



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção)

19 de dezembro de 2013*

«Imposições internas — Artigo 110.º TFUE — Imposto de registo de veículos automóveis — Produtos nacionais similares — Neutralidade da taxa entre veículos automóveis ligeiros de passageiros usados importados e veículos similares existentes no mercado nacional»

No processo C-437/12,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Países Baixos), por decisão de 27 de setembro de 2012, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 1 de outubro de 2012, no processo instaurado por

X,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção),

composto por: C. G. Fernlund (relator), presidente da Oitava Secção, exercendo funções de presidente de secção, A. Ó Caoimh e E. Jarašiūnas, juízes,

advogado-geral: M. Wathelet,

secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 19 de setembro de 2013,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de X, por M. de Jong, advocaat,
- em representação do Governo neerlandês, por C. Schillemans, C. Wissels e M. Noort, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo finlandês, por J. Heliskoski, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão Europeia, por C. Barslev, R. Troosters e R. Lyal, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

* Língua do processo: neerlandês.

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 110.º TFUE.
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um processo instaurado por X, pessoa coletiva, a respeito do imposto sobre veículos automóveis ligeiros de passageiros e motociclos («belasting personenauto's en motorrijwielen», a seguir «BPM») que teve de pagar no momento do registo nos Países Baixos de um veículo automóvel proveniente de um outro Estado-Membro.

Quadro jurídico

- 3 O artigo 1.º da Lei de 1992 sobre o imposto sobre veículos automóveis ligeiros de passageiros e motociclos (Wet op de belasting personenauto's en motorrijwielen 1992), na sua versão aplicável aos factos no processo principal (a seguir «lei BPM»), dispõe:

«1. Por '[BPM]' entende-se o imposto aplicável aos motociclos e aos veículos comerciais.

2. O imposto é exigível no momento da inscrição de um veículo automóvel ligeiro de passageiros, de um motociclo, ou de um veículo comercial no registo automóvel previsto na lei sobre a circulação rodoviária [Wegenverkeerswet] de 1994.

[...]»

- 4 De 2006 a 2009, o BPM foi calculado, nos termos do artigo 9.º da lei BPM, em função de uma percentagem do «preço de catálogo líquido» do veículo em causa, sem prejuízo das diminuições e dos aumentos indicados nesta disposição.
- 5 Quanto ao preço de catálogo líquido, o artigo 9.º, n.ºs 3 e 6, da lei BPM dispõe:

«3. Por preço de catálogo líquido entende-se o preço de catálogo depois de subtraído o imposto sobre o volume de negócios [...] nele incluído.

[...]

6. Em relação aos veículos automóveis ligeiros de passageiros usados [...], é aplicável o preço de catálogo à data em que estes [...] foram utilizados pela primeira vez. [...]»

- 6 A partir de 1 de fevereiro de 2008, a base de tributação do BPM foi alterada. Já não é calculada unicamente em função do preço de catálogo líquido, mas inclui ainda um montante que depende da taxa de emissão de dióxido de carbono (a seguir «CO₂»), medida em conformidade com a Diretiva 80/1268/CEE do Conselho, de 16 de dezembro de 1980, relativa à aproximação das legislações dos Estados-Membros respeitantes ao consumo de combustível dos veículos a motor (JO L 375, p. 36; EE 13 F11 p. 124). Por conseguinte, na base de tributação do BPM, a parte relativa ao preço de catálogo líquido diminuiu gradualmente tendo aumentado a parte relativa à taxa de emissão de CO₂.
- 7 No período compreendido entre 2006 e 2009, as percentagens do preço de catálogo líquido tomadas em consideração na base de tributação do BPM foram as seguintes:

de 2006 a 31 de janeiro de 2008: 45,2%;

a partir de 1 de fevereiro de 2008: 42,3%; e

em 2009: 40%.

- 8 No período compreendido entre 1 de fevereiro de 2008 e 31 de dezembro de 2009, em razão de disposições transitórias, os veículos usados importados e registados nesse período, cuja primeira utilização era anterior a 1 de fevereiro de 2008, não foram submetidos ao BPM calculado em função das emissões de CO₂.
- 9 A partir de 1 de janeiro de 2010, o BPM, calculado simultaneamente em função do preço de catálogo líquido e da taxa de emissão de CO₂, aplica-se ao registo de todos os veículos, incluindo aqueles cuja primeira utilização foi anterior a 1 de fevereiro de 2008.
- 10 Quanto ao montante do BPM relativamente aos veículos usados, o artigo 10.º da lei BPM dispõe:
- «1. [...] [o] montante do imposto que incide sobre [o veículo] [...] é calculado com uma redução.
2. A redução referida no n.º 1 é a amortização expressa em percentagem, do valor de compra nos Países Baixos na data em que o veículo a motor foi utilizado pela primeira vez. [...]
- [...]»
- 11 A lei BPM dá ao contribuinte a faculdade de optar por um BPM reduzido se o montante do BPM que lhe devia ter sido aplicado no momento da primeira utilização do veículo nos Países Baixos, como veículo novo, por força das disposições legais relativas à base e à taxa de imposto em vigor nessa data, for inferior ao montante calculado para 2010.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

- 12 Em 11 de janeiro de 2010, com vista ao registo de um veículo automóvel ligeiro de passageiros nos Países Baixos, X efetuou uma declaração relativa ao BPM de um montante de 5 776 euros e pagou esse montante. O veículo entrou em circulação pela primeira vez na Alemanha em 30 de maio de 2006 e tinha uma matrícula alemã.
- 13 X apresentou uma reclamação contra o montante do BPM devido e pago. Tendo o voorzitter van het managementteam van het onderdeel Belastingdienst/Z van de rijksbelastingdienst indeferido esta reclamação, X interpôs recurso para o Rechtbank Breda. Esse órgão jurisdicional julgou parcialmente procedente o recurso e concedeu um reembolso do BPM no montante de 1 233 euros.
- 14 X recorreu para o Gerechtshof 's-Hertogenbosch da decisão do Rechtbank Breda. X considera que, para o cálculo do montante do BPM devido, é necessário partir do montante do imposto que incide sobre os veículos usados similares registados no período de 1 de fevereiro de 2008 a 31 de dezembro de 2009, em cuja base de tributação não estava incorporada a parte relativa às emissões de CO₂. X pede o reembolso do BPM pago no montante de 2 809 euros.
- 15 X alega que o BPM é incompatível com o direito da União. O seu montante é superior ao que incide ainda sobre os veículos usados similares utilizados pela primeira vez antes de 1 de fevereiro de 2008 e que, contrariamente ao veículo em causa, foram importados e registados no período compreendido entre 1 de fevereiro de 2008 e 31 de dezembro de 2009. Os veículos usados importados posteriormente a esse período são, assim, mais pesadamente tributados do que os veículos semelhantes registados durante esse período.
- 16 O voorzitter van het managementteam van het onderdeel Belastingdienst/Z van de rijksbelastingdienst entende que, para o cálculo do montante do BPM devido, é necessário partir do montante do imposto que incide ainda sobre os veículos similares que, como o veículo em causa, foram utilizados pela primeira vez em 2006 e que foram registados como veículos automóveis ligeiros de passageiros novos nos Países Baixos no decurso desse mesmo ano.

- 17 O órgão jurisdicional de reenvio tem algumas dúvidas quanto à compatibilidade do BPM com o artigo 110.º TFUE. O mesmo órgão jurisdicional questiona-se sobre se a cobrança deste imposto no momento da inscrição do veículo em causa no processo principal no registo de veículos deve ser afastada na medida em que depende das emissões de CO₂. O órgão jurisdicional de reenvio questiona-se também sobre se o montante do BPM reclamado no momento do registo desse veículo em 2010 deve ser comparado com o montante residual deste imposto, ainda incorporado em 2010 no valor dos veículos similares, importados e registados nos Países Baixos em 2006 como veículos novos, ou também com o montante residual do referido imposto incorporado em 2010 no valor dos veículos que, como o dito veículo em causa, foram objeto de uma primeira utilização em 2006 e foram em seguida importados e registados como veículos usados no período de 1 de fevereiro de 2008 a 31 de dezembro de 2009.
- 18 Nestas circunstâncias, o *Gerechthof te 's-Hertogenbosch* decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
- «1) Para a apreciação da questão, a responder no âmbito do artigo 110.º TFUE, de saber se o montante do imposto devido em 2010 sobre o registo do veículo [em causa] (não) excede o montante residual de imposto incorporado no valor dos veículos usados similares já registados no território nacional, deve ser considerado similar, para a determinação deste montante residual:
- um veículo [...] comparável que foi registado no ano da primeira utilização do veículo automóvel ligeiro de passageiros [em causa] (2006) como veículo automóvel ligeiro de passageiros novo; ou
 - também os (outros) [veículos] [...] disponíveis em 2010 no mercado dos veículos automóveis ligeiros de passageiros usados, e que, tal como o veículo [em causa], foram utilizados pela primeira vez em 30 de maio de 2006 e são, de resto, semelhantes, mas que, depois de 30 de maio de 2006, foram (importados e) registados (após 30 de maio de 2006 e até 2009) como veículos automóveis ligeiros de passageiros usados; e/ou
 - também os (outros) veículos [...] disponíveis em 2010 no mercado dos veículos automóveis ligeiros de passageiros usados, e que, diferentemente do veículo [em causa], foram utilizados pela primeira vez depois de 30 de maio de 2006, mas são, de resto, semelhantes, e que, depois de 30 de maio de 2006, foram (importados e) registados (após 30 de maio de 2006 e até 2009) como veículos automóveis ligeiros de passageiros usados ou novos?
- 2) Para a apreciação da questão de saber se o artigo 110.º TFUE se opõe à tributação do BPM no registo do veículo [em causa] em 2010, na parte em que esta tributação é calculada com base nas emissões de CO₂ [...], esta parte do imposto deve ser considerada um novo imposto, a distinguir do BPM até 1 de fevereiro de 2008, que era calculado apenas com base no preço de catálogo [líquido], motivo pelo qual, na parte em que o imposto é calculado com base nas emissões de CO₂, a comparação com veículos automóveis ligeiros de passageiros usados (similares) que foram registados antes de 1 de janeiro de 2010 não é relevante?
- 3) Na hipótese de não estar em causa um novo imposto conforme referido [na segunda questão]: por força do artigo 110.º TFUE, obsta à tributação do BPM sobre o registo do veículo [em causa] em 2010, na parte em que este imposto é calculado com base nas emissões de CO₂ [...], o facto de os veículos [...] semelhantes ao veículo [em causa], que foram utilizados pela primeira vez antes de 1 de fevereiro de 2008, e importados e registados, no período compreendido entre 1 de fevereiro de 2008 e 31 de dezembro de 2009, como veículos automóveis ligeiros de passageiros usados[,] não terem sido sujeitos ao imposto calculado com base nas emissões de CO₂ [...], ao passo que este imposto com base nas emissões de CO₂ foi efetivamente tributado sobre o registo, no referido período, de veículos automóveis ligeiros de passageiros que foram utilizados pela primeira vez depois de 1 de fevereiro de 2008, mas, de resto, são semelhantes ao veículo [em causa]?»

Quanto às questões prejudiciais

- 19 Com as suas questões, que importa apreciar conjuntamente, o órgão jurisdicional de reenvio procura, no essencial, saber, por um lado, quais são, com vista à aplicação do artigo 110.º TFUE, os produtos nacionais similares, comparáveis a um veículo usado cuja primeira utilização é anterior a 1 de fevereiro de 2008 e que foi importado e registado nos Países Baixos em 2010, bem como, por outro lado, se o artigo 110.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a um imposto como o BPM em vigor em 2010.

Produtos nacionais similares

- 20 A título preliminar, importa salientar que um imposto cobrado por um Estado-Membro no momento da matrícula de veículos automóveis no seu território com vista à sua colocação em circulação constitui uma imposição interna e deve, portanto, ser analisado à luz do artigo 110.º TFUE (v., neste sentido, acórdão de 7 de abril de 2011, Tatu, C-402/09, Colet., p. I-2711, n.º 32 e jurisprudência referida).
- 21 A este respeito, há que recordar que o primeiro parágrafo desse artigo proíbe os Estados-Membros de fazerem incidir sobre os produtos dos outros Estados-Membros imposições internas, superiores às que incidam sobre produtos nacionais similares.
- 22 Além disso, deve recordar-se que os veículos automóveis que se encontram no mercado de um Estado-Membro são «produtos nacionais» do mesmo, na aceção do artigo 110.º TFUE (v. acórdão Tatu, já referido, n.º 55).
- 23 Quando esses produtos são comercializados no mercado dos veículos usados desse Estado-Membro, devem ser considerados «produtos similares» aos veículos usados importados quando as suas propriedades e as necessidades que satisfazem os coloquem numa relação de concorrência. O grau de concorrência entre dois modelos depende da medida em que satisfaçam diversas exigências, nomeadamente em matéria de preço, dimensões, conforto, desempenho, consumo, longevidade e fiabilidade. O veículo de referência deve ser aquele que possui as características mais próximas com as do veículo importado. Isso implica que se tome em consideração o modelo, o tipo e outras características, como o modo de propulsão ou o equipamento, a antiguidade, a quilometragem, o estado geral ou a marca (v., designadamente, acórdãos de 19 de setembro de 2002, Tulliasiamies e Siilin, C-101/00, Colet., p. I-7487, n.ºs 75 e 76, e de 20 de setembro de 2007, Comissão Grécia, C-74/06, Colet., p. I-7585, n.ºs 29 e 37).
- 24 A este propósito, importa realçar que os critérios mencionados no número anterior não foram enumerados de modo exaustivo nem imperativo. É pacífico que o veículo de referência pode variar consoante as características próprias do veículo importado. Dois veículos cuja primeira utilização tem a mesma data não são necessariamente similares em razão, por exemplo, de uma diferença de desgaste. Compete ao órgão jurisdicional nacional, tomando em conta características como as mencionadas no número anterior, determinar quais os produtos nacionais que apresentam as características mais próximas das do veículo importado em questão.
- 25 Por conseguinte, os produtos nacionais similares, comparáveis a um veículo usado, como o que está em causa no processo principal, cuja primeira utilização é anterior a 1 de fevereiro de 2008 e que é importado e registado nos Países Baixos em 2010, são os veículos que se encontram já no mercado neerlandês que apresentam as características mais próximas das do veículo em questão.

Compatibilidade do BPM com o artigo 110.º TFUE

- 26 O artigo 110.º TFUE tem por objetivo assegurar a livre circulação de mercadorias entre os Estados-Membros, em condições normais de concorrência. Visa a eliminação de qualquer forma de proteção que possa resultar da aplicação de imposições internas que sejam discriminatórias para os produtos originários de outros Estados-Membros (acórdão Tatu, já referido, n.º 34 e jurisprudência referida).
- 27 Assim, como indicado no n.º 21 do presente acórdão, o primeiro parágrafo desse artigo proíbe os Estados-Membros de fazerem incidir sobre os produtos de outros Estados-Membros imposições internas, superiores às que incidam sobre produtos nacionais similares.
- 28 A este propósito, importa recordar que, segundo jurisprudência constante, um sistema de tributação só pode ser considerado compatível com o artigo 110.º TFUE se se demonstrar que está organizado de modo a excluir sempre a hipótese de os produtos importados serem tributados mais pesadamente que os produtos nacionais e, portanto, que não comporta, em caso algum, efeitos discriminatórios (acórdão de 19 de março de 2009, Comissão/Finlândia, C-10/08, n.º 24 e jurisprudência referida).
- 29 O Tribunal de Justiça já considerou que, em matéria de tributação dos veículos automóveis, esta disposição do Tratado visa garantir a perfeita neutralidade das imposições internas no que se refere à concorrência entre produtos que se encontram já no mercado nacional e produtos importados (acórdãos de 11 de dezembro de 1990, Comissão/Dinamarca, C-47/88, Colet., p. I-4509, n.º 9, e de 29 de abril de 2004, Weigel, C-387/01, Colet., p. I-4981, n.º 66).
- 30 O Tribunal de Justiça também precisou que, a partir do momento em que se paga um imposto de registo de veículo automóvel num Estado-Membro, o montante desse imposto é incorporado no valor do veículo. Deste modo, quando um veículo registado no Estado-Membro em causa é, em seguida, vendido como veículo usado nesse mesmo Estado-Membro, o seu valor de mercado, que inclui o montante residual do imposto de registo, será igual a uma percentagem, determinada pela desvalorização desse veículo, do seu valor inicial (acórdão de 5 de outubro de 2006, Nadasdi e Németh, C-290/05 e C-333/05, Colet., p. I-10115, n.º 54).
- 31 Por conseguinte, existe uma violação do artigo 110.º TFUE sempre que o montante desse imposto que incide sobre um veículo usado proveniente de outro Estado-Membro exceda o montante residual do referido imposto incorporado no valor dos veículos usados similares já matriculados no território nacional (acórdãos de 9 de março de 1995, Nunes Tadeu, C-345/93, Colet., p. I-479, n.º 20; de 22 de fevereiro de 2001, Gomes Valente, C-393/98, Colet., p. I-1327, n.º 23; e Tulliasiamies e Siilin, já referido, n.º 55).
- 32 Com efeito, se o montante do imposto de registo que incide sobre os veículos usados importados excede o montante residual deste incorporado no valor dos veículos usados similares já registados no mercado nacional, tal arrisca-se a favorecer a venda de veículos usados nacionais e a desencorajar assim a importação de veículos usados similares.
- 33 Todavia, o artigo 110.º TFUE não tem por finalidade impedir um Estado-Membro de introduzir novos impostos ou de modificar as taxas ou a base de tributação dos impostos existentes (acórdãos, já referidos, Nadasdi e Németh, n.º 49, e Tatu, n.º 50).
- 34 No entanto, o poder dos Estados-Membros na estruturação de novos impostos ou a modificação das taxas ou da base de tributação já existentes não é ilimitado. A proibição imposta pelo artigo 110.º TFUE deve aplicar-se sempre que uma imposição fiscal seja suscetível de desencorajar a importação de bens originários de outros Estados-Membros em benefício de produtos nacionais (v., neste sentido, acórdão Tatu, já referido, n.º 52 e jurisprudência referida).

- 35 Assim, os Estados-Membros não podem instituir novos impostos ou introduzir modificações nos impostos existentes que tenham por objeto ou por efeito desencorajar a venda de produtos importados em benefício da venda de produtos similares disponíveis no mercado nacional e introduzidos no mesmo antes da entrada em vigor dos referidos impostos ou modificações (v., neste sentido, acórdão Tatu, já referido, n.º 53).
- 36 No tocante ao BPM, resulta dos autos apresentados ao Tribunal de Justiça que este imposto só é devido e pago quando do primeiro registo de um veículo no território neerlandês. A legislação neerlandesa foi modificada várias vezes depois de 2006. Antes de 1 de fevereiro de 2008, o referido imposto era calculado unicamente em função de uma percentagem do preço de catálogo líquido. A partir desta data, a sua base de tributação inclui também um montante que depende da taxa de emissão de CO₂. Nesta base de tributação, a parte relativa ao preço de catálogo líquido foi diminuindo gradualmente, tendo aumentado a parte relativa à taxa de emissão de CO₂.
- 37 Como foi salientado quer pelo Governo neerlandês quer pela Comissão Europeia, afigura-se que, apesar da modificação introduzida no modo de cálculo do BPM, o facto gerador do imposto, a saber, o primeiro registo de um veículo no território dos Países Baixos, é o mesmo, quer antes quer após a modificação em causa. No caso vertente, trata-se do mesmo imposto que já existia.
- 38 Mesmo admitindo que se trata de um novo imposto, a proibição imposta pelo artigo 110.º TFUE, tal como salientado no n.º 34 do presente acórdão, aplica-se sempre que uma imposição interna de um Estado-Membro é suscetível de desencorajar a importação de bens originários de outros Estados-Membros em benefício de produtos nacionais similares.
- 39 No processo principal, parece decorrer dos autos apresentados ao Tribunal de Justiça que os veículos usados cuja primeira utilização foi anterior a 1 de fevereiro de 2008, mas que foram importados e registados nos Países Baixos no período de 1 de fevereiro de 2008 a 31 de dezembro de 2009, devido a uma isenção no que se refere à parte do BPM que depende da taxa de emissão de CO₂, foram sujeitos a um BPM menos pesado do que aquele a que foram sujeitos os veículos usados similares, que foram importados e registados a partir de 1 de janeiro de 2010.
- 40 Nessa hipótese, existiriam no mercado nacional veículos usados similares comparáveis ao que está em causa no processo principal, cujo montante residual do BPM ainda incorporado no seu valor é inferior ao montante deste imposto que incide sobre o veículo em questão.
- 41 Se este último montante excede o montante residual mais reduzido ainda incorporado no valor dos veículos usados similares já registados no território nacional, então não está provado que a lei BPM esteja elaborada de modo a excluir, em qualquer hipótese, que os produtos importados sejam tributados mais pesadamente que os produtos nacionais e, por conseguinte, que não comporta, em caso algum, efeitos discriminatórios.
- 42 Tais efeitos discriminatórios só podem ser evitados quando é possível optar pelo montante residual do imposto de registo mais reduzido ainda incorporado no valor dos veículos usados similares já registados no território nacional.
- 43 Compete ao órgão jurisdicional nacional verificar se o montante do BPM que incide sobre um veículo usado, como o que está em causa no processo principal, excede ou não o montante residual mais reduzido deste imposto ainda incorporado no valor dos veículos usados similares já registados no território nacional.
- 44 Daqui resulta que o artigo 110.º TFUE se opõe a um imposto como o que está previsto na lei BPM se e na medida em que o montante deste imposto que incide sobre os veículos usados importados quando do seu registo nos Países Baixos ultrapassa o seu montante residual mais reduzido incorporado no valor dos veículos usados similares já registados nesse mesmo Estado-Membro.

45 Tendo em conta as considerações precedentes, importa responder às questões submetidas que:

- com vista à aplicação do artigo 110.º TFUE, os produtos nacionais similares, comparáveis a um veículo usado, como o que está em causa no processo principal, cuja primeira utilização foi anterior a 1 de fevereiro de 2008 e que foi importado e registado nos Países Baixos em 2010, são os veículos que se encontram já no mercado neerlandês, que apresentam as características mais próximas das do referido veículo em causa; e
- o artigo 110.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a um imposto, como o BPM, se e na medida em que o montante desse imposto que incide sobre os veículos usados importados quando do seu registo nos Países Baixos ultrapasse o seu montante residual mais reduzido, incorporado no valor dos veículos usados similares já registados nesse mesmo Estado-Membro.

Quanto às despesas

46 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Oitava Secção) declara:

Com vista à aplicação do artigo 110.º TFUE, os produtos nacionais similares, comparáveis a um veículo usado, como o que está em causa no processo principal, cuja primeira utilização foi anterior a 1 de fevereiro de 2008 e que foi importado e registado nos Países Baixos em 2010, são os veículos que se encontram no mercado neerlandês, que apresentam as características mais próximas das do referido veículo em causa.

O artigo 110.º TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a um imposto, como o imposto sobre veículos automóveis ligeiros de passageiros e motociclos («belasting personenauto's en motorrijwielen»), em vigor em 2010, se e na medida em que o montante desse imposto que incide sobre os veículos usados importados quando do seu registo nos Países Baixos ultrapasse o seu montante residual mais reduzido, incorporado no valor dos veículos usados similares já registados nesse mesmo Estado-Membro.

Assinaturas