do IVA relativa às operações do mês de Junho de 1997, a *Idéal tourisme* declarou à taxa de 0%, em vez de à taxa de 6% prevista pela regulamentação belga, as partes das operações de transporte internacional de passageiros por autocarro efectuadas na Bélgica. Ao fazê-lo, explicou que se considerava discriminada no plano do IVA relativamente aos transportadores aéreos internacionais de passageiros. Com efeito, segundo afirma, este último modo de transporte está isento do IVA, o que não impede as empresas de transporte aéreo de deduzirem o IVA a montante enquanto a parte dos transportes de passageiros em autocarro efectuada na Bélgica está, segundo a regulamentação belga, sujeita a IVA à taxa de 6%. Tratava-se, portanto, de uma discriminação contrária ao princípio geral da igualdade que integra os princípios gerais do direito comunitário.

17 Como a administração fiscal belga solicitou à *Idéal tourisme* os montantes de 554 845 BEF a título do IVA e de 55 000 BEF a título de coimas, esta, após ter liquidado essas quantias, submeteu o processo ao Tribunal de première instance de Liège a fim de obter o seu reembolso. Nesse órgão jurisdicional, a *Idéal tourisme* alegou que a regulamentação belga que isenta os transportes aéreos internacionais de passageiros não só viola o princípio geral da igualdade, como também constitui um auxílio de Estado na acepção do artigo 92.º do Tratado em favor das companhias de navegação aérea.

18 O Tribunal de première instance de Liège, considerando que necessitava de uma interpretação do direito comunitário para proferir a sua decisão, decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) A Directiva 77/388/CEE, em especial os seus artigos 12.º, n.º 3 e 28.º, n.º 3, alínea b), autoriza os Estados-Membros a instaurar, em detrimento das empresas de transporte de pessoas por autocarro, uma discriminação contrária ao princípio da igualdade de tratamento e da não

*discriminação impostos pelo direito comunitário?*

*2) Um regime de IVA favorável a um determinado sector económico de actividades, como o em causa no caso em apreço, pode constituir um auxílio de Estado na acepção do artigo 92.º do Tratado de Roma, mesmo que não proteja exclusivamente a indústria nacional?»*

*Quanto à admissibilidade das questões prejudiciais*

*19 O Estado belga manifesta algumas dúvidas quanto à veracidade do litígio no processo principal. Em seu entender, as questões que a Idéal tourisme sugeriu ao órgão jurisdicional de reenvio que colocasse ao Tribunal de Justiça, sem serem puramente hipotéticas, tinham, no entanto, por único objectivo obter o resultado que ainda não pôde ser alcançado pela via legislativa. Remete para o douto entendimento do Tribunal de Justiça no que respeita à admissibilidade do presente pedido prejudicial.*

*20 A este propósito, importa recordar que, segundo uma jurisprudência constante, compete apenas ao juiz nacional, a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão jurisdicional a tomar, apreciar, tendo em conta as especificidades do processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que coloca ao Tribunal de Justiça (v., designadamente, acórdão de 15 de Dezembro de 1995, Bosman, C-415/93, Colect., p. I-4921, n.º 59). Não obstante, o Tribunal de Justiça considerou não poder pronunciar-se sobre uma questão prejudicial colocada por um órgão jurisdicional nacional quando é manifesto que a interpretação ou a apreciação da validade de uma regra comunitária, solicitadas pela jurisdição nacional, não têm qualquer relação com a realidade ou com o objecto do litígio no processo principal, quando o problema é hipotético ou ainda quando o Tribunal de Justiça não dispõe dos elementos de facto e de direito necessários para responder utilmente às questões que lhe são colocadas (v. acórdãos Bosman, já referido, n.º 61, e de 9 de Março de 2000, EKW e Wein & Co., C-437/97, Colect., p. 1157, n.º 52).*

*21 Ora, da decisão de reenvio resulta claramente que o recurso interposto pela Idéal tourisme visa o reembolso do montante do IVA que pagou ao Estado belga e, portanto, o benefício que poderia auferir com uma isenção do IVA sem, no entanto, perder o direito à dedução do IVA pago a montante.*

*22 Importa observar que os autos não revelam a existência de quaisquer elementos dos quais se possa inferir, de forma manifesta, que as partes no processo principal se concertaram para, através de um litígio fictício, como foi o caso do processo que esteve na origem do acórdão de 16 de Dezembro de 1981, Foglia (244/80, Recueil, p. 3045), obrigar o Tribunal de Justiça a decidir. Pelo contrário, é incontestável que as partes estão em desacordo sobre um determinado número de pontos importantes e dos autos resulta claramente que a Idéal tourisme não chegou a acordo com o Estado belga para colocar ao Tribunal de Justiça questões prejudiciais hipotéticas.*

*23 Quanto à pertinência da primeira questão, cabe observar que esta não é manifestamente destituída de pertinência dado que dos autos resulta que o órgão jurisdicional de reenvio considera que transportadores de passageiros por autocarro são, por referência às companhias aéreas, objecto de uma discriminação que lhe parece, a priori, contrária ao princípio comunitário da igualdade e da não discriminação.*

*24 Não cabe ao Tribunal de Justiça, no âmbito do exame da admissibilidade da primeira questão, apreciar esta análise.*

*25 Assim, há que responder à primeira questão prejudicial.*

26 Em contrapartida, importa observar que a segunda questão colocada não tem, manifestamente, qualquer pertinência para efeitos da solução do litígio no processo principal.

27 Através desta segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se a isenção do IVA de que beneficiam as companhias aéreas constitui um auxílio de Estado incompatível com o direito comunitário.

28 Contudo, o litígio no processo principal não respeita à questão de saber se é esse ou não o caso, antes incidindo sobre a questão de saber se determinadas operações efectuadas pela *Idéal tourisme* estão ou não sujeitas ao IVA.

29 Assim, não há que responder à segunda questão prejudicial (v., neste sentido, para um processo semelhante, acórdão *EKW e Wein & Co.*, já referido, n.º 53).

Quanto à primeira questão

30 Através da sua primeira questão, o órgão jurisdicional nacional pergunta, em substância, se o princípio da igualdade de tratamento se opõe à legislação de um Estado-Membro que, por um lado, em conformidade com o artigo 28.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva, continua a isentar os transportes aéreos internacionais de passageiros e, por outro, tributa os transportes internacionais de passageiros por autocarro.

31 A *Idéal tourisme* alega que, enquanto sociedade de transportes por autocarro, está em concorrência directa com as companhias de navegação aérea no médio curso, ou seja, nas distâncias compreendidas entre 300/400 km e 2 500/3 000 km. A diferença de tributação não se justificava, portanto, e violava o princípio da igualdade de tratamento. Em contrapartida, segundo o Estado belga e os Governos francês e português, estes dois modos de transporte não se substituem suficientemente um ao outro para poderem ser considerados como pertencendo ao mesmo mercado. A Comissão, por seu lado, sublinha dever considerar-se que a diferença de tributação em função do tipo de meio de transporte utilizado pelo sujeito passivo, objectivamente justificada ou não, está em conformidade com a Sexta Directiva enquanto o legislador comunitário não puser termo ao regime transitório de isenção.

32 A título preliminar, cabe recordar que o artigo 28.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva, em conjugação com o Anexo F da mesma directiva, autoriza, em termos claros e sem ambiguidade, os Estados-Membros a continuar a aplicar, nas mesmas condições, algumas isenções previstas na sua legislação antes da entrada em vigor da Sexta Directiva. Embora, por conseguinte, esse artigo não permita aos Estados-Membros introduzir novas isenções ou estender o alcance das isenções existentes posteriormente à data de entrada em vigor da referida directiva, em contrapartida, não obsta à redução das isenções existentes, tanto mais que a sua supressão constitui o objectivo do artigo 28.º, n.º 4, da Sexta Directiva (v. acórdão de 29 de Abril de 1999, *Norbury Developments*, C-136/97, *Colect.*, p. I-2491, n.º 19).

33 Daqui decorre que um Estado-Membro que, como o Reino da Bélgica, por um lado, sujeita a IVA os transportes internacionais efectuados pelas empresas de transporte de passageiros por autocarro e, por outro, continua a isentar os transportes aéreos internacionais de passageiros não podia alargar aos primeiros a isenção de que beneficiam os segundos, embora a diferença de tratamento violasse o princípio comunitário da igualdade de tratamento. Em contrapartida, podia tributar igualmente os transportes aéreos para que desaparecesse essa diferença de tratamento.

34 Mas importa observar que um Estado-Membro pode, por um lado, continuar a isentar, nas condições referidas no artigo 28.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva, os transportes aéreos internacionais de passageiros e, por outro, tributar os transportes internacionais de passageiros por autocarro.

35 É verdade que o princípio da igualdade de tratamento faz parte dos princípios fundamentais do direito comunitário. Este princípio exige que as situações comparáveis não sejam tratadas de forma diferente, a menos que uma diferenciação se justifique objectivamente (acórdão de 25 de Novembro de 1986, Klensch e o., 201/85 e 202/85, Colect., p. 3477, n.º 9).

36 Tal como a *Idéal tourisme* correctamente sustenta, do n.º 10 do acórdão Klensch e o., já referido, resulta igualmente que os Estados-Membros, aquando da transposição de uma directiva para o seu direito nacional, são obrigados a respeitar o princípio da igualdade de tratamento.

37 Todavia, importa recordar que 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 CE (actuais artigos 93.º CE e 94.º CE). 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 (v. acórdão de 5 de Dezembro de 1989, ORO Amsterdam Beheer e Concerto, C-165/88, Colect., p. 4081, n.º 21).

38 Como o Estado belga indicou na audiência, a harmonização pretendida ainda não é uma realidade na medida em que a Sexta Directiva autorizou, incondicionalmente, os Estados-Membros, nos termos do artigo 28.º, n.º 3, alínea b), a manterem determinadas disposições da sua legislação nacional anteriores à Sexta Directiva que, sem a referida autorização, com ela seriam incompatíveis. Assim, na medida em que um Estado-Membro mantém essas disposições, não transpõe a Sexta Directiva e não viola, portanto, nem essa directiva nem os princípios gerais comunitários que os Estados-Membros devem, de acordo com o acórdão Klensch e o., já referido, respeitar ao transpor a regulamentação comunitária.

39 Relativamente a tal situação, é ao legislador comunitário que cabe aprovar o regime comunitário das isenções do IVA e realizar assim a harmonização progressiva das legislações nacionais em matéria de IVA (v., neste sentido, acórdão de 5 de Outubro de 1999, Royscot e o., C-305/97, Colect., p. I-0000, n.º 31).

40 Há pois que responder à primeira questão no sentido de que, na fase actual da harmonização das legislações dos Estados-Membros relativas ao sistema comum do IVA, o princípio comunitário da igualdade de tratamento não obsta à legislação de um Estado-Membro que, por um lado, em conformidade com o artigo 28.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva, continua a isentar os transportes aéreos internacionais de passageiros e, por outro, tributa os transportes internacionais de passageiros por autocarro.

## **Decisão sobre as despesas**

Quanto às despesas

41 As despesas efectuadas pelos Governos francês e português 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 DE JUSTIÇA

*(Sexta Secção),*

*pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Tribunal de première instance de Liège, por decisão de 8 de Fevereiro de 1999, declara:*

*Na fase actual da harmonização das legislações dos Estados-Membros relativas ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, o princípio comunitário da igualdade de tratamento não obsta à legislação de um Estado-Membro que, por um lado, em conformidade com o artigo 28.º, n.º 3, alínea b), 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, na versão resultante da Directiva 96/95/CE do Conselho, de 20 de Dezembro de 1996, que altera, no que toca ao nível da taxa normal, a Directiva 77/388, continua a isentar os transportes aéreos internacionais de passageiros e, por outro, tributa os transportes internacionais de passageiros por autocarro.*