

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
GIUSEPPE TESAURO
apresentadas em 24 de Outubro de 1989 *

Senhor Presidente,
Senhores Juizes,

1. As presentes questões prejudiciais têm a sua origem no facto de ainda não ter sido completada a harmonização das legislações fiscais no interior da Comunidade. Embora, por um lado, a primeira, a segunda e a sexta directivas¹ tenham introduzido as bases e os princípios gerais do sistema harmonizado do imposto sobre o valor acrescentado, por outro, a previsão expressa de derrogações temporárias e a existência de sectores que não estão totalmente harmonizados conduzem a que sejam submetidos à apreciação do Tribunal conflitos que resultam da contradição entre a exigência do respeito dos princípios gerais e a falta de regulamentação comum sobre certos pontos do sistema que não são desprezíveis.

O caso que ora nos ocupa é exemplar a este respeito. Enquanto um dos princípios fundamentais do sistema comum do IVA é o do não cúmulo da tributação — várias vezes recordado na jurisprudência do Tribunal —, a ausência de uma regulamentação comum no que diz respeito à tributação dos bens em segunda mão tem por consequência que este princípio não seja respeitado numa hipótese similar à que está na origem do pro-

cesso que nos é apresentado pelo juiz *a quo*. Em tal situação é necessário apreciar se a não realização do princípio da eliminação da dupla tributação é ou não compatível com o direito comunitário.

2. Abordemos brevemente os factos do processo pendente perante o juiz de reenvio, o *Gerechtshof de Amesterdão*, entre as requerentes, *ORO Amsterdam Beheer BV e Concerto BV*, e o *Inspecteur der Omzetbelastingen*, requerido.

As requerentes, após terem devidamente pago ao fisco neerlandês a diferença entre o montante do IVA resultante da venda de bens novos e em segunda mão e o montante do imposto sobre o volume de negócios pago a montante, pediram o reembolso de uma soma determinada a título do IVA ainda incorporado no preço dos bens em segunda mão comprados a fim de serem revendidos. O fisco neerlandês rejeitou este pedido.

O juiz do processo, tendo verificado que a legislação nacional não inclui qualquer disposição que permita a dedução, total ou parcial, do IVA ainda incorporado no preço dos bens em segunda mão e que a situação jurídica daí decorrente suscita um problema de interpretação do direito comunitário e, nomeadamente, do artigo 32.º da sexta directiva, colocou ao Tribunal as seguintes questões prejudiciais:

* Língua original: italiano.

1 — 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 (JO 1967, 71, de 14.4.1967, p. 1301; EE 09 F1 p. 3).
Sexta directiva 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 (77/388/CEE) (JO L 145 de 13.6.1977, p. 1; EE 09 F1 p. 54).

«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 ainda adoptado 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?»

3. Os argumentos das partes são reproduzidos no relatório para audiência e não foram modificados no decurso da mesma. Assim sendo não os recordarei.

4. Observemos a título preliminar que tanto da fase escrita como da audiência decorre

que, no caso concreto, as partes não divergem no que diz respeito à análise dos aspectos fiscais. É incontestável, com efeito, que, ao não autorizar a dedução total ou parcial do IVA constante do preço dos bens em segunda mão cedidos por um particular a um sujeito passivo aquando da ulterior venda deste bem pelo sujeito passivo, a regulamentação neerlandesa tem por efeito uma dupla tributação (cúmulo de imposições).

O que constitui o cerne do litígio, como veremos mais adiante, é a questão de saber se esta dupla tributação se pode justificar com base no artigo 32.º da sexta directiva ² ou se os Estados-membros não deviam ter sanado a omissão do Conselho introduzindo no seu sistema fiscal disposições evitando a dupla tributação.

5. A primeira questão colocada pelo juiz de reenvio pressupõe a análise do artigo 32.º da sexta directiva, com vista a determinar se, face à omissão do Conselho que não adoptou, antes de 31 de Dezembro de 1977, o regime comunitário de tributação aplicável no sector dos bens em segunda mão, os Estados-membros podiam manter em vigor o regime especial que aplicavam antes da entrada em vigor da sexta directiva.

6. Sobre este ponto o Governo dos Países Baixos alegou que o artigo 32.º deve ser interpretado no sentido de que inclui uma

2 — Este artigo 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.»

proibição de alterar os regimes especiais existentes antes da entrada em vigor da sexta directiva, enquanto o Conselho não adoptar um sistema comunitário.

Esta tese foi contestada pela Comissão e pelas requerentes no processo principal.

7. Parece-nos indubitável que o segundo parágrafo do artigo 32.º não pode ser interpretado no sentido formal alegado pelo Governo neerlandês. Com efeito não vemos como é que se pode considerar que uma *autorização* de continuar a aplicar um sistema especial pode ser desnaturada a ponto de se transformar numa *proibição* de alterar esse regime. Além de qualquer dúvida de carácter literal, basta sublinhar que o próprio Tribunal, no seu acórdão de 10 de Julho de 1985, Comissão/Países Baixos (16/84, Recueil, p. 2355), respondendo incidentalmente à Comissão que então — curiosamente — defendia a tese segundo a qual o artigo 32.º «proíbe toda e qualquer alteração dos regimes nacionais existentes», afirmou «tal não ser o caso de adaptações que tenham por objectivo tornar um regime nacional plenamente conforme ao referido artigo».

8. Nestas condições, não nos parece possível partilhar das teses do Governo neerlandês. A cláusula de «standstill» contida no segundo parágrafo do artigo 32.º deve, em nossa opinião, ser interpretada no sentido de que os Estados-membros que desejem introduzir na sua legislação um sistema de tributação dos bens em segunda mão que permita evitar a dupla tributação têm a faculdade de alterar o regime especial de tributação que existia antes da entrada em vigor da

sexta directiva. Ao agir deste modo não violariam o disposto no segundo parágrafo do artigo 32.º Com efeito não me parece ser convincente o argumento de natureza técnica segundo o qual qualquer alteração da legislação existente tornaria a harmonização ao nível comunitário mais difícil; é sempre necessário, bem entendido, que a finalidade prosseguida, mesmo com meios diferentes consoante os Estados-membros, seja atingir um objectivo conforme aos princípios gerais do sistema do IVA e, em especial, ao princípio da eliminação de toda e qualquer dupla tributação.

9. É evidente que esta primeira conclusão não resolve o problema que nos foi colocado pelo juiz de reenvio. Resulta, com efeito, tanto do teor da sua primeira questão como das observações apresentadas pelas requerentes e pela Comissão que a verdadeira interrogação incide não tanto sobre a *faculdade*, para um Estado-membro, de alterar o seu regime de tributação, como sobre a existência de uma *obrigação*, face à omissão do Conselho, de adoptar medidas internas que permitam evitar a dupla tributação.

10. A este respeito devemos admitir que à primeira vista pode parecer estranho que apesar da disposição expressa do primeiro parágrafo do artigo 32.º o Conselho ainda não tenha adoptado, treze anos após o termo do prazo indicado, um regime comunitário de tributação num sector tão importante como o dos bens em segunda mão.

11. Não pensamos todavia que esta situação seja susceptível de originar, em relação aos Estados-membros, uma *obrigação* de adoptar medidas nacionais para sanar a inacção do Conselho.

12. Em primeiro lugar estamos de acordo com o Governo neerlandês quando afirma que não se encontra no caso concreto a *ratio decidendi* do acórdão de 5 de Maio de 1982, Schul I (15/81, Recueil, p. 1409). Este acórdão fundamentava-se na violação de uma disposição específica do Tratado, o artigo 95.º, que não é aplicável no caso concreto.

Em termos estritamente jurídicos, a omissão do Conselho consiste no facto de não ter cumprido uma obrigação de legislar num prazo determinado que tinha *imposto a ele próprio*, sem que tal lhe tenha sido imposto por uma disposição específica do Tratado. Ao aplicar a teoria da hierarquia das normas podemos mesmo ser levados a defender que o Conselho não violou qualquer norma de carácter superior e que, pela sua omissão, se limitou a não cumprir uma exigência processual que ele próprio tinha adoptado e em que o carácter peremptório do prazo está inteiramente por demonstrar.

Sustentar que o não respeito de um prazo manifestamente destituído de carácter imperativo deve ter por consequência uma obrigação para os Estados-membros, a de introduzirem na sua ordem jurídica uma regulamentação com os mesmos efeitos daquela que o Conselho devia ter adoptado mas não adoptou, redundando, na prática, em negar a existência de um poder discricionário do Conselho em matéria de harmonização fiscal.

Não pensamos, portanto, que o não respeito do prazo previsto dê origem a uma obrigação a cargo dos Estados-membros de «anteciparem» uma decisão comunitária que o

Conselho, por razões particulares, não pôde adoptar.

13. Acrescentamos que o próprio teor do artigo 32.º não nos parece militar em favor das teses da Comissão. Se o legislador tivesse querido limitar a duração da autorização, dada aos Estados-membros, de continuarem a aplicar um regime especial unicamente durante o período até 31 de Dezembro de 1977, não teria escolhido, no segundo parágrafo, utilizar os termos «até à entrada em vigor do regime comunitário». Teria sido mais simples e mais directo utilizar a expressão «até 31 de Dezembro de 1977».

Verifique-se a este respeito que esta interpretação coincide com a defendida pelo advogado-geral M. Darmon nas suas conclusões no referido processo, Comissão/Países Baixos (16/84). Referindo-se ao artigo 32.º, observou: «Esta disposição permite, a título transitório e até que esteja terminada a harmonização em matéria de IVA, derrogar o regime comum estabelecido na sexta directiva...» (o sublinhado é nosso).

14. Não pensamos que se possam invocar contra esta conclusão, como a Comissão o tenta, os acórdãos de 28 de Março de 1984, *Pluimveeslachterij* (47 e 48/83, Recueil, p. 1721), e de 5 de Maio de 1981, *Comissão/Reino Unido* (804/79, Recueil, p. 1045). Segundo a Comissão, resulta destes acórdãos que, em caso de omissão do Conselho, com base no dever de cooperação imposto no artigo 5.º do Tratado, a manutenção ou a instituição por um Estado-membro de medidas nacionais destinadas a prosseguir os objectivos contemplados pela regulamentação comunitária não pode, em princípio, ser objecto de censura.

15. A argumentação da Comissão não resiste a uma análise crítica. Resulta dos acórdãos referidos que a sua *ratio decidendi* é totalmente diversa da que alega a Comissão. O teor dos acórdãos não suscita a menor dúvida: trata-se apenas de uma *faculdade* reconhecida aos Estados-membros numa situação de omissão do Conselho, «de manter ou instituir» regras nacionais. Entre o facto de admitir uma *faculdade* e o pretender a existência de uma *obrigação* vai um abismo que nem mesmo a referência feita pelo Tribunal ao cumprimento de uma obrigação de cooperação baseada no artigo 5.º do Tratado CEE é suficiente para ultrapassar. A argumentação extraída do artigo 5.º e retomada no acórdão Comissão/Reino Unido (804/79), já citado, tem uma função totalmente diferente da que a Comissão lhe pretende atribuir. Noutros termos, o Tribunal não disse que, devido à existência de uma obrigação de colaboração ex artigo 5.º, os Estados-membros são *obrigados* a sanar a omissão do legislador comunitário. Pelo contrário, o Tribunal serviu-se de uma argumentação fundada no artigo 5.º para limitar a possibilidade de legislar dos Estados-membros num sector regulado por uma organização comum de mercado. No n.º 23 dos fundamentos do acórdão *Pluimveeslachterij* (47 e 48/83), especifica-se, com efeito, claramente que: «tais medidas não devem no entanto ser consideradas como relevando do exercício de uma competência própria dos Estados-membros».

Por último, resulta claramente da continuação do acórdão (n.º 25 dos fundamentos) que se tratam sempre de «autorizações» («as disposições adoptadas ou mantidas pelos Estados-membros na situação anteriormente descrita... são *admissíveis*») e não de obrigações incumbindo aos Estados-membros. Salientemos ainda *ad abundantiam* que as conclusões da advogada-geral S. Rosès, de-

monstram claramente que o que está em causa é a existência de uma «competência substitutiva» dos Estados-membros (ver, em especial, *Recueil* 1984, p. 1745) e não de uma obrigação de agir legislando para se substituir ao Conselho em caso de omissão deste último. Além disso, tal levantaria outro problema que preferimos apenas evocar sem o aprofundar, ou seja, o da utilidade da acção por omissão ex artigo 175.º se se admitisse que a omissão do Conselho dá origem a uma obrigação de acção por parte dos Estados-membros.

16. Por último desejaríamos mencionar, numa preocupação de exaustão e embora a Comissão não tenha ainda utilizado este tipo de argumento, que a existência de uma obrigação dos Estados-membros em caso de inacção do Conselho também não pode ser deduzida da circunstância de a Comissão ter introduzido várias propostas de directiva para implementar o disposto no primeiro parágrafo do artigo 32.º Com efeito, resulta do acórdão de 16 de Dezembro de 1981, *Tymen* (269/80, *Recueil*, p. 3079), que:

«Deve observar-se a este respeito que uma proposta feita pela Comissão ao Conselho e visando a instituição de uma acção comunitária concertada não pode em si ser considerada como aprovando uma medida nacional unilateral, mesmo de conteúdo idêntico, adoptada num domínio da competência da Comunidade. O raciocínio do Governo britânico equivaleria a reconhecer a legalidade de medidas nacionais adoptadas na esfera de competências da Comunidade apenas devido ao facto de existência de uma proposta comunitária essencialmente idêntica. Tal seria não só contrário à segurança jurídica mas conduziria igualmente à alteração da repartição de competências entre a Comuni-

dade e os Estados-membros, lesando, assim, os equilíbrios essenciais instituídos pelo Tratado.»

17. Dada uma resposta negativa à primeira questão não será necessário responder à segunda.

18. Em conclusão, propomos que se responda ao órgão jurisdicional de reenvio que no estado actual do direito comunitário o facto de um Estado-membro cobrar um imposto sobre o volume de negócios, sem qualquer redução, pela venda de bens em segunda mão, sem ter em conta que estes bens foram comprados a particulares, não é incompatível com a sexta directiva do Conselho relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios e, nomeadamente, com o seu artigo 32.º