

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

F. G. JACOBS

apresentadas em 7 de Fevereiro de 1991 *

*Senhor Presidente,
Senhores Juizes,*

1. No presente processo, a Bestendige Deputatie (Deputação Permanente) do Provincieraad (Conselho Provincial) do Brabant, na Bélgica, submeteu ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.º do Tratado CEE, um pedido de decisão prejudicial sobre a interpretação do artigo 33.º da Sexta Directiva IVA (Directiva 77/388 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 artigo 33.º tem o seguinte teor:

«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.»

O litígio incide sobre o significado da expressão «impostos sobre o volume de negócios», para efeitos dessa disposição.

2. O processo na causa principal tem origem num aviso de cobrança dirigido à so-

cidade NV Giant pela comuna de Overijse para pagamento de um imposto referente ao ano de 1988. Esse imposto baseia-se num regulamento local de 2 de Março de 1983, aprovado pela Deputação Permanente em 31 de Dezembro de 1983, nos termos do qual quem organize, na área da comuna, espectáculos ou divertimentos públicos e cobre um preço de entrada aos assistentes ou participantes fica sujeito a um imposto especial sobre o montante bruto de todas as receitas. O imposto em questão é aplicado ao montante integral das receitas referentes à venda de entradas, alugueres e guarda-roupa, venda de programas ou de *carnets* de baile, ao produto dos consumos e a quaisquer outras importâncias recebidas. O aviso de cobrança emitido pela comuna refere-se a uma sala de baile explorada pela sociedade Giant e é relativo a um imposto liquidado sobre as suas receitas à taxa de 25 %.

3. A Giant interpôs recurso desse aviso de cobrança na Deputação Permanente do Conselho Provincial do Brabant, sustentando que o imposto em litígio constitui, em substância, um imposto sobre o volume de negócios, na acepção do artigo 33.º da Sexta Directiva IVA, pelo que a comuna não tem o direito de o cobrar. A Deputação Permanente submeteu a seguinte questão prejudicial ao Tribunal de Justiça:

«Infringe a proibição, que consta do artigo 33.º da Directiva 77/388/CEE, de introduzir outros impostos sobre o volume de negócios distintos do IVA, o regulamento tributário de 2 de Março de 1983 da comuna de Overijse, nos termos do qual quem

* Língua original: inglês.

organize habitual ou ocasionalmente na área da comuna espectáculos ou divertimentos públicos e cobre um preço de entrada aos assistentes ou participantes fica sujeito a um imposto especial sobre o montante bruto do produto das receitas das entradas e que, em especial no que se refere às salas de baile e restaurantes anexos, introduz um imposto anual de 25 % sobre o montante integral das receitas resultantes das entradas, alugueres e vestiários, da venda de programas ou de *camets* de baile, do produto dos consumos e sobre as quotizações ou retribuições que substituam ou completem as referidas entradas ou preços, bem como quaisquer outras importâncias recebidas?»

4. O Tribunal de Justiça não pode responder à questão tal como está formulada, dado que se pede uma decisão a título prejudicial sobre a compatibilidade com a Sexta Directiva IVA de uma disposição específica do direito nacional. Ora, é princípio assente que o Tribunal de Justiça não é competente para proferir tal decisão no âmbito de um processo nos termos do artigo 177.º Por conseguinte, proponho que a questão seja interpretada como perguntando essencialmente se uma disposição com as características do regulamento local impugnado é compatível com o artigo 33.º da directiva.

5. Antes de analisar a substância da questão, é necessário interrogarmo-nos sobre a competência da Deputação Permanente para fazer uso do processo previsto no artigo 177.º Esse processo apenas pode ser utilizado por um «órgão jurisdicional de um dos Estados-membros», pelo que se suscita a questão de saber se a Deputação Permanente é um órgão desse tipo.

6. Na Bélgica, cada Conselho Provincial elege entre os seus membros uma Deputação Permanente que actua sob a presidência do governador da província, nomeado pelo rei. O papel da Deputação Permanente é principalmente de tipo administrativo, mas, por razões históricas, ela é também competente para os litígios que tenham por objecto impostos locais. No exercício dessa competência, a Deputação Permanente decide em audiência pública com respeito do princípio do contraditório, devendo fundamentar as suas decisões.

7. A competência da Deputação Permanente para conhecer dos litígios em matéria de impostos locais tem por base, presentemente, uma lei belga de 23 de Dezembro de 1986 (*Moniteur belge* de 12.2.1987, p. 1993). O artigo 7.º dessa lei dispõe que quando um litígio tenha por objecto um montante superior a 10 000 BFR, há recurso das decisões da Deputação Permanente para uma *cour d'appel*. Quando a importância em litígio seja inferior a 10 000 BFR, a Deputação Permanente decide em última instância, podendo, todavia, as suas decisões ser objecto de recurso de cassação (limitado a questões de direito).

8. À luz destas indicações, não tenho dúvidas de que a Deputação Permanente deve, nas circunstâncias da causa principal, ser considerada um órgão jurisdicional de um Estado-membro, na acepção do artigo 177.º Portanto, a sua competência para submeter ao Tribunal de Justiça um pedido a título prejudicial nos termos desse artigo não pode ser posta em causa.

9. No que se refere à substância da questão prejudicial submetida, resulta claramente da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o

direito comunitário não comporta, no seu estado actual, qualquer limite à competência dos Estados-membros para introduzir impostos distintos dos impostos sobre o volume de negócios: ver os acórdãos de 13 de Julho de 1989, *Wisselink*, n.º 13 (93/88 e 94/88, *Colect.*, p. 2671), e de 13 de Março de 1988, *Bergandi*, n.º 10 (252/86), *Colect.*, p. 1343). Acresce que o facto de um imposto ser cobrado sobre uma transacção já sujeita a IVA e de daí poder resultar uma dupla tributação dessa transacção não significa necessariamente que esse imposto constitua um imposto sobre o volume de negócios para os efeitos do artigo 33.º da Sexta Directiva IVA: ver o acórdão de 8 de Julho de 1986, *Kerrut*, n.º 22 (73/85, *Colect.*, p. 2219), e o acórdão de 13 de Julho de 1989, *Wisselink*, já referido, n.º 14.

10. Nos termos do acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça no processo *Wisselink*, o artigo 33.º tem por objectivo «impedir que o funcionamento do sistema comum de IVA seja comprometido por medidas fiscais de um Estado, que onerem a circulação dos bens e dos serviços e tributem as transacções comerciais de modo comparável ao que caracteriza o IVA» (n.º 17). Portanto, é necessário determinar se o imposto local em causa nos presentes autos é cobrado de forma comparável ao IVA e se, por conseguinte, compromete o funcionamento do sistema comum de IVA.

11. As características essenciais do sistema de IVA foram descritas pelo Tribunal de Justiça no acórdão *Wisselink* do seguinte modo:

«O princípio do sistema comum de IVA consiste [...] em aplicar aos bens e serviços, até ao estágio do comércio a retalho, um imposto geral sobre o consumo exactamente

proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação. Todavia, em cada transacção, o imposto sobre o valor acrescentado só é exigível com prévia dedução do montante do IVA que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço; o mecanismo das deduções é regulado [...] de modo que permite aos sujeitos passivos deduzir do IVA de que são devedores os montantes deste imposto que já incidiram sobre os bens a montante» (n.º 18).

12. Como refere a Comissão, o imposto controvertido difere do IVA em vários aspectos. Em primeiro lugar, não é de aplicação geral: aplica-se apenas dentro de uma determinada área geográfica e a uma categoria limitada de bens e serviços (ver acórdão *Wisselink*, n.º 20). Acresce que, uma vez que se aplica às receitas brutas e não ao valor acrescentado no estágio de cada transacção, não é possível determinar com precisão a parte do imposto aplicado a cada venda ou prestação de serviços que pode ser considerada como tendo sido repercutida no consumidor.

13. Contudo, em meu entender, existe ainda uma diferença mais fundamental entre o imposto controvertido e o IVA. Como resulta claramente do n.º 11 do acórdão *Wisselink*, o IVA é cobrado em cada estágio do processo de produção e de distribuição. Os sujeitos passivos podem deduzir do montante do imposto devido o IVA que já tenha onerado os bens. Ora, o imposto controvertido não apresenta estas características, que são essenciais para o sistema do IVA.

14. Concluo, pois, que o imposto em questão não é cobrado de forma comparável ao IVA e não é susceptível de comprometer o funcionamento do sistema de IVA. Em meu entender, não constitui, portanto, um imposto sobre o volume de negócios, na acepção do artigo 33.º da Sexta Directiva IVA.

15. Por conseguinte, considero que a questão submetida pela Deputação Permanente deve ser respondida da seguinte forma:

«Um imposto local aplicado anualmente às salas de baile e restaurantes anexos que tem por objecto as receitas de entradas, alugueres e guarda-roupa, venda de programas ou de *carnets* de baile, o produto dos consumos e quaisquer outras importâncias recebidas não constitui um imposto sobre o volume de negócios, na acepção do artigo 33.º da Directiva 77/388 do Conselho, de 17 de Maio de 1977.»