

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)
19 de Fevereiro de 1998^{*}

No processo C-318/96,

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

SPAR Österreichische Warenhandels AG

e

Finanzlandesdirektion für Salzburg,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação dos artigos 17.º e 33.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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: C. Gulmann, presidente de secção, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet (relator), P. Jann e L. Sevón, juízes,

* Língua do processo: alemão.

advogado-geral: S. Alber,
secretário: L. Hewlett, administradora,

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação do Governo austríaco, por Wolf Okressek, Ministerialrat no Bundeskanzleramt-Verfassungsdienst, na qualidade de agente,
- em representação do Governo alemão, por Ernst Röder, Ministerialrat no Ministério Federal da Economia, na qualidade de agente,
- em representação do Governo italiano, pelo professor Umberto Leanza, chefe do serviço do contencioso diplomático do Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente, assistido por Gianni de Bellis, avvocato dello Stato,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Jürgen Grunwald, consultor jurídico, e Enrico Traversa, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Finanzlandesdirektion für Salzburg, representada por Helmut Huber, Abteilungsleiter na Finanzlandesdirektion für Salzburg, e Peter Quantschnigg, Abteilungsleiter no Ministério Federal das Finanças, na qualidade de agentes, do Governo austríaco, representado por Wolf Okressek, assistido pelo

professor Hans-Georg Ruppe, do Governo italiano, representado por Gianni de Bellis, e da Comissão, representada por Jürgen Grunwald, na audiência de 9 de Outubro de 1997,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 20 de Novembro de 1997,

profere o presente

Acórdão

- 1 Por despacho de 18 de Setembro de 1996, que deu entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 31 de Setembro seguinte, o Verwaltungsgerichtshof submeteu, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE, duas questões prejudiciais relativas à interpretação dos artigos 17.º e 33.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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «Sexta Directiva»).
- 2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio entre a SPAR Österreichische Warenhandels AG (a seguir «SPAR») e a Finanzlandesdirektion für Salzburg a respeito da sujeição da referida sociedade à «Kammerumlage» prevista no § 57, n.ºs 1 a 6, da Handelskammergesetz (lei austríaca relativa às Câmaras de Comércio, BGBl. n.º 182/1946, a seguir «HKG»), geralmente designada «Kammerumlage 1» (a seguir «KU 1»).
- 3 A KU 1 constitui uma contribuição destinada ao financiamento das Câmaras de Comércio e da Câmara de Comércio federal.

- 4 A KU 1 é devida pelos membros das Câmaras de Comércio, ou seja, por todas as pessoas singulares ou colectivas e todas as sociedades em nome colectivo ou com fins lucrativos que explorem, de modo independente, empresas artesanais, industriais, comerciais, do sector das finanças, do crédito, dos seguros, dos transportes ou do turismo, cujo volume de negócios seja superior a 2 milhões de ÖS.

- 5 Nos termos do § 57, n.º 1, da HKG, a KU 1 é calculada na proporção da utilização das Câmaras de Comércio pelas empresas membros, bem como da relação existente entre o montante da contribuição e a diferença entre os preços de aquisição e os preços de venda da empresa.

- 6 A respectiva matéria colectável é constituída, em princípio, pelos montantes «devidos a título de imposto sobre o valor acrescentado [a seguir “IVA”] sobre os fornecimentos ou outras prestações efectuadas ao membro da câmara destinados à sua empresa por outros empresários, com excepção dos montantes devidos, a este título, sobre as cessões de empresas» e pelos montantes «devidos pelo membro da câmara a título de IVA sobre a importação ou as aquisições intracomunitárias de bens destinados à sua empresa». Está, contudo, prevista uma matéria colectável especial para os estabelecimentos de crédito e companhias de seguros.

- 7 A taxa da contribuição, que não pode ultrapassar $4,3\%$ da matéria colectável, é fixada pela Câmara de Comércio federal. Relativamente ao período em causa no processo principal, a taxa da KU 1 foi fixada em $3,9\%$.

- 8 A cobrança da KU 1 é assegurada pelos serviços fiscais nos termos das modalidades previstas para a cobrança do IVA.

- 9 A SPAR interpôs para o Verwaltungsgerichtshof recurso de anulação da decisão que a considerou sujeita à referida contribuição. Alega, designadamente, que a KU 1 é contrária ao artigo 33.º da Sexta Directiva, nos termos do 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.»

- 10 O Verwaltungsgerichtshof interroga-se, em primeiro lugar, sobre a compatibilidade da KU 1 com o artigo 17.º da Sexta Directiva, o qual prevê no essencial, no seu n.º 2, que o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor o IVA devido ou pago em relação a bens e serviços utilizados para os fins das próprias operações tributáveis. Ora, o órgão jurisdicional de reenvio salienta a este respeito que a KU 1 tem como base o IVA devido ou pago em relação aos bens e serviços fornecidos ao empresário, não pode ser deduzida do IVA exigível a este e que, nestas condições, a KU 1 pode ser entendida como um adicional ao IVA pago a montante, que não pode ser deduzido do IVA devido pelo referido empresário. Além disso, observa que esta impossibilidade de dedução é válida para todas as fases do processo de produção e de distribuição, uma vez que a KU 1 é exigível a todos os empresários que intervêm no mesmo processo.
- 11 O Verwaltungsgerichtshof interroga-se ainda quanto à compatibilidade da KU 1 com o artigo 33.º da Sexta Directiva. A KU 1, em seu entender, não é análoga ao IVA, uma vez que não se baseia no valor acrescentado da actividade do empresário.

Contudo, a KU 1 afigura-se-lhe susceptível de comprometer o sistema comum do IVA na medida em que limita as possibilidades de dedução instituídas por este e aumenta por isso, de modo geral, o montante do IVA.

12 Tendo em conta as suas dúvidas a este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio decidiu submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 17.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, proíbe aos Estados-Membros a cobrança de um imposto, com taxa fixa, cuja matéria colectável é a seguinte:

a) o imposto sobre o volume de negócios devido por fornecimentos ou outras prestações efectuadas ao sujeito tributário passivo para a sua empresa por outros empresários, excepto quando motivadas por cessões de empresas, e

b) o imposto sobre o volume de negócios devido pelo sujeito tributário passivo por importação de bens para a sua empresa ou por aquisições intracomunitárias para a sua empresa?

2) O artigo 33.º da Directiva 77/388/CEE proíbe a cobrança de um imposto descrito na primeira questão?»

Quanto às questões prejudiciais

- 13 Com as duas questões, que devem ser analisadas em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, no essencial, saber se a Sexta Directiva, e designadamente os artigos 17.º, n.º 2, e 33.º, é contrária a uma contribuição do tipo da KU 1, devida pelos membros das Câmaras de Comércio cujo volume de negócios ultrapasse determinado montante, calculada, em princípio, com base no IVA incluído no preço dos bens e serviços que lhes são fornecidos, e que não pode ser deduzida do IVA devido por aqueles relativamente às operações comerciais que realizam.

- 14 A Finanzlandesdirektion für Salzburg, bem como os Governos austríaco, alemão e italiano consideram que a Sexta Directiva não é contrária a uma contribuição deste tipo. Alegam que esta contribuição não é um imposto sobre o volume de negócios proibido pelo artigo 33.º da Sexta Directiva, uma vez que não é equiparável ao IVA e não põe em causa o sistema de deduções previsto no artigo 17.º da Sexta Directiva.

- 15 A Comissão considera, pelo contrário, que a Sexta Directiva se opõe a uma contribuição deste tipo, que deve ser entendida como um imposto sobre o volume de negócios proibido pelo artigo 33.º da Sexta Directiva e que viola o sistema de deduções previsto no artigo 17.º da Sexta Directiva.

- 16 A este respeito, devem ser recordados os objectivos que se pretendeu atingir com a instituição de um sistema comum de IVA.

- 17 Resulta dos considerandos da Primeira Directiva 67/227/CEE 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 1967, 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3, a seguir «Primeira Directiva»), que a harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios deve conduzir à instituição de um mercado comum que permita uma concorrência sã e apresente características análogas às de um mercado interno, eliminando as diferenças de tributação que possam falsear a concorrência e entravar as trocas comerciais.
- 18 A instituição de um sistema comum de IVA foi realizada pela Segunda Directiva 67/228/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (JO 1967, 71, p. 1303; EE 09 F1 p. 6, a seguir «Segunda Directiva»), e pela Sexta Directiva. Este sistema deveria contribuir para alcançar o objectivo definido através da introdução, em bases comuns a todos os Estados-Membros, de um imposto geral sobre o consumo incidindo sobre as entregas de bens, as prestações de serviços e as importações de bens, com taxas proporcionais ao respectivo preço, independentemente do número de transacções efectuadas até ao consumidor final, incidindo o imposto, em cada fase, apenas sobre o valor acrescentado e sendo, em definitivo, suportado pelo consumidor final.
- 19 Para atingir o objectivo da igualdade nas condições de tributação de uma mesma operação, qualquer que seja o Estado-Membro em que ocorra, o sistema comum do IVA deve substituir, nos termos dos considerandos da Segunda Directiva, os impostos sobre o volume de negócios em vigor nos diferentes Estados-Membros.
- 20 Nesta ordem de considerações, o artigo 33.º da Sexta Directiva só permite que um Estado-Membro mantenha ou introduza impostos, direitos e taxas sobre entregas de bens, prestações de serviços ou importações, que não tenham o carácter de impostos sobre o volume de negócios (v. acórdão de 3 de Março de 1988, Bergandi, 252/86, Colect., p. 1343, n.º 10).

- 21 Em contrapartida, o direito comunitário não comporta, no seu estado actual, qualquer disposição específica que vise excluir ou limitar a faculdade de os Estados-Membros instituírem impostos, direitos ou taxas diferentes dos impostos sobre o volume de negócios (acórdão de 13 de Julho de 1989, *Wisselink e o.*, 93/88 e 94/88, *Colect.*, p. 2671, n.º 13). Resulta mesmo do artigo 33.º da Sexta Directiva que o direito comunitário permite a existência de regimes de tributação paralelos ao IVA (v. acórdãos de 8 de Julho de 1986, *Kerrutt*, 73/85, *Colect.*, p. 2219, n.º 22; *Wisselink e o.*, já referido, n.º 14, e de 19 de Março de 1991, *Giant*, C-109/90, *Colect.*, p. I-1385, n.º 9).
- 22 Para apreciar se um imposto, um direito ou uma taxa tem o carácter de imposto sobre o volume de negócios, na acepção do artigo 33.º da Sexta Directiva, há que verificar, designadamente, se compromete o sistema comum do IVA através de um agravamento da circulação dos bens e dos serviços e de uma oneração das transacções comerciais de modo semelhante ao que caracteriza o IVA (v. acórdãos de 27 de Novembro de 1985, *Rousseau Wilmot*, 295/84, *Recueil*, p. 3759; *Bergandi*, já referido, n.º 14; *Giant*, já referido, n.º 11; de 17 de Setembro de 1997, *UCAL*, C-347/95, *Colect.*, p. I-4911, n.º 33; *Fricarnes*, C-28/96, *Colect.*, p. I-4939, n.º 37, e *Solisnor-Estaleiros Navais*, C-130/96, *Colect.*, p. I-5053, n.º 13). O Tribunal de Justiça esclareceu, a este respeito, que deve, em todo o caso, considerar-se que oneram a circulação dos bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA os impostos, direitos e taxas que apresentam as características essenciais do IVA (acórdãos de 31 de Março de 1992, *Dansk Denkvit e Poulsen Trading*, C-200/90, *Colect.*, p. I-2217, n.º 11; *UCAL*, n.º 33; *Fricarnes*, n.º 37, e *Solisnor-Estaleiros Navais*, n.º 14, já referidos).
- 23 Segundo jurisprudência constante do Tribunal (v., designadamente, acórdãos *Rousseau Wilmot*, n.º 15; *Bergandi*, n.º 15; *Wisselink e o.*, n.º 18, e *Giant*, n.º 12, já referidos), o princípio do sistema comum de IVA consiste, por força do artigo 2.º da Primeira Directiva, em aplicar-se aos bens e serviços, até ao estágio do comércio a retalho, um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de transacções ocorrido no processo de

produção e de distribuição anterior ao estágio de tributação. Todavia, em cada transacção, o IVA apenas é exigível após se ter procedido à dedução do valor do IVA que onerou directamente 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 os sujeitos passivos estão autorizados a deduzir do IVA devido a parte referente ao IVA que tenha já onerado a montante esses bens.

- 24 Ora, uma contribuição como a KU 1 não onera a circulação dos bens e dos serviços e não incide sobre as transacções comerciais de forma comparável à que caracteriza o IVA.
- 25 Em primeiro lugar, a contribuição nacional em questão no processo principal não é calculada em função das entregas de bens, prestações de serviços e importações efectuadas pelo sujeito passivo, mas, pelo contrário, em função das que os seus fornecedores efectuaram por sua conta. Efectivamente, a KU 1 é determinada de acordo com o montante devido pelo sujeito passivo em função dos bens e serviços adquiridos para os fins das suas operações económicas.
- 26 Em segundo lugar, a matéria colectável de uma contribuição como a KU 1 não é constituída, consequentemente, pelo montante obtido ou a obter como contrapartida das operações económicas efectuadas pelo sujeito passivo. A contribuição também não é proporcional ao preço dos bens e serviços oferecidos pelo sujeito passivo, como salientou o advogado-geral nos n.ºs 43 e 44 das suas conclusões.

- 27 Por último, uma contribuição como a KU 1 não é cobrada em todos os estádios da produção e da distribuição. Em especial, esta contribuição não afecta o estádio final da venda ao consumidor, como salientou o advogado-geral nos n.ºs 52 e 53 das suas conclusões.
- 28 Há ainda que salientar que, uma vez que a KU 1 não apresenta as características essenciais do IVA, o artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva não impõe que o sujeito passivo a possa deduzir do imposto de que é devedor.
- 29 Nestas condições, deve responder-se às questões submetidas que a Sexta Directiva, e designadamente os seus artigos 17.º, n.º 2, e 33.º, não são contrários a uma contribuição do tipo da KU 1, devida pelos membros das Câmaras de Comércio cujo volume de negócios ultrapasse determinado montante, calculado, em princípio, com base no IVA incluído no preço dos bens e serviços que lhes são fornecidos, e que não é dedutível do IVA devido pelos mesmos relativamente às operações comerciais que efectuam.

Quanto às despesas

- 30 As despesas efectuadas pelos Governos austríaco, alemão e italiano, 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.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Verwaltungsgerichtshof, por despacho de 18 de Setembro de 1996, declara:

A 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, e designadamente os seus artigos 17.º, n.º 2, e 33.º, não se opõe a uma contribuição do tipo da Kammerumlage prevista no § 57, n.ºs 1 a 6, da Handelskammergesetz, devida pelos membros das Câmaras de Comércio cujo volume de negócios ultrapasse determinado montante, calculado, em princípio, com base no imposto sobre o valor acrescentado incluído no preço dos bens e serviços que lhes são fornecidos, e que não é dedutível do imposto sobre o valor acrescentado pelos mesmos devido relativamente às operações comerciais que efectuam.

Gulmann

Edward

Puissochet

Jann

Sevón

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 19 de Fevereiro de 1998.

O secretário

O presidente da Quinta Secção

R. Grass

C. Gulmann