

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)
29 de Abril de 2004 *

No processo C-338/01,

Comissão das Comunidades Europeias, representada por R. Lyal, na qualidade de agente, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

recorrente,

apoiada por

Parlamento Europeu, representado por R. Passos e A. Baas, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

interveniente,

contra

Conselho da União Europeia, representado por M. Sims-Robertson e F. Florindo Gijón, na qualidade de agentes,

recorrido,

* Língua do processo: inglês.

apoiado por

Irlanda, representada por D. O'Hagan, na qualidade de agente, assistido por E. Fitzsimons, SC, e K. Maguire e D. Moloney, BL, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

pelo

Grão-Ducado do Luxemburgo, representado por J. Faltz, na qualidade de agente,

pela

República Portuguesa, representada por L. Fernandes, V. Guimarães e A. Seíça Neves, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

e por

Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte, representado por J. E. Collins, na qualidade de agente, assistido por D. Wyatt, QC, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

intervenientes,

que tem por objecto, por um lado, a anulação da Directiva 2001/44/CE do Conselho, de 15 de Junho de 2001, que altera a Directiva 76/308/CEE relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos resultantes de operações que fazem parte do sistema de financiamento do Fundo Europeu de Orientação e de Garantia Agrícola, bem como de direitos niveladores agrícolas e de direitos

aduaneiros, e relativa ao imposto sobre o valor acrescentado e a determinados impostos especiais de consumo (JO L 175, p. 17), e, por outro, a manutenção dos efeitos desta directiva até à entrada em vigor de uma directiva adoptada com a base jurídica adequada,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: C. Gulmann, exercendo funções de presidente da Sexta Secção, J. N. Cunha Rodrigues, J.-P. Puissochet, R. Schintgen (relator) e F. Macken, juízes,

advogado-geral: S. Alber,
secretário: R. Grass,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 9 de Setembro de 2003,

profere o presente

Acórdão

- 1 Por petição entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 7 de Setembro de 2001, a Comissão das Comunidades Europeias pediu, ao abrigo do artigo 230.º, primeiro parágrafo, CE, por um lado, a anulação da Directiva 2001/44/CE do Conselho, de 15 de Junho de 2001, que altera a Directiva 76/308/

/CEE relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos resultantes de operações que fazem parte do sistema de financiamento do Fundo Europeu de Orientação e de Garantia Agrícola, bem como de direitos niveladores agrícolas e de direitos aduaneiros, e relativa ao imposto sobre o valor acrescentado e a determinados impostos especiais de consumo (JO L 175, p. 17), e, por outro lado, a manutenção dos efeitos desta directiva até à entrada em vigor de uma directiva adoptada com a base jurídica adequada.

Antecedentes do litígio e enquadramento jurídico

- 2 A Directiva 76/308/CEE do Conselho, de 15 de Março de 1976, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos resultantes de operações que fazem parte do sistema de financiamento do Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola, bem como de direitos niveladores agrícolas e de direitos aduaneiros (JO L 73, p. 18; EE 02 F3 p. 46), foi adoptada com base no artigo 100.º do Tratado CEE (que passou, após alteração, a artigo 100.º do Tratado CE, o qual por sua vez passou a artigo 94.º CE).
- 3 A Directiva 79/1071/CEE do Conselho, de 6 de Dezembro de 1979, que altera a Directiva 76/308 (JO L 331, p. 10; EE 02 F6 p. 120), alargou o âmbito desta última de forma a abranger os créditos relativos ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»). Dizendo respeito a um imposto indirecto, esta directiva foi adoptada com base nos artigos 99.º do Tratado CEE (que passou, após alteração, a artigo 99.º CE, o qual por sua vez passou a artigo 93.º CE) e 100.º do Tratado.
- 4 A Directiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (JO L 76, p. 1), com a redacção dada pela Directiva 92/108/CEE do Conselho, de 14 de Dezembro de 1992 (JO L 390, p. 124, a seguir «Directiva 92/12»), alargou mais uma vez o âmbito da Directiva

76/308 de forma a abranger os créditos relativos aos direitos harmonizados sobre impostos especiais de consumo. A Directiva 92/12 baseou-se igualmente no artigo 99.º do Tratado CEE.

5 Os quatro primeiros considerandos da Directiva 2001/44 referem:

«(1) É necessário alterar as actuais modalidades de assistência mútua em matéria de cobrança, estabelecidas na Directiva 76/308 [...], a fim de dar resposta à ameaça que o aumento da fraude constitui para os interesses financeiros da Comunidade e dos Estados-Membros e para o bom funcionamento do mercado interno.

(2) No âmbito do mercado interno, é necessário proteger os interesses financeiros comunitários e nacionais, cada vez mais ameaçados pela fraude, por forma a salvaguardar mais adequadamente a competitividade e a neutralidade fiscal do mercado interno.

(3) O âmbito de aplicação da assistência mútua estabelecida na Directiva 76/308/CEE deve ser alargado aos créditos relativos a determinados impostos sobre o rendimento e sobre o património e a determinados impostos sobre os prémios de seguro a fim de melhor salvaguardar os interesses financeiros dos Estados-Membros e a neutralidade do mercado interno.

(4) Para permitir uma cobrança mais eficaz e efectiva dos créditos objecto de um pedido de cobrança, o título executivo do crédito deve ser tratado, em princípio, como um título do Estado-Membro onde a autoridade requerida tem a sua sede.»

6 O artigo 2.º da Directiva 76/308, com a redacção dada pela Directiva 2001/44 (a seguir «Directiva 76/308»), dispõe:

«A presente directiva aplica-se a todos os créditos relativos:

- a) às restituições, intervenções e outras medidas que fazem parte do sistema de financiamento integral ou parcial do Fundo Europeu de Orientação e Garantia Agrícola (FEOGA), incluindo as importâncias a receber no âmbito destas acções;
- b) às quotizações e outros direitos previstos no âmbito da organização comum do mercado para o sector do açúcar;
- c) aos direitos de importação;
- d) aos direitos de exportação;
- e) ao imposto sobre o valor acrescentado;
- f) aos impostos especiais sobre o consumo de:
 - tabaco manufacturado,
 - álcool e bebidas alcoólicas,

— óleos minerais;

g) aos impostos sobre o rendimento e o património;

h) às taxas sobre os prémios de seguro;

i) aos juros, a sanções e multas administrativas e às despesas relativas aos créditos referidos nas alíneas a) a h), com excepção das sanções de carácter penal previstas pelas disposições legislativas em vigor no Estado-Membro onde a autoridade requerida tem a sua sede.»

7 O artigo 7.º da Directiva 76/308 prevê:

«1. O pedido de cobrança de um crédito que a autoridade requerente dirigir à autoridade requerida, deverá ser acompanhado de um documento oficial ou de uma cópia devidamente autenticada do título executivo, emitido no Estado-Membro onde a autoridade requerente tem a sua sede e, se for caso disso, do original ou de uma cópia devidamente autenticada de outros documentos necessários à cobrança.

2. A autoridade requerente só poderá formular um pedido de cobrança:

a) se o crédito ou o título executivo não forem impugnados no Estado-Membro onde ela tem a sua sede, excepto quando for aplicável o n.º 2, segundo parágrafo, do artigo 12.º;

- b) se tiver sido intentada uma acção contra eles no Estado-Membro em que tem a sua sede, os processos de cobrança adequados que possam ser exercidos com base no título referido no n.º 1 e se, das medidas tomadas, não resultar o pagamento integral do crédito.

3. No pedido de cobrança será indicado:

- a) o nome, a morada e quaisquer outras informações úteis para efeitos de identificação da pessoa em causa e/ou do terceiro detentor dos activos dessa pessoa;
- b) o nome, a morada e quaisquer outras informações úteis para efeitos de identificação da autoridade requerente;
- c) o título executivo emitido no Estado-Membro em que a autoridade requerente tem a sua sede;
- d) a natureza e o montante do crédito, incluindo o capital, os juros e quaisquer outras sanções, multas e despesas devidas, indicados nas moedas dos Estados-Membros em que as duas autoridades têm a sua sede;
- e) a data de notificação do título ao destinatário por parte da autoridade requerente e/ou da autoridade requerida;

f) a data a partir da qual e o prazo durante o qual a execução é possível [...] nos termos da legislação em vigor no Estado-Membro em que a autoridade requerente tem a sua sede;

g) quaisquer outras informações relevantes.

4. O pedido de cobrança incluirá além disso uma declaração da autoridade requerente confirmando o facto de que estão preenchidas as condições estabelecidas no n.º 2.

5. A autoridade requerente dirigirá à autoridade requerida, logo que delas tenha conhecimento, todas as informações relevantes relacionadas com o processo que motivou o pedido de cobrança.»

8 O artigo 8.º da Directiva 76/308 está assim redigido:

«1. O título executivo do crédito será reconhecido directamente e tratado automaticamente como título executivo de um crédito do Estado-Membro em que a autoridade requerida tem a sua sede.

2. Não obstante o disposto no n.º 1, o título executivo do crédito poderá, se for caso disso e nos termos das disposições em vigor no Estado-Membro em que a autoridade requerida tem a sua sede, ser homologado, reconhecido como título que permite a execução do crédito no território desse Estado-Membro, ou completado ou substituído por outro título que permita essa execução.

Os Estados-Membros diligenciarão no sentido de concluir as formalidades de homologação, reconhecimento, completamento ou substituição do título no prazo de três meses a contar da data de recepção do pedido de cobrança excepto nos casos em que foi aplicável o disposto no terceiro parágrafo. A homologação, o reconhecimento, o completamento ou a substituição não podem ser recusados se o título executivo estiver redigido correctamente. A autoridade requerida informará a autoridade requerente dos motivos que levem eventualmente a exceder o prazo de três meses.

Se o cumprimento de uma dessas formalidades der origem a uma contestação do crédito e/ou do título executivo emitido pela autoridade requerente, é aplicável o disposto no artigo 12.º»

9 Nos termos do artigo 9.º, n.º 2, da Directiva 76/308:

«A autoridade requerida pode, no caso de lho permitirem as disposições legislativas e regulamentares e as práticas administrativas em vigor no Estado-Membro onde ela tem a sua sede e depois de ter consultado a autoridade requerente, conceder ao devedor do imposto um prazo para o pagamento ou autorizar um pagamento escalonado. Os juros recebidos pela autoridade requerida em consequência deste prazo de pagamento devem ser transferidos para o Estado-Membro onde a autoridade requerente tem igualmente a sua sede.»

A partir do momento em que o título executivo do crédito tenha sido directamente reconhecido ou homologado, reconhecido, completado ou substituído nos termos do artigo 8.º, serão cobrados juros de mora relativos a qualquer atraso de pagamento nos termos das disposições legislativas e regulamentares e das práticas administrativas em vigor no Estado-Membro em que a autoridade requerida tem a sua sede, juros esses que deverão ser igualmente transferidos para o Estado-Membro em que a autoridade requerente tem a sua sede.»

10 O artigo 10.º da Directiva 76/308 dispõe:

«Não obstante o n.º 2 do artigo 6.º, os créditos a cobrar não beneficiam necessariamente dos privilégios de créditos análogos gerados no Estado-Membro em que a autoridade requerida tem a sua sede.»

11 Nos termos do artigo 12.º, n.º 2, da Directiva 76/308:

«A partir do momento em que a autoridade requerida receber a notificação referido no n.º 1, seja por parte da autoridade requerente seja por parte do interessado, suspenderá o processo de execução, ficando a aguardar a decisão da instância competente nesta matéria, a não ser que a autoridade requerente solicite outro procedimento em conformidade com o segundo parágrafo. Se considerar necessário, e sem prejuízo do disposto no artigo 13.º, a autoridade requerida poderá recorrer a medidas cautelares para garantir a cobrança, na medida em que as disposições legislativas ou regulamentares em vigor no Estado-Membro em que ela tem a sua sede lho permitam em relação a créditos similares.

Não obstante o disposto no primeiro parágrafo do n.º 2, a autoridade requerente poderá, em conformidade com as disposições legislativas e regulamentares e as práticas administrativas em vigor no Estado-Membro em que tem a sua sede, solicitar à autoridade requerida que cobre créditos impugnados, desde que as disposições legislativas e regulamentares e as práticas administrativas em vigor no Estado-Membro em que a autoridade requerida tem a sua sede o permitam. Se o resultado da impugnação for favorável ao devedor, a autoridade requerente deverá proceder ao reembolso de quaisquer montantes cobrados, bem como ao pagamento de qualquer indemnização devida, em conformidade com a legislação em vigor no Estado-Membro em que a autoridade requerida tem a sua sede.»

- 12 A Directiva 2001/44 é resultado de um processo iniciado pela Comissão com a apresentação, em 26 de Junho de 1998, de uma proposta de directiva do Parlamento Europeu e do Conselho de alteração da Directiva 76/308 (JO C 269, p. 16). Esta proposta, que tinha por objectivo alargar o âmbito da Directiva 76/308 a certos impostos directos e que devia também ter uma influência no processo de cobrança de impostos e taxas referidos pela Directiva 76/308, baseava-se no artigo 100.º-A do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 95.º CE).
- 13 Após parecer do Parlamento Europeu, a Comissão apresentou, em 10 de Maio de 1999, uma nova proposta da directiva do Parlamento Europeu e do Conselho de alteração da Directiva 76/308 (JO C 179, p. 6), que tinha em conta algumas das alterações propostas pelo Parlamento. Esta proposta baseava-se igualmente no artigo 95.º CE.
- 14 Todavia, considerando que a referida proposta incidia sobre questões fiscais, o Conselho da União Europeia adoptou a Directiva 2001/44 com base nos artigos 93.º CE e 94.º CE.
- 15 Considerando que a referida directiva deveria ter sido adoptada com base no artigo 95.º CE, a Comissão interpôs o presente recurso de anulação.
- 16 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 23 Janeiro de 2002, foi admitida a intervenção do Parlamento, em apoio dos pedidos da Comissão, e da Irlanda, do Grão-Ducado do Luxemburgo, da República Portuguesa e do Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte, em apoio dos pedidos do Conselho.

Quanto ao recurso

Argumentos das partes

- 17 A Comissão alega, a título preliminar, que a Directiva 2001/44 só podia ser adoptada com base ou nos artigos 93.º CE e 94.º CE, ou no artigo 95.º CE. Contrariamente ao que alega o Conselho, seria impossível basear simultaneamente esta directiva nos artigos 93.º CE e 95.º CE. Com efeito, essa acumulação não é possível, em conformidade com o acórdão de 11 de Junho de 1991, Comissão/Conselho, dito «Dióxido de titânio» (C-300/89, Colect., p. I-2867, n.º 21), uma vez que os procedimentos previstos por cada uma dessas bases jurídicas são incompatíveis.
- 18 No que concerne à finalidade da Directiva 2001/44, a Comissão alega ser pacífico que as medidas adoptadas por esta directiva são necessárias à concretização do mercado interno. Resulta claramente dos considerandos da directiva e das diferentes directivas que sucessivamente a alteraram alargando o seu âmbito, incluindo a Directiva 2001/44, que o objectivo prosseguido por estas directivas era permitir cobrar créditos num Estado-Membro com títulos provenientes de outro Estado-Membro, eliminando assim os obstáculos às actividades económicas transfronteiriças. Estas directivas destinam-se, portanto, manifestamente a realizar o mercado interno.
- 19 Nestas condições impunha-se a escolha do artigo 95.º CE como base jurídica para adopção da Directiva 2001/44, salvo considerando que as alterações introduzidas

por esta na Directiva 76/308 incidem sobre disposições fiscais, caso em que a escolha se confrontaria com a proibição prevista no n.º 2 deste mesmo artigo. Constituinte, porém, esta última disposição uma excepção ao princípio enunciado no artigo 95.º, n.º 1, CE, é de interpretação estrita e a sua aplicação deve limitar-se ao necessário para atingir os objectivos que prossegue, tais como a protecção da soberania dos Estados-Membros em matéria fiscal.

- 20 A Directiva 2001/44 respeita esta soberania na medida em que não incide sobre «disposições fiscais» na acepção do artigo 95.º, n.º 2, CE. Apenas são visadas por esta noção as disposições materiais que determinam quais os sujeitos passivos, as operações tributáveis, a matéria colectável, as taxas e as isenções e as modalidades de liquidação e de cobrança das imposições. Ora, as disposições nacionais relativas a estas matérias não são atingidas por esta directiva, dado que a assistência mútua que ela pretende pôr em vigor pode fazer-se sem harmonização nem aproximação das regras fiscais nacionais. É certo que a referida directiva estende os mecanismos da Directiva 76/308, nomeadamente, a certos impostos directos e introduz alterações nas informações que devem ser transmitidas pela autoridade requerente à autoridade requerida, mas o direito fiscal substantivo dos diferentes Estados-Membros não é alterado.
- 21 A este respeito, a Comissão afirma nomeadamente que a nova versão do artigo 9.º, n.º 2, da Directiva 76/308 não afecta as disposições nacionais relativas aos prazos de pagamento ou às «penalidades».
- 22 A Comissão acrescenta que, em todo o caso, tal como prova um grande número de actos adoptados com base no artigo 95.º CE, o facto de um acto ter conexão com a fiscalidade não basta para que ele seja abrangido pela proibição enunciada no artigo 95.º, n.º 2, CE.

- 23 O Parlamento considera que a posição defendida pela Comissão está em conformidade com a jurisprudência pacífica segundo a qual a escolha da base jurídica adequada para a adopção de um acto se deve basear em elementos objectivos, tal como a finalidade e o conteúdo do acto. Uma vez que bases jurídicas diferentes podem, devido aos procedimentos de decisão que implicam, ser incompatíveis entre si, é necessário, para determinar a base jurídica adequada, ter em conta o «centro de gravidade» do acto a adoptar (v. acórdão de 23 de Fevereiro de 1999, Parlamento/Conselho, C-42/97, Colect., p. I-869, n.º 43).
- 24 Ora, a Directiva 2001/44 tem por finalidade preservar os interesses financeiros da Comunidade e dos Estados-Membros, lutar contra a fraude e preservar a neutralidade fiscal do mercado interno. Sendo a luta contra a fraude um elemento importante mas não determinante da referida directiva, o recurso ao artigo 280.º CE como base jurídica não é, por conseguinte, necessário.
- 25 O Parlamento alega além disso que, mesmo admitindo que os termos «disposições fiscais», que constam do artigo 95.º, n.º 2, CE, devem ser interpretados no sentido de que se referem a disposições relativas às condições de pagamento e de cobrança dos impostos, essa redacção não se opõe a que a Directiva 2001/44 seja adoptada com base no artigo 95.º CE. Com efeito, esta directiva não contém qualquer disposição referente às disposições nacionais relativas à colecta e à cobrança dos créditos em causa e limita-se a determinar um «tratamento nacional» para os créditos estrangeiros. Os diferentes elementos que o Conselho considera abrangidos pelos termos «disposições fiscais» continuam a depender dos direitos nacionais e a referida directiva não procede à sua harmonização.
- 26 O Parlamento acrescenta que o artigo 95.º CE deve ser interpretado como uma derrogação ao artigo 94.º CE e que este último não pode, portanto, constituir uma base jurídica adequada para adopção da Directiva 2001/44. Quanto ao artigo 93.º CE, ele não pode ser escolhido como base jurídica devido ao facto de esta directiva não se destinar a harmonizar a fiscalidade indirecta, na acepção

deste artigo. Finalmente, a aplicação do artigo 95.º, n.º 2, CE vai contra a circunstância de a referida directiva não adoptar qualquer disposição fiscal. Por conseguinte, apenas o artigo 95.º CE constitui a base jurídica adequada para a adopção da Directiva 2001/44.

- 27 Esta conclusão não é posta em causa pelo facto de certos créditos abrangidos pela Directiva 2001/44 serem de natureza fiscal. O «centro de gravidade» desta é manifestamente o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno, o que impõe a escolha do artigo 95.º CE como base jurídica.
- 28 O Conselho alega, em primeiro lugar, que as bases jurídicas adequadas para a adopção da Directiva 2001/44 não se limitam, contrariamente ao que sustenta a Comissão, por um lado, aos artigos 93.º CE e 94.º CE e, por outro, ao artigo 95.º CE. Nada se opõe, por exemplo, à escolha dos artigos 93.º CE e 95.º CE como base jurídica, pois o Tribunal de Justiça já aceitou, no seu acórdão de 27 de Setembro de 1988, Comissão/Conselho (165/87, Colect., p. 5545), a possibilidade de uma dupla base jurídica, que exige que o Conselho decida por maioria qualificada e por unanimidade.
- 29 O Conselho recorda seguidamente que, em conformidade com a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, a escolha da base jurídica de um acto deve basear-se em elementos objectivos susceptíveis de fiscalização jurisdicional. Entre esses elementos figuram, nomeadamente, a finalidade e o conteúdo do acto. Além disso, o desejo de uma instituição participar de modo mais intenso na adopção de um acto determinado carece de incidência nessa escolha.
- 30 No que concerne à finalidade da Directiva 2001/44, o Conselho afirma que resulta dos considerandos desta que ela se destina a proteger os interesses financeiros da Comunidade e dos Estados-Membros, a melhor garantir a competitividade e a neutralidade fiscal do mercado interno e a limitar os riscos de fraude. Resulta, além disso, da proposta de directiva da Comissão, de 26 de Junho de 1998, que a referida directiva faz parte da estratégia comunitária

destinada a pôr em prática regimes fiscais sem distorção da concorrência e orientados para o mercado único, como resulta da comunicação da Comissão intitulada «A fiscalidade na União Europeia» (COM/96/546 final).

- 31 Quanto ao conteúdo da Directiva 2001/44, o Conselho precisa que as disposições desta, por um lado, fixam o procedimento a seguir tanto pelo Estado-Membro requerente como por aquele que concede a assistência relativa ao crédito para cobrar o dinheiro devido e, por outro, definem o estatuto jurídico do devedor ao longo de todo este processo. Esta directiva incide mais precisamente sobre os privilégios que podem ser ligados ao crédito, os meios processuais à disposição do devedor, a cobrança ao devedor das despesas efectuadas pelos Estados-Membros e a repartição dos montantes entre os Estados-Membros em causa. Dado que a referida directiva aplica estas regras aos créditos relativos aos impostos sobre o rendimento e sobre o património e aos impostos sobre os prémios de seguro, aplica-se tanto no domínio dos impostos directos como no domínio dos impostos indirectos.
- 32 Finalmente, no que diz respeito às bases jurídicas que podem ser escolhidas para adoptar medidas relativas a esses impostos, o Conselho alega, em primeiro lugar, que, contrariamente ao que sustenta a Comissão, não se pode considerar que o processo previsto no artigo 95.º, n.º 1, CE constitui o processo «normal» para a adopção das disposições que se destinam à realização do mercado interno.
- 33 O Conselho recorda, em segundo lugar, que é de jurisprudência constante que, quando exista uma base jurídica específica, é nesta última que deve ser baseado o acto a adoptar (acórdão de 26 de Março de 1996, Parlamento/Conselho, C-271/94, Colect., p. I-1689). Visando os artigos 93.º CE e 94.º CE claramente a adopção de medidas que se inserem no domínio fiscal, constituem disposições específicas em relação ao artigo 95.º CE.

- 34 No que diz mais especialmente respeito à base jurídica adequada para a adopção da Directiva 2001/44, o Conselho alega que, uma vez que esta se destina a harmonizar as legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios, aos impostos específicos sobre o consumo e a outros impostos indirectos, prevendo regras comuns para a cobrança dessas taxas e impostos, apenas o artigo 93.º CE é susceptível de constituir uma base jurídica válida. Com efeito, uma vez que resulta de jurisprudência do Tribunal de Justiça que as disposições que incidem sobre as condições de cobrança de impostos e sobre as sanções por infracções relativas ao pagamento do IVA se inserem na fiscalidade interna dos Estados-Membros (v. acórdãos de 27 de Fevereiro de 1980, Comissão/Irlanda, 55/79, Recueil, p. 481, e de 25 de Fevereiro de 1988, Drexler, 299/86, Colect., p. 1213), disposições como as adoptadas pela Directiva 2001/44 fazem igualmente parte da fiscalidade interna dos Estados-Membros.
- 35 No que concerne ao alargamento do âmbito da Directiva 76/308 aos créditos relativos a certos impostos directos, o Conselho alega que é precisamente esse alargamento que faz com que o artigo 95.º, n.º 1, CE deixe de poder ser considerado uma base jurídica adequada para a adopção da Directiva 2001/44, pois o n.º 2 deste mesmo artigo proíbe a aplicação deste às «disposições fiscais».
- 36 Constituem «disposições fiscais», na acepção do artigo 95.º, n.º 2, CE, todas as medidas que regulem as receitas públicas. Estes termos abrangem assim não apenas a definição e a descrição dos impostos, mas também a maneira como estes são liquidados e cobrados. O termo «fiscais» constitui uma remissão para a noção de receitas públicas. Na terceira parte do Tratado CE, sob o seu título VI, o título em língua inglesa do capítulo 2, ou seja, «Tax provisions», põe ainda mais o acento no carácter obrigatório destas receitas públicas. Ora, este carácter obrigatório, ligado aos privilégios e aos poderes muito especiais de que gozam os Estados-Membros para liquidar e cobrar as receitas fiscais, é uma característica importante dos impostos e dos encargos fiscais e aparece mais claramente na palavra «fiscal», utilizada noutras versões linguísticas. Em princípio, o «direito fiscal» diz respeito tanto à estrutura como à liquidação e à cobrança dos impostos.

A interpretação do artigo 95.º, n.º 2, CE deve ter em conta esta circunstância e a proibição nele enunciada é, por conseguinte, aplicável a todas as disposições relativas à estrutura como à liquidação e à cobrança dos impostos em causa.

- 37 A interpretação restritiva dos termos «disposições fiscais» preconizada pela Comissão não tem, contrariamente ao que sustenta esta última, qualquer fundamento na redacção do artigo 95.º, n.º 2, CE. Além disso, a escolha da base jurídica não pode depender da questão de saber em que medida o acto a adoptar atinge a soberania dos Estados-Membros, pois uma tal abordagem é tributária de avaliações políticas, o que é contrário tanto ao sistema da repartição das competências no seio da Comunidade como ao princípio da segurança jurídica. Finalmente, as disposições da Directiva 2001/44 não prevêem uma cooperação ou uma verificação generalizada entre as administrações para servir interesses puramente nacionais, antes se destinam a regulamentar a maneira como os Estados-Membros cobram as suas receitas fiscais e aplicam as suas disposições fiscais a fim de eliminar as disparidades a este respeito nas condições da concorrência.
- 38 O Conselho recorda além disso que, embora resulte da jurisprudência do Tribunal de Justiça que uma simples prática não é susceptível de derogar as regras do Tratado (v. acórdão de 12 de Novembro de 1996, Reino Unido/Conselho, C-84/94, Colect., p. I-5755, n.º 19), no presente caso, a prática seguida no que respeita à escolha da base jurídica tem sido constante, tendo os artigos 93.º CE ou 94.º CE sido escolhidos cada vez que disposições fiscais foram objecto de harmonização.
- 39 O Governo irlandês alega que a Comissão interpreta os termos «disposições fiscais» de uma maneira demasiado restritiva. Em seu entender, deve ser considerada disposição fiscal toda e qualquer disposição que se relacione com a administração e a cobrança de um imposto. Resulta, de resto, da versão em língua

inglesa do artigo 95.º, n.º 2, CE que este visa as disposições relativas às finanças públicas e às receitas resultantes dos impostos. Além disso, nem o Tratado nem a jurisprudência contêm qualquer indício que apoie a tese da Comissão.

- 40 Este governo alega também que a questão de saber em que medida a Comissão é livre de escolher o artigo 95.º CE como base jurídica para adoptar uma directiva não pode encontrar resposta sem que seja definido o conceito de aproximação das legislações nacionais em relação ao de harmonização das mesmas. Uma vez que existem dúvidas no que se refere aos efeitos concretos de um acto, é necessário, para se respeitar o princípio da segurança jurídica, remeter para as regras que disciplinam a adopção de disposições comunitárias em matéria de harmonização dessas legislações.
- 41 No presente caso, uma vez que a Directiva 2001/44 se relaciona com questões fiscais, a proibição enunciada no artigo 95.º, n.º 2, CE opõe-se a que esta directiva seja adoptada com base no artigo 95.º CE. Com efeito, resulta tanto da finalidade como do conteúdo da referida directiva que, para além do facto de alargar o regime da assistência mútua em matéria de cobrança de créditos aos impostos sobre o rendimento e sobre o património e aos impostos sobre prémios de seguro, impôs aos Estados-Membros obrigações imperativas em matéria de aplicação de cobrança de impostos e de taxas. Uma vez que as medidas introduzidas pela Directiva 2001/44 são relativas à cobrança, à administração e à execução da cobrança de impostos e, portanto, a questões fiscais, o «centro de gravidade» desta directiva está claramente determinado.
- 42 O Governo irlandês acrescenta que o artigo 95.º, n.º 1, CE se opõe também a que a Directiva 2001/44 possa ser adoptada com base no artigo 95.º CE. Com efeito, de acordo com a sua redacção, este artigo só se pode aplicar quando o Tratado não disponha de outra maneira. Ora, constituindo os artigos 93.º CE e 94.º CE

disposições mais específicas que o artigo 95.º CE para a adopção de medidas como as constantes da Directiva 2001/44, não há lugar à aplicação desta última disposição.

- 43 Segundo o Governo luxemburguês, a interpretação escolhida pela Comissão dos termos «disposições fiscais» é demasiado restritiva e não corresponde à realidade legislativa nos Estados-Membros. Aquando da interpretação desta disposição, há que ter em conta o facto de que as noções de «fiscalidade», de «disposições fiscais» e de «impostos» abrangem as disposições relativas à administração e à cobrança dos impostos, uma vez que as condições de aplicação destas noções se inserem, em numerosos Estados-Membros, no direito fiscal.
- 44 Este governo salienta, além disso, que a Comissão admite, na sua réplica, que a Directiva 2001/44 não se destina a harmonizar regras existentes, antes visa instituir possibilidades de troca de informações e de assistência mútua em matéria de cobrança de créditos que antes não existiam. Ora, a escolha do artigo 95.º CE como base jurídica da referida directiva não se justifica.
- 45 O mesmo governo alega igualmente que, ao contrário do que alega a Comissão, o artigo 8.º da Directiva 76/308 tem uma incidência directa sobre as disposições nacionais dos Estados-Membros.
- 46 O Governo luxemburguês acrescenta que o Tribunal de Justiça já decidiu que as modalidades de pagamento, as regras de fixação da matéria colectável e as sanções aplicáveis às infracções fiscais podem estar abrangidas pela proibição contida no artigo 90.º CE (v. acórdão de 11 de Dezembro de 1990, Comissão/Dinamarca, C-47/88, Colect., p. I-4509). Não se pode, portanto, sustentar validamente que as disposições relativas às condições de cobrança de impostos directos e indirectos não constituem disposições fiscais.

- 47 No presente caso, a Directiva 2001/44 permite às autoridades nacionais fixar e cobrar correctamente o imposto devido, alargando o âmbito das suas competências para além do território do Estado-Membro em causa. A assistência mútua em matéria de cobrança de créditos constitui, por conseguinte, um complemento essencial inerente ao exercício das prerrogativas dos Estados-Membros no domínio fiscal. Portanto, a base jurídica adequada para a adopção desta directiva são os artigos 93.º CE e 94.º CE.
- 48 O Governo português considera igualmente que a interpretação dos termos «disposições fiscais» defendida pela Comissão é demasiado restritiva e não pode portanto ser acolhida. Entende que estes termos devem incluir os direitos e garantias dos contribuintes. Ora, a Directiva 2001/44 define, nomeadamente pela alteração dos artigos 8.º, n.º 1, 10.º e 12.º da Directiva 76/308, um certo número de regras que colidem directamente com os direitos dos contribuintes e que devem, por conseguinte, ser transpostas para o direito interno. Além disso, a Directiva 2001/44 viola o princípio do contraditório na medida em que não reconhece ao residente que se presume devedor da autoridade requerente a possibilidade de contraditar o título executivo que lhe é oposto e isto mesmo que o crédito que a referida autoridade invoca possa ser um crédito disputável. Finalmente, ao alterar o artigo 12.º, n.º 2, da Directiva 76/308, a Directiva 2001/44 cria o direito substantivo directo à reparação em caso de prejuízo causado por um uso indevido ou errado dos poderes atribuídos aos Estados-Membros. Face ao conteúdo desta directiva, os artigos 93.º CE, e 94.º CE impõem-se, por conseguinte, como base jurídica para a adopção desta.
- 49 O Governo do Reino Unido compartilha da posição defendida pelo Governo irlandês. Em seu entender, o artigo 93.º CE é a base jurídica específica para a adopção de medidas de harmonização em matéria de impostos indirectos. Uma vez que o Tratado previu, assim, uma disposição específica para essa harmonização, esta não pode fazer-se com base no artigo 95.º CE. Quanto à harmonização das disposições relativas aos impostos directos, ela deve ser realizada, tal como resulta do artigo 95.º, n.º 2, CE, com base no artigo 94.º CE.

- 50 Este governo critica a Comissão, por um lado, por interpretar de maneira demasiado restritiva os termos «disposições fiscais» e, por outro, por não ter em conta o início do primeiro período do n.º 1 do artigo 95.º CE, que prevê que este só se aplica se o Tratado não dispuser diferentemente. Ora, os artigos 93.º CE e 94.º CE constituem disposições especiais para a adopção de medidas relativas aos impostos directos e indirectos. Uma vez que a Directiva 2001/44 harmoniza disposições nacionais relativas a estas duas categorias de impostos, o artigo 95.º, n.º 1, CE não é a base jurídica adequada para a adopção desta directiva.
- 51 Além disso, não há qualquer dúvida de que as regras que prosseguem esse objectivo atingem a soberania fiscal dos Estados-Membros, de modo que se impõe a sua adopção por unanimidade.
- 52 O Governo do Reino Unido acrescenta que o termo «fiscal», utilizado na versão inglesa do artigo 95.º CE, engloba não apenas as imposições em sentido estrito, mas também despesas públicas e empréstimos públicos. Contrariamente ao que alega a Comissão, nada permite fazer uma distinção entre as regras relativas aos sujeitos passivos, à matéria colectável, aos factos geradores, às taxas ou às isenções do imposto e as que dizem respeito à administração e à cobrança desse imposto. Esta interpretação está, de resto, em conformidade com a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça (v. acórdãos de 12 de Maio de 1992, Comissão/Grécia, C-327/90, Colect., p. I-3033, e de 17 de Junho de 1998, Grundig Italiana, C-68/96, Colect., p. I-3775).
- 53 Finalmente, o referido governo alega que a regulamentação aplicada aos sujeitos passivos para prevenir a fraude e a evasão fiscais, que está no próprio cerne das relações entre estes últimos e as autoridades fiscais, é, por esse facto, inseparável do poder de tributação de que dispõem os Estados-Membros.

Apreciação do Tribunal de Justiça

- 54 Segundo jurisprudência assente, a escolha da base jurídica de um acto comunitário deve assentar em elementos objectivos susceptíveis de fiscalização jurisdicional, entre os quais figuram, designadamente, a finalidade e o conteúdo do acto (v., nomeadamente, acórdãos Dióxido de titânio, já referido, n.º 10; de 4 de Abril de 2000, Comissão/Conselho, C-269/97, Colect., p. I-2257, n.º 43, e de 11 de Setembro de 2003, Comissão/Conselho, C-211/01, Colect., p. I-8913, n.º 38).
- 55 Se o exame de um acto comunitário demonstrar que ele prossegue uma dupla finalidade ou que tem duas componentes e se uma destas for identificável como principal ou preponderante, enquanto a outra é apenas acessória, o acto deve ter por fundamento uma única base jurídica, ou seja, a exigida pela finalidade ou componente principal ou preponderante (v., neste sentido, nomeadamente, acórdãos de 17 de Março de 1993, Comissão/Conselho, C-155/91, Colect., p. I-939, n.ºs 19 e 21; de 30 de Janeiro de 2001, Espanha/Conselho, C-36/98, Colect., p. I-779, n.º 59, e de 11 de Setembro de 2003, Comissão/Conselho, já referido, n.º 39).
- 56 A título excepcional, se se provar que o acto prossegue simultaneamente vários objectivos, que se encontram ligados de forma indissociável, sem que um seja secundário e indirecto em relação ao outro, esse acto deverá assentar nas diferentes bases jurídicas correspondentes (v., nomeadamente, acórdãos de 19 de Setembro de 2002, Huber, C-336/00, Colect., p. I-7699, n.º 31; de 12 de Dezembro de 2002, Comissão/Conselho, C-281/01, Colect., p. I-12049, n.º 35, e de 11 de Setembro de 2003, Comissão/Conselho, já referido, n.º 40, bem como o parecer 2/00, de 6 de Dezembro de 2001, Colect., p. I-9713, n.º 23).
- 57 Todavia, esta cumulação de duas bases jurídicas não é possível quando exista incompatibilidade entre os procedimentos previstos para cada uma das bases jurídicas (v., nomeadamente, acórdãos Dióxido de titânio, já referido, n.ºs 17 a 21, e de 25 de Fevereiro de 1999, Parlamento/Conselho, C-164/97 e C-165/97, Colect., p. I-1139, n.º 14).

- 58 No caso presente, deve dizer-se que os procedimentos dos artigos 93.º CE e 94.º CE, por um lado, e o do artigo 95.º CE, por outro, impedem que este último possa ser cumulado com um dos dois outros artigos acima mencionados para servir de base jurídica aquando da adopção de um acto como a Directiva 2001/44. Com efeito, enquanto a unanimidade é exigida para a adopção de um acto com base nos artigos 93.º CE e 94.º CE, a maioria qualificada basta para que um acto possa ser validamente adoptado com base no artigo 95.º CE. Assim, entre as disposições referidas, apenas os artigos 93.º CE e 94.º CE são susceptíveis de fornecer cumulativamente uma base jurídica válida para a adopção de um acto jurídico pelo Conselho.
- 59 No que concerne ao âmbito do artigo 95.º CE, que a Comissão e o Parlamento afirmam dever ter servido de base jurídica para a adopção da Directiva 2001/44, deve dizer-se, por um lado, que resulta da própria redacção do n.º 1 desse artigo que este só se aplica se o Tratado não dispuser diferentemente.
- 60 Segue-se que, uma vez que existe, no Tratado, uma disposição mais específica que pode constituir a base jurídica do acto em causa, este deve ser baseado nessa disposição. Assim sucede, nomeadamente, com o artigo 93.º CE, no que respeita à harmonização das legislações relativas aos impostos relativos ao volume de negócios, aos direitos especiais sobre o consumo e aos outros impostos indirectos.
- 61 Deve dizer-se, por outro lado, que o n.º 2 do artigo 95.º CE exclui expressamente certos domínios do âmbito deste artigo. Assim sucede, nomeadamente, com as «disposições fiscais», cuja aproximação não pode, por conseguinte, ser feita com base neste artigo.
- 62 O Tribunal de Justiça considera que há que analisar em primeiro lugar se a Directiva 2001/44 se insere na noção de «disposições fiscais» na acepção do artigo 95.º, n.º 2, CE.

- 63 No que concerne à interpretação dos termos «disposições fiscais», deve dizer-se que nenhuma indicação relativa à interpretação deste conceito pode ser encontrada no Tratado. Todavia, há que salientar que, devido ao seu carácter geral, estes termos abrangem não apenas todos os domínios da fiscalidade, sem distinguir os tipos de impostos ou taxas em causa, mas também todos os aspectos desta matéria, quer se trate de regras substantivas quer de regras adjectivas.
- 64 Isto é, de resto, corroborado pelo facto de, em certos Estados-Membros, as disposições relativas às modalidades de pagamento e de cobrança de impostos directos e indirectos serem consideradas como constituindo «disposições fiscais».
- 65 Deve acrescentar-se que, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa ao artigo 90.º CE, para se avaliar o carácter discriminatório ou não de um sistema de tributação, se devem ter em consideração não apenas as taxas de imposição, mas também a matéria colectável e as modalidades de cobrança dos diversos impostos. Com efeito, é a incidência efectiva de cada imposto na produção nacional, por um lado, e nos produtos importados, por outro, que constitui o critério de comparação decisivo para a aplicação do artigo 90.º CE. Mesmo com uma taxa de cobrança igual, a incidência deste encargo pode variar em função das modalidades da matéria colectável e de cobrança aplicadas à produção nacional e aos produtos importados (v. acórdãos, já referidos, Comissão/Irlanda, n.º 8, e Grundig Italiana, n.º 13).
- 66 Segue-se que as modalidades de cobrança de imposições de qualquer natureza que seja não podem ser dissociadas do sistema de tributação ou de imposição ao qual estejam ligadas.

- 67 Face a estas considerações há que interpretar os termos «disposições fiscais», que constam do artigo 95.º, n.º 2, CE, no sentido de que abrangem não apenas as disposições que determinam os sujeitos passivos, as operações tributáveis, a matéria colectável do imposto, as taxas e as isenções dos impostos directos e indirectos, mas também as relativas às modalidades de cobrança destes.
- 68 No que concerne à finalidade da Directiva 2001/44, resulta dos seus três primeiros considerandos que ela se destina a garantir a «neutralidade fiscal do mercado interno» e a proteger os interesses financeiros tanto da Comunidade como dos Estados-Membros.
- 69 Tal como enunciam os considerandos desta directiva, esse objectivo deve ser atingido, por um lado, alargando o âmbito da Directiva 76/308 aos créditos relativos a certos impostos sobre o rendimento e sobre o património e a determinados impostos sobre os prémios de seguro (terceiro considerando) e, por outro, garantindo que os títulos executivos de um crédito emitidos no Estado-Membro da autoridade requerente sejam tratados, em princípio, como um título do Estado-Membro onde a autoridade requerida tem a sua sede (quarto considerando).
- 70 As alterações que a Directiva 2001/44 introduz na Directiva 76/308 reflectem estes objectivos. Assim, o artigo 2.º desta última directiva, que define o seu âmbito, passa a dispor, nas alíneas g) e h), que a mesma se aplica aos impostos sobre o rendimento e sobre o património e aos impostos sobre os prémios de seguro. O artigo 7.º, n.º 3, da Directiva 76/308 foi modificado passando a prever uma lista mais detalhada das indicações que o pedido de cobrança dirigido pela autoridade requerente à autoridade requerida deve conter.

- 71 De acordo com o artigo 8.º da Directiva 76/308, os títulos executivos de um crédito passam a ser, regra geral, directamente reconhecidos e tratados automaticamente como títulos executivos de um crédito no território nacional, ao passo que, anteriormente, esses títulos deviam apenas ser homologados, reconhecidos, completados ou substituídos por um título executivo no território do Estado-Membro onde a autoridade requerente tinha a sua sede.
- 72 Quanto ao artigo 10.º da Directiva 76/308, que dispunha que os créditos a cobrar não gozavam de qualquer privilégio no Estado-Membro onde a autoridade requerida tinha a sua sede, dispõe, na sua versão resultante da Directiva 2001/44, que esses créditos não beneficiam necessariamente dos privilégios de créditos análogos gerados no Estado-Membro em que a autoridade requerida tem a sua sede. Esta modificação constitui uma alteração substancial no tratamento de créditos visados pela Directiva 76/308, na medida em que equivale a uma inversão do princípio até então aplicável, a saber, que esses créditos não beneficiavam de qualquer privilégio no Estado requerente.
- 73 Ora, é necessário dizer, em primeiro lugar, que todas estas alterações dizem respeito à cobrança de créditos relativos a impostos tanto directos como indirectos e que vão obrigar os Estados-Membros a tomar medidas legislativas, regulamentares e administrativas para garantir a sua aplicação.
- 74 Seguidamente, deve dizer-se que embora seja certo, tal como a Comissão sustenta, que a Directiva 2001/44 não harmoniza as disposições materiais relativas às modalidades de cobrança aplicáveis nos Estados-Membros, nem por isso estes deixam de ser obrigados a alargar o âmbito das suas disposições nacionais relativas às modalidades de cobrança de créditos em matéria de impostos directos como os impostos sobre o rendimento e sobre o património, a fim de que elas possam igualmente aplicar-se aos créditos fiscais provenientes de outro Estado-Membro.

- 75 Finalmente, deve acrescentar-se que a Directiva 2001/44 procede a uma certa aproximação das disposições nacionais em matéria fiscal uma vez que obriga todos os Estados-Membros a tratarem os créditos emanados de outros Estados-Membros como créditos nacionais, interpretação que é corroborada pelos termos «neutralidade fiscal» que constam do segundo considerando da referida directiva.
- 76 Face a todas estas considerações há que declarar que a Directiva 2001/44 incide sobre «disposições fiscais», na acepção do artigo 95.º, n.º 2, CE, de modo que este artigo não pode constituir a base jurídica adequada para a adopção da referida directiva.
- 77 Nestas condições, foi correctamente que o Conselho adoptou a Directiva 2001/44 com base nos artigos 93.º CE e 94.º CE.
- 78 Por conseguinte, há que negar provimento ao recurso da Comissão.

Quanto às despesas

- 79 Por força do disposto no artigo 69.º, n.º 2, do Regulamento de Processo, a parte vencida deve ser condenada nas despesas, se tal for requerido. Tendo o Conselho pedido a condenação da Comissão e tendo esta sido vencida, há que condená-la nas despesas. Por força do artigo 69.º, n.º 4, primeiro parágrafo, do mesmo regulamento, os Estados-Membros e as instituições que intervieram no litígio devem suportar as respectivas despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

decide:

- 1) É negado provimento ao recurso.
- 2) A Comissão das Comunidades Europeias é condenada nas despesas.
- 3) A Irlanda, o Grão-Ducado do Luxemburgo, a República Portuguesa, o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte bem como o Parlamento Europeu suportarão as suas próprias despesas.

C. Gulmann J. N. Cunha Rodrigues J.-P. Puissochet

R. Schintgen

F. Macken

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 29 de Abril de 2004.

O secretário

O presidente

R. Grass

V. Skouris