

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

MARCO DARMON

apresentadas em 24 de Junho de 1992*

*Senhor Presidente,
Senhores Juizes,*

1. Com a presente questão prejudicial, o Rechtbank van eerste aanleg te Brussel solicita ao Tribunal de Justiça que determine o regime do IVA aplicável a um bem usado vendido por um sujeito passivo a outro sujeito passivo.
2. Os factos são os seguintes. A sociedade «K» Line Air Service Europe BV (a seguir «K» Line»), sujeito passivo do IVA, vende um veículo Mercedes 280 SE usado à sociedade Eulaerts (a seguir «Eulaerts»), ela própria sujeito passivo. Em 27 de Outubro de 1988, a «K» Line passa uma factura e calcula o IVA (25 %) e o imposto de luxo (8 %), tomando como matéria colectável o preço de venda sem impostos do veículo, ou seja, 260 000 BFR. A Eulaerts paga esta primeira factura. Em 21 de Fevereiro de 1989, após um controlo fiscal da «K» Line, uma segunda factura é passada por esta, baseando-se o cálculo do IVA e do imposto de luxo numa «matéria colectável mínima» de 756 554 BFR. O comprador contesta esta nova factura. Contactada a administração fiscal interessada, uma terceira factura é então passada pelo vendedor, com fundamento numa «matéria colectável mínima» reduzida para 536 250 BFR. O comprador recusa-se novamente a pagar o complemento de imposto, ou seja, 91 163 BFR.
3. A «K» Line, após ter pago esta quantia, reclama o respectivo reembolso. Para o
4. Como a Comissão faz notar com razão, não compete ao Tribunal de Justiça, no âmbito do processo prejudicial, pronunciar-se sobre a compatibilidade das disposições nacionais com o direito comunitário. O seu papel é o de fornecer elementos de interpretação ao juiz nacional para lhe permitir apreciar ele próprio essa compatibilidade.
5. Para o efeito, e para dar ao órgão jurisdicional de reenvio uma resposta útil, há que incluir nos termos da questão uma análise do âmbito de aplicação do artigo 32.º da Sexta Directiva, que diz respeito aos bens em segunda mão.

1 — Directiva 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).

* Língua original: francês.

I — Quanto aos artigos 9.º a 12.º do Tratado CEE

6. Recordado isto, convém afastar desde já da matéria em discussão as referências aos artigos 9.º a 11.º do Tratado CEE, sendo certo que o juiz *a quo* teve provavelmente em vista o artigo 12.º, que proíbe a introdução de direitos aduaneiros e de encargos de efeito equivalente. Com efeito, a principal questão colocada tende a permitir a determinação da compatibilidade, com as disposições comunitárias em vigor, do regime de IVA belga aplicável aos automóveis em «segunda mão». Ora, os artigos 9.º a 12.º do Tratado têm em vista os direitos aduaneiros e os encargos de efeito equivalente e pressupõem um elemento de estranheza, que parece inexistente no presente caso, já que a venda se realizou na Bélgica entre duas sociedades aí estabelecidas. Além disso, e sobretudo, o IVA sempre foi considerado pela jurisprudência do Tribunal de Justiça como fazendo parte de um regime geral de imposição interna cuja compatibilidade com o Tratado tem de ser examinada relativamente ao artigo 95.º do Tratado CEE e não aos seus artigos 9.º a 12.º². O Tribunal de Justiça já julgou, com efeito, que

«o IVA que um Estado-membro cobra na importação de produtos provenientes de outro Estado-membro faz parte do sistema comum de IVA, cuja estrutura e modalidades determinantes foram adoptadas por directivas de harmonização do Conselho, que instauraram um mecanismo fiscal uniforme que abrange sistematicamente e segundo critérios objectivos tanto as operações efectuadas no território de um Estado-membro como as operações de importação. Este imposto deve, por conseguinte, ser considerado como parte integrante de um regime geral de imposições internas, na acepção do

2 — Por exemplo, acórdão de 5 de Maio de 1982, Schul, n.º 21 (15/81, Recueil, p. 1409).

artigo 95.º do Tratado, e a sua compatibilidade com o direito comunitário deve ser apreciada no âmbito deste artigo e não no dos artigos 12.º e seguintes do Tratado»³.

II — Quanto aos artigos 11.º, 27.º e 32.º da Sexta Directiva

7. É, pois, por referência às disposições relevantes da Sexta Directiva que a compatibilidade da regulamentação belga relativa ao imposto sobre o valor acrescentado deve ser apreciada pelo juiz *a quo*, que tem em vista, a este propósito, o «Decreto Real n.º 17, de 20 de Julho de 1970, com as modificações que lhe foram introduzidas pelo Decreto Real n.º 17, de 20 de Dezembro de 1984».

8. Regulamentando originariamente o regime de tributação dos automóveis novos e em segunda mão, o Decreto Real n.º 17, de 20 de Julho de 1970, fixava como matéria colectável mínima o preço de catálogo para os veículos novos e uma percentagem do preço de catálogo para os automóveis em segunda mão.

9. Na sequência da jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa aos veículos novos⁴, o Reino da Bélgica, no seu Decreto Real n.º 17, de 20 de Dezembro de 1984, passou a só sujeitar a uma matéria colectável mínima, baseada numa percentagem do preço de catálogo, os veículos em segunda mão. Todavia, e por ocasião desta alteração regulamentar, o número e a percentagem das taxas foram aumentados, passando de sete taxas, que iam de 65 % a 10 %, para dez taxas, de 85 % a 10 %.

3 — Acórdão de 3 de Outubro de 1985, Profant, n.º 15 (249/84, Recueil, p. 3237).

4 — Acórdão de 10 de Abril de 1984, Comissão/Bélgica (324/82, Recueil, p. 1861).

10. A Sexta Directiva estabeleceu como objectivo fundamental garantir a neutralidade do imposto sobre o volume de negócios, nomeadamente pela harmonização da matéria colectável.

11. A noção de matéria colectável interessa-nos aqui no mais alto grau; é ela, com efeito, que condiciona a discussão, pois houve três bases de tributação sucessivas que originaram, no presente caso, a determinação de três montantes de imposto diferentes.

12. A Sexta Directiva determina, a este propósito, no seu artigo 11.º, que:

«1. A matéria colectável é constituída:

- a) No caso de entregas de bens e de prestações de serviços ... por tudo o que constitui a *contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber em relação a essas operações do adquirente...*»⁵

Esta matéria colectável é de aplicação geral e diz respeito em primeiro lugar aos bens novos. Com efeito, para os bens em segunda mão, o artigo 32.º esclarece:

«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.

5 — Sublinhado meu.

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».

13. Quanto ao artigo 27.º, este determina nomeadamente que:

«1. O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, pode autorizar os Estados-membros a introduzirem medidas especiais derogatórias da presente directiva para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais.

5. Os Estados-membros que, em 1 de Janeiro de 1977, apliquem medidas especiais do tipo das referidas no n.º 1 podem mantê-las, desde que as notifiquem à Comissão antes de 1 de Janeiro de 1978 e, quando se trate de medidas destinadas a simplificar a cobrança do imposto, desde que estejam em conformidade com o critério definido no n.º 1».

14. O dispositivo das regras pertinentes da Sexta Directiva contém portanto uma regra — a do artigo 11.º — e duas derrogações, previstas respectivamente nos artigos 27.º e 32.º.

15. A lógica deste dispositivo impõe que se responda, antes de tudo, à questão de saber

se o bem em causa é um bem em segunda mão ou um bem novo. Na hipótese de se qualificar como bem em segunda mão, a análise pode ficar por aqui. No caso inverso, se a qualificação como bem em segunda mão se revelar imprópria, convém examinar — já que o bem cabe, em princípio, no âmbito do regime geral, previsto no artigo 11.º — se uma derrogação em conformidade com o artigo 27.º pode ser encarada.

1) *Quanto ao artigo 32.º*

16. É sobre este artigo, aliás não referido pelo juiz *a quo*, que incide o essencial da discussão. Esta pode abranger dois aspectos. O primeiro, que condiciona toda a discussão, é relativo à própria noção de «bem em segunda mão». O segundo, que só é de encarar se o bem em causa tiver de ser considerado como um bem em segunda mão, na acepção do artigo 32.º, primeiro parágrafo, diz respeito ao alcance da derrogação constante do segundo parágrafo do mesmo artigo.

17. Quanto ao primeiro ponto, convém recordar que, na proposta de Sexta Directiva apresentada pela Comissão ao Conselho em 29 de Junho de 1973⁶, havia um artigo 26.º que previa um regime particular para os bens em segunda mão, claramente definidos como os «bens móveis usados susceptíveis de reutilização no estado em que se encontram ou após reparação...». Este regime regulava principalmente o problema da venda por uma entidade não sujeita ao imposto ou por um sujeito passivo que não tivesse podido beneficiar do direito à dedução de um bem em segunda mão a um sujeito passivo que destinasse esse bem à revenda. Estava previsto que o adquirente pudesse deduzir o imposto sobre o valor acrescentado calculado com base na taxa em vigor aquando da aquisição. No entanto, nada estava previsto

para a venda de um bem em segunda mão por um sujeito passivo a outro sujeito passivo.

18. A Sexta Directiva adoptada pelo Conselho em 17 de Maio de 1977 ficou aquém das propostas iniciais da Comissão. Com efeito, o texto definitivo não regula a questão da tributação aplicável aos bens em segunda mão, que, aliás, já não são definidos. Procede a um reenvio para uma decisão posterior do Conselho, podendo os Estados-membros, como se viu, continuar a aplicar um regime especial, se ele existisse. O Reino da Bélgica encontra-se incontestavelmente nesta situação, pois aplicava o decreto real de 20 de Julho de 1970, com as modificações que lhe foram introduzidas pelo decreto real de 20 de Dezembro de 1984, que regulamentava nomeadamente a tributação dos bens em segunda mão.

19. No entanto, a necessidade de adoptar uma sétima directiva relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes ao IVA aplicável aos objectos de arte, objectos de colecção, antiguidades e bens em segunda mão depressa se revelou prioritária, aos olhos da Comissão⁷. Esta apresentou ao Conselho, em 11 de Janeiro de 1978⁸, e depois em 11 de Janeiro de 1989⁹, duas propostas de directiva. A preocupação que lhes é comum é a eliminação da dupla tributação. O segundo considerando da primeira proposta declara, com efeito, que, «na falta de disposições especiais, um bem proveniente do estádio de consumo final e reintroduzido no circuito económico seria de novo e integralmente atingido pelo imposto sobre o valor acres-

7 — Primeiro relatório da Comissão ao Conselho sobre o funcionamento do sistema comum do IVA [COM(83) 426 final, pp. 68-70].

8 — JO C 26, p. 2.

9 — JO C 76, p. 10.

centado, sem que o sujeito passivo revendedor pudesse efectuar a dedução do imposto incluído no preço de aquisição desse bem»¹⁰. A definição do bem em segunda mão dada nestas propostas é essencialmente idêntica à que consta do projecto de sexta directiva e o principal caso tido em vista continua também a ser o da aquisição de um bem por um revendedor sujeito ao imposto a alguém que a ele não está sujeito ou a um sujeito passivo que não pôde exercer o seu direito à dedução.

20. Todavia, a proposta de 11 de Janeiro de 1989 prevê a inclusão, no seu artigo 32.º, de um n.º 4, que determina que: «O regime especial não se aplica às entregas de bens por um sujeito passivo revendedor quando este tiver adquirido esses bens a um sujeito passivo que lhe tenha facturado o IVA nos termos do n.º 3 do artigo 22.º». Nesta hipótese, que correspondê, ao que parece, ao presente caso, a proposta — ainda não integrada no direito positivo — indica expressamente que o regime especial aplicável aos bens em segunda mão deve ser excluído. Ora, a questão colocada ao Tribunal de Justiça é precisamente a de saber se a venda de um veículo usado por um sujeito passivo a outro sujeito passivo cabe ou não no âmbito do artigo 32.º da Sexta Directiva.

21. O Tribunal de Justiça já por várias vezes teve de conhecer de litígios relativos a bens em segunda mão. Em matéria de aplicação do IVA, o Tribunal de Justiça teve que pronunciar-se em processos que apresentavam muitas vezes como característica principal a importação de um desses bens.

22. Assim, no acórdão Schul¹¹, o Tribunal de Justiça declarou:

10 — JO C 26, p. 2.

11 — Acórdão de 21 de Maio de 1985 (47/84, Recueil, p. 1491).

«O IVA cobrado por um Estado-membro quando da importação ... de um produto entregue por uma entidade não sujeita ao imposto ... deve ser calculado tendo em conta o montante do IVA pago no Estado-membro de exportação que ainda está incorporado no valor do produto no momento da sua importação, de tal modo que esse montante não faça parte da matéria colectável e seja além disso deduzido do IVA devido na importação.»

A principal preocupação do Tribunal de Justiça era velar pelo respeito do artigo 95.º do Tratado e evitar uma dupla tributação do bem em segunda mão importado.

23. Do mesmo modo, no processo Drexel¹², relativo à importação de um veículo em segunda mão para um Estado-membro que praticava uma taxa de IVA diferente da do Estado de exportação, o Tribunal de Justiça, baseando-se também no artigo 95.º do Tratado CEE, lembrou que:

«... em caso da importação de um bem de outro Estado-membro por um particular, que não tenha dado lugar nem a um desagravamento para a exportação nem a uma franquia fiscal no Estado-membro de importação, a aplicação do IVA sobre a importação deve ter em conta a parte residual do IVA paga no Estado-membro de exportação e ainda incorporada no valor do bem no momento da importação, de forma que o montante dessa parte residual não seja incluído na matéria colectável e seja deduzido do IVA devido pela importação»¹³.

12 — Acórdão de 25 de Fevereiro de 1988 (299/86, Collect., p. 1213).

13 — N.º 13.

24. Os dois processos acima referidos, se bem que respeitassem à aplicação do regime do IVA a bens em segunda mão, são diferentes da situação que nos interessa, uma vez que pressupõem uma importação e que dizem respeito a um consumidor final, não sujeito ao imposto, que já suportou o IVA, sem poder deduzi-lo. No entanto, permitem pôr em relevo um primeiro elemento que pode contribuir para uma definição *fiscal* do bem em segunda mão. O bem em segunda mão será aquele que, contrariamente ao bem novo, contém ainda em si uma parte residual de IVA.

25. Há, porém, um processo que, sem corresponder exactamente ao presente caso, se aproxima muito dele. Trata-se do processo ORO Amsterdam Beheer¹⁴. A questão prejudicial que nesse caso foi submetida ao Tribunal de Justiça pelo *Gerechtshof te Amsterdam* tinha directamente em vista já não o artigo 95.º do Tratado, mas sim o artigo 32.º da Sexta Directiva.

O Tribunal de Justiça salientou o carácter incompleto da harmonização do regime comunitário do IVA e indicou que

«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»¹⁵.

26. O caso submetido ao Tribunal de Justiça respeitava a uma venda feita por uma entidade não sujeita ao imposto a um sujeito passivo. Há, aliás, que notar que, em todos os processos relativos à tributação de bens em segunda mão, estavam em causa com frequência bens que conservavam em si uma parte remanescente de IVA. É manifesto que o regime comunitário de IVA aplicável aos bens em segunda mão foi construído quase exclusivamente com base nesta relação entre uma entidade não sujeita ao imposto e um sujeito passivo. O Tribunal de Justiça indica, efectivamente, no acórdão já referido, que

«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»¹⁶.

27. Como já salientei, o Tribunal de Justiça ainda não teve ensejo de conhecer da entrega de um bem em segunda mão entre dois sujeitos passivos. Após situar o âmbito geral da discussão e a maneira como o Tribunal de Justiça definiu o âmbito de aplicação do artigo 32.º da Sexta Directiva, há agora que saber se a operação em litígio cabe no âmbito deste artigo ou no do artigo 11.º da Sexta Directiva. Por outras palavras, um bem em segunda mão mas livre de qualquer imposto é, relativamente à Sexta Directiva, um bem em segunda mão, na acepção do artigo 32.º, ou é um bem ordinário?

28. Na concepção de comércio relativo aos bens em segunda mão, a preocupação principal do Tribunal de Justiça foi a de não falsear a concorrência entre as vendas feitas por profissionais sujeitos passivos revende-

14 — Acórdão de 5 de Dezembro de 1989 (C-165/88, *Colect.*, p. 4081).

15 — N.º 23.

16 — N.º 22.

dores e as que são feitas por particulares. Foi neste contexto que, nos processos Comissão/Países Baixos¹⁷ e Comissão/Irlanda¹⁸, o Tribunal de Justiça sublinhou:

«Os bens em segunda mão que são reintroduzidos no circuito comercial são portanto tributados outra vez, ao passo que os bens em segunda mão que passam directamente de um consumidor para outro são unicamente onerados pelo imposto aplicado por ocasião da primeira venda a um consumidor não sujeito ao imposto. Nomeadamente no caso de a taxa do IVA ser elevada, esta diferença de tratamento tem como efeito falsear a concorrência entre as vendas directas de um consumidor a outro e as transacções que passam pelo circuito comercial normal, e desfavorece assim os sectorés do comércio para os quais as transacções relativas aos bens em segunda mão se revestem de uma importância indubitável, tais como, nomeadamente, o comércio de automóveis»¹⁹.

29. Foi esta mesma preocupação que levou a Comissão, na sua segunda proposta de sétima directiva, a propor para os bens em segunda mão o modo de cálculo seguinte:

«A matéria colectável é constituída pela diferença, para cada entrega, entre o preço de venda e o preço de compra. O preço de venda é o preço praticado pelo sujeito passivo revendedor, sem o imposto sobre o valor acrescentado. O preço de compra é o preço pago pelo sujeito passivo revendedor, incluindo o imposto»²⁰.

Assim, a matéria colectável, tal como foi acima definida, permite calcular realmente o valor acrescentado na operação.

30. Mas este dispositivo de cálculo seria, se estivesse em vigor, completamente inoperante no presente caso, já que o veículo, no momento da entrega, estava livre de qualquer imposto. Com efeito, seria impossível calcular a diferença entre um preço de venda sem impostos de 260 000 BFR e um preço de compra que não poderia ser entendido como um preço incluindo os impostos, pois estes tinham sido deduzidos anteriormente.

31. Perante estas conclusões, não há dúvida de que as preocupações expressas tanto pelo Tribunal de Justiça como pela Comissão, através das suas propostas de directiva relativas à matéria colectável do IVA para os bens em segunda mão, se afastam do caso submetido ao juiz *a quo* e de que convém ultrapassar as respostas gerais dadas pela Comissão a este respeito²¹.

32. Além disso, o estado físico do bem não deve condicionar o raciocínio do Tribunal de Justiça. É certo que o veículo é usado. Todavia, o Tribunal de Justiça teve que interrogar-se por diversas vezes sobre as noções de bem «novo» e de bem «usado». No processo Schloh²², o advogado-geral G. F. Mancini sustentava que «o significado de 'novo' e de 'usado' não coincide com o sentido literal do termo...». Do mesmo modo, a advogada-geral S. Rozès indicava no processo de 5 de Maio de 1982, Schul, já referido:

17 — Acórdão de 10 de Julho de 1985 (16/84, Recueil, p. 2355).

18 — Acórdão de 10 de Julho de 1985 (17/84, Recueil, p. 2375).

19 — N.ºs 18 e 14, respectivamente.

20 — Artigo 32.º, letra B, n.º 1, primeiro parágrafo.

21 — Questão escrita n.º 2096/84 (JO 1985, C 193, p. 19); v. também a questão escrita n.º 489/88 (JO 1989, C 63, p. 18).

22 — Acórdão de 12 de Junho de 1986 (50/85, Colect., p. 1855).

«A própria definição do bem em segunda mão não é simples. De uma maneira geral, pode dizer-se que se trata de um bem susceptível de ser reutilizado em lugar de um bem novo que teria o mesmo uso, eventualmente depois de uma reparação... Todos estes bens apresentam a particularidade de, uma vez chegados ao consumidor final, no termo de um ciclo comercial, poderem, após um certo uso, ser reintroduzidos no círculo comercial ou de utilização. Qualquer que seja a categoria a que pertencem, apresentam, além disso, a característica de poderem ser transferidos sem a intervenção de um intermediário comercial, diferentemente dos bens novos»²³.

Esta definição exprime perfeitamente a situação fiscal do bem em segunda mão chegado ao estágio do consumidor final. A noção de consumo é incontestavelmente mais relevante para a definição do bem em segunda mão do que a do carácter usado do bem, pois o IVA é um imposto que se destina a incidir definitivamente, após um ciclo de tributações e de deduções, sobre um bem quando este atinge o estágio do consumo final, isto é, da não sujeição ao imposto²⁴. E é com razão que o representante da Comissão, nas suas observações orais, indica que, na acepção do artigo 32.º, um bem em segunda mão é um produto para o qual a cadeia do IVA entre vendedores e compradores foi interrompida pela intervenção do consumidor final.

33. Por conseguinte, e tendo em conta as observações anteriores, um raciocínio baseado tanto na coerência interna do sistema do IVA como nos objectivos que o Tribunal

de Justiça e a Comissão atribuem ao regime do IVA aplicável aos bens em segunda mão, ou seja, evitar a dupla tributação e permitir a livre concorrência entre as vendas celebradas por duas entidades não sujeitas ao imposto e as que seguem o circuito comercial tradicional, leva-me a formular a consideração seguinte.

34. Quando se está perante a entrega de um bem efectuada a título oneroso no território do país, por um sujeito passivo a outro sujeito passivo, agindo um e outro nessa qualidade²⁵, isto é, exercendo, de modo independente e habitual, actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços²⁶, está-se exactamente dentro do âmbito de aplicação do regime geral da Sexta Directiva; a matéria colectável aplicável é portanto a do artigo 11.º-A desta directiva. O carácter fisicamente usado do bem constitui uma noção de facto, que não obsta à aplicação do regime fiscal aí definido.

35. Além disso, a análise da economia do sistema de deduções, «pedra angular do sistema comum»²⁷, tal como está previsto na Sexta Directiva²⁸, leva a pensar que as propostas de sétima directiva foram feitas com o único fim de voltar a criar ficticiamente um direito à dedução para o comércio dos bens em segunda mão que, baseando-se na compra de bens a pessoas não sujeitas ao imposto, nunca podia proceder a deduções de IVA. O objectivo prosseguido é, de facto, incorporar o comércio relativo aos bens em segunda mão no circuito habitual do IVA²⁹.

25 — Artigo 2.º da Sexta Directiva.

26 — Artigo 4.º da Sexta Directiva.

27 — Conclusões da advogada-geral Rozès no processo Schul I, já referido.

28 — Artigos 17.º e seguintes da Sexta Directiva.

29 — V. Berlin, Dominique: *Hamonização des fiscalités, Juris-classeur Europe*, fascículo 1630, p. 20.

23 — 15/81, Recueil, pp. 1409, 1442-1443.

24 — Claeys Boddart Ignace: Les notions de base de la TVA dans quelques arrêts récents de la Cour de justice européenne, *Journal de droit fiscal*, 1989, p. 275.

36. Quanto ao segundo ponto focado no início destas considerações, relativo ao artigo 32.º, n.º 2, teria sido necessário, no caso de se ter qualificado o bem objecto do litígio como um bem em segunda mão, colocar a questão de saber se a modificação introduzida, em 20 de Dezembro de 1984, no Decreto Real n.º 17, de 20 de Julho de 1970, devia ser considerada uma simples modificação técnica sem incidência na faculdade de manutenção do regime anterior ou se a multiplicação e o aumento das taxas deviam ser interpretados como criando um novo regime, posterior à entrada em vigor da Sexta Directiva.

37. No entanto, como a entrega de um bem usado por um sujeito passivo a outro sujeito passivo não entra, a meu ver, no âmbito de aplicação do artigo 32.º da Sexta Directiva, não há que entrar nessa discussão.

38. É, porém, ainda necessário examinar se essa operação pode caber no âmbito da derrogação do artigo 11.º prevista pelo artigo 27.º

2) Quanto ao artigo 27.º da Sexta Directiva

39. Quanto ao artigo 27.º, a Comissão considera que o Reino da Bélgica não o pode invocar. A este propósito, a Comissão invoca o acórdão do Tribunal de Justiça de 10 de Abril de 1984³⁰.

40. A Comissão, como se recordará, tinha intentado contra o Reino da Bélgica, com fundamento no artigo 169.º do Tratado

CEE, um processo tendo em vista a declaração de que o regime especial relativo à matéria colectável do IVA sobre os automóveis novos e sobre os automóveis ditos de «directção», tal como foi estabelecido designadamente pelo Decreto Real n.º 17 de 20 de Julho de 1970, violava o artigo 11.º da Sexta Directiva.

41. Após ter feito notar que era «pacífico entre as partes que a regulamentação belga» se afastava desta disposição³¹, o Tribunal de Justiça abordou a questão de saber se esta regulamentação podia «derrogar o artigo 11.º... enquanto «medida especial derogatória», na acepção dos n.ºs 1 e 5 do artigo 27.º»³². E o Tribunal de Justiça decidiu que

«a regulamentação belga, ao partir para todos os veículos novos do preço de catálogo notificado às autoridades belgas, modifica todavia a matéria colectável de uma maneira tão absoluta e tão geral que não pode admitir-se que ela se limita às derrogações necessárias para evitar um risco de evasão ou de fraude fiscais. Não está designadamente demonstrado que seja necessário, para alcançar o objectivo pretendido, determinar a matéria colectável em função do preço de catálogo belga ou excluir de maneira tão geral a tomada em consideração de qualquer forma de desconto ou de reembolso³³.

Daqui resulta que as medidas controvertidas são desproporcionadas relativamente ao fim tido em vista, na medida em que derrogam de maneira global e sistemática as regras do

31 — *Ibidem*, n.º 19.

32 — *Ibidem*, n.º 20.

33 — *Ibidem*, n.º 31.

30 — Comissão/Bélgica, já referido na nota 4.

artigo 11.º, ao incluírem a venda e a importação de quaisquer veículos novos, tanto os que saem da fábrica como os que já foram utilizados durante menos de seis meses»³⁴,

para concluir daqui que havia,

«por conseguinte, que declarar que, ao manter em vigor, no sector dos veículos novos, quer entregues no país quer importados, como matéria colectável mínima do IVA o preço de catálogo, como medida especial derogatória do artigo 11.º da Sexta Directiva, sem que estejam preenchidas as condições do artigo 27.º, n.º 5, da referida directiva, o Reino da Bélgica não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado CEE»³⁵.

42. Tal como à Eulaerts, parece-me que a interpretação do artigo 27.º, assim feita no âmbito do recurso ao Tribunal de Justiça, limitado aos automóveis novos³⁶, vale a *fortiori* para os automóveis usados. O valor intrínseco destes últimos varia, com efeito, não só em consequência de descontos ou de reembolsos, mas também, e mais ainda sem

dúvida, em razão do seu estado de desgaste (quilometragem percorrida, qualidade ou falta de manutenção, etc.).

43. Por conseguinte, o artigo 27.º da Sexta Directiva deve ser interpretado, de uma maneira geral, no sentido de a derrogação que autoriza não poder ser utilmente invocada em apoio da compatibilidade com o direito comunitário de uma legislação nacional cujas disposições sejam desproporcionadas, tendo em conta a *ratio legis* desta derrogação, ou seja, «simplificar a cobrança do imposto ou... evitar certas fraudes ou evasões fiscais», sendo certo que «as medidas destinadas a simplificar a cobrança do imposto não devem influir, a não ser de modo insignificante, no montante do imposto devido no estádio de consumo final»³⁷.

3) Quanto ao artigo 11.º da Sexta Directiva

44. Daqui resulta que o artigo 11.º da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que regula a entrega de um bem, ainda que usado, feita por um sujeito passivo a outro sujeito passivo.

Conclusão

45. Finalmente, concluo propondo que o Tribunal de Justiça declare:

«1) O imposto sobre o valor acrescentado deve ser considerado como parte integrante de um regime geral de imposições internas, na acepção do artigo 95.º do Tratado CEE. Daqui resulta que a compatibilidade com o direito comunitário de uma regulamentação nacional nesta matéria deve ser apreciada no âmbito deste artigo e não no dos artigos 9.º e seguintes do mesmo Tratado.

34 — Ibidem, n.º 32.

35 — Ibidem, n.º 34.

36 — E para os automóveis de direcção.

37 — Sublinhado meu.

- 2) O artigo 32.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 — deve ser interpretado no sentido de que não se aplica às entregas de um bem, mesmo usado, feitas por um sujeito passivo a outro sujeito passivo.
- 3) O artigo 27.º desta mesma directiva deve ser interpretado no sentido de que a derrogação que contém não pode levar a considerar compatível com o direito comunitário uma regulamentação nacional cujas disposições sejam desproporcionadas à *ratio legis* desta derrogação.
- 4) O artigo 11.º da Sexta Directiva opõe-se a uma legislação que, em matéria de entrega de um veículo usado entre sujeitos passivos, adopte uma taxa de IVA calculada sobre uma matéria colectável fixa, baseada numa percentagem do preço de catálogo».