

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)
8 de Junho de 1999 *

Nos processos apensos C-338/97, C-344/97 e C-390/97,

que têm por objecto pedidos dirigidos ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE (actual artigo 234.º CE), pelo Verwaltungsgerichtshof (Áustria), destinados a obter, nos litígios pendentes neste órgão jurisdicional entre

Erna Pelzl e o.

e

Steiermärkische Landesregierung (C-338/97),

entre

Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG e o.

e

Tiroler Landesregierung (C-344/97)

* Língua do processo: alemão.

e entre

STUAG Bau-Aktiengesellschaft

e

Kärntner Landesregierung (C-390/97),

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 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: J.-P. Puissochet (relator), presidente de secção, P. Jann, C. Gullmann, D. A. O. Edward e L. Sevón, juízes,

advogado-geral: S. Alber,

secretário: H. A. Rühl, administrador principal,

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação de E. Pelzl, Johannes Kovac e Harald Hohenberg, Kovac Schrott GmbH NFG KG, Kovac Management GmbH, P. Kovac & Co. GmbH e Kovac Eisen Maschinen Metalle GmbH NFG KG, por Harald Hohenberg, advogado em Graz,

- em representação da Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG, por Kurt Heller e Maria Th. Pflügl, advogados em Viena,
- em representação de Romed Karl Kleissl, por Christian C. Schwaighofer e Michael Sallinger, advogados em Innsbruck,
- em representação da Streiter KG e de Alfred Eiter e Stefan Riml, por Andreas Fink e Peter Kolb, advogados em Imst,
- em representação da Anton Gschwentner GmbH, por Hubertus Schumacher, advogado em Innsbruck,
- em representação de Michael Khuen-Belasi, por Beate Köll-Kirchmeyr, advogado em Schwaz,
- em representação da DM Drogeriemarkt GmbH, por Wolf-Dieter Arnold, advogado em Viena,
- em representação da STUAG Bau-Aktiengesellschaft, por Alexander Hasch, advogado em Linz,
- em representação da Steiermärkische Landesregierung, por Nikolaus Hermann, Hofrat no Amt der Steiermärkischen Landesregierung-Landesfremdenverkehrsabteilung, na qualidade de agente,
- em representação da Tiroler Landesregierung, por Hansjörg Teissl, «Vorsitzender» da «Berufungskommission nach § 38 des Tiroler Tourismusgesetzes 1991 beim Amt der Tiroler Landesregierung», na qualidade de agente,

- em representação do Governo austríaco, por Wolf Okresek, Ministerialrat no Bundeskanzleramt-Verfassungsdienst, na qualidade de agente,

- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Viktor Kreuschitz, consultor jurídico, e Enrico Traversa, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações de E. Pelzl, J. Kovac e H. Hohenberg, Kovac Shrott GmbH NFG KG, Kovac Managment GmbH, P. Kovac & Co. GmbH e Kovac Eisen Maschinen Metalle GmbH NFG KG, representados por Harald Hohenberg, da Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG e STUAG Bau-Aktiengesellschaft, representadas por Kurt Heller, da Steiermärkische Landesregierung, representada por Erwin Wanke, Oberregierungsrat no Amt der Steiermärkischen Landesregierung-Landesfremdenverkehrsabteilung, na qualidade de agente, da Tiroler Landesregierung, representada por Ansgar Rudisch, Hofrat no Amt der Tiroler Landesregierung, na qualidade de agente, da Kärntner Landesregierung, representada pelo professor Markus Achatz, na qualidade de agente, do Governo austríaco, representado por Harald Dossi, Ministerialrat no Bundeskanzleramt-Verfassungsdienst, na qualidade de agente, e da Comissão, representada por Viktor Kreuschitz e Enrico Traversa, na audiência de 4 de Fevereiro de 1999,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 18 de Março de 1999,

profere o presente

Acórdão

- 1 Por dois despachos de 12 de Agosto de 1997 e um despacho de 27 de Outubro de 1997, entrados no Tribunal de Justiça, respectivamente, em 29 de Setembro, 2 de Outubro e 17 de Novembro de 1997, o Verwaltungsgerichtshof submeteu, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE (actual artigo 234.º CE), três questões prejudiciais relativas à interpretação do artigo 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 litígios que opõem E. Pelzl e o. à Steiermärkische Landesregierung (governo do *Land* da Estíria), a Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG e o. à Tiroler Landesregierung (governo do *Land* do Tirol) e a STUAG Bau-Aktiengesellschaft à Kärntner Landesregierung (governo do *Land* da Caríntia) a respeito da sujeição dos recorrentes na causa principal aos impostos a favor do turismo instituídos pela Steiermärkische Tourismusgesetz (lei do *Land* da Estíria sobre o turismo), a Tiroler Tourismusgesetz (lei do *Land* do Tirol sobre o turismo) e a Kärntner Fremdenverkehrsabgabengesetz (lei do *Land* da Caríntia sobre o imposto a favor do turismo).
- 3 Essas contribuições visam promover o turismo nos Bundesländer em causa. Na Estíria, o imposto alimenta as associações locais do turismo. No Tirol, uma parte reverte para as associações locais de turismo e outra reverte para um fundo de desenvolvimento do turismo, o Tourismusförderungsfonds. Na Caríntia, é repartido entre o *Land* e os municípios.

- 4 Cada um destes impostos é, em princípio, devido por todos os empresários que estejam directa ou indirectamente interessados pelo turismo do ponto de vista económico e que tenham sede ou estabelecimento no Tirol, na Caríntia, ou num dos municípios da Estíria designados pela Steiemärkische Tourismusgesetz, aplicando-se esta última, com efeito, à maior parte, mas não à totalidade do território da Estíria.
- 5 A contribuição é cobrada a taxas diferentes, consoante a vantagem que o sujeito passivo retira do turismo, medida através da sua classificação numa categoria profissional, bem como, na Estíria e no Tirol, através da classificação do município onde tenha sede.
- 6 A matéria colectável da contribuição é, em princípio e sob reserva de certas isenções, constituída pelo volume de negócios anual tributável, na acepção da lei federal relativa ao imposto sobre o volume de negócios, realizado no Bundesland em causa.
- 7 E. Pelzl e o., a Wiener Städtische Allgemeine Versicherungs AG e o. e a STUAG Bau-Aktiengesellschaft recorreram para o Verwaltungsgerichtshof, por terem sido julgados improcedentes os recursos que tinham interposto das decisões administrativas que os tinham sujeitado aos impostos a favor do turismo. Invocaram, designadamente, que estas contribuições eram contrárias ao artigo 33.º, n.º 1, da Sexta Directiva, nos termos do qual, «salvo o disposto noutras normas comunitárias... as disposições da presente directiva não impedem que um Estado-Membro mantenha ou introduza impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos e apostas, sobre consumos especiais, direitos de registo, e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios...».

- 8 O Verwaltungsgerichtshof, interrogando-se sobre a compatibilidade dos impostos a favor do turismo com o artigo 33.º da Sexta Directiva, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

Processo C-338/97

«O artigo 33.º, n.º 1, da Sexta Directiva 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 (77/388/CEE), opõe-se, em razão da sua natureza de imposto sobre o volume de negócios, a que um Estado federado (Bundesland) de um Estado-Membro das Comunidades Europeias mantenha em vigor uma imposição

- que é paga relativamente a cada ano de calendário por todas as empresas que operam, directa ou indirectamente, no sector do turismo e cuja sede ou estabelecimento estão situados em certas áreas bem determinadas, que, somadas, abrangem a quase totalidade do território do Estado federado,
- cujo montante é, no essencial, proporcional ao volume de negócios obtido pela empresa ao longo de um ano de calendário no interior desse Estado federado, mas cuja taxa varia consoante a intensidade da actividade turística em cada uma dessas áreas e em função dos benefícios que o legislador considera que resultam dessa actividade para o sector (categoria profissional) em questão, e
- em relação ao qual não foi prevista nenhuma dedução a montante?»

Processo C-344/97

«O artigo 33.º, n.º 1, da Sexta Directiva do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (77/388/CEE, JO 1977, L 145; EE 09 F1 p. 54, Sexta Directiva relativa ao imposto sobre o valor acrescentado), deve ser interpretado, no que respeita à expressão ‘natureza de impostos sobre o volume de negócios’, no sentido de que um Estado-Membro está impedido de cobrar às empresas um imposto sobre o turismo (contribuição) assim organizado:

- a prestação pecuniária é cobrada às empresas que directa ou indirectamente estão interessadas no turismo e, portanto, a um grande número de empresas, mas não a todas as empresas;
- a contribuição é entregue a uma associação turística local para financiamento da promoção do turismo ou a um fundo que abarca o conjunto do território do *Land*;
- o volume de negócios anual constitui a matéria colectável, com determinadas excepções, em especial a referente ao volume de negócios relativo a prestações efectuadas a clientes cuja residência se situe fora do âmbito de aplicação territorial da norma, na medida em que não se trate de prestações relacionadas com um estabelecimento sito no âmbito territorial da norma (o Estado federado integrado no Estado-Membro constituído sob a forma federal) nem de prestações a consumidores finais, bem como com a excepção do volume de negócios relativo a outras prestações, na medida em que estas não sejam exclusiva ou preponderantemente efectuadas no âmbito territorial da norma (o Estado federado do Estado-Membro);
- o montante da contribuição é escalonado consoante o benefício retirado do turismo, que o legislador determina para o ramo de actividade a que pertence cada devedor do imposto;

- o montante da contribuição nos locais de turismo intensivo é mais alto do que nos outros locais, e

- não está previsto um mecanismo de dedução do imposto?»

Processo C-390/97

«O artigo 33.º, n.º 1, da Sexta Directiva 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 (77/388/CEE), opõe-se, em razão da sua natureza de imposto sobre o volume de negócios, a que um Estado federado (Bundesland) de um Estado-Membro das Comunidades Europeias mantenha em vigor uma imposição que é paga relativamente a cada ano civil por todas as empresas que operam, directa ou indirectamente, no sector do turismo e cuja sede ou estabelecimento estão situados nesse Estado federado, cujo montante é, no essencial, proporcional ao volume de negócios obtido pela empresa ao longo de um ano civil no interior desse Estado federado, mas cuja taxa varia consoante a importância dos benefícios que o legislador presume que o sector económico (categoria de profissões) em causa retira do turismo e em relação ao qual não foi prevista nenhuma dedução a montante?»

- 9 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 18 de Novembro de 1997, os processos C-338/97 e C-334/97 foram apensos para efeitos da fase escrita, da fase oral e do acórdão. Por despacho do presidente da Quinta Secção do Tribunal de Justiça de 15 de Dezembro de 1998, os processos apensos C-338/97 e C-344/97 e o processo C-390/97 foram apensos para efeitos da fase oral e do acórdão.

- 10 Com estas três questões, que convém examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, essencialmente, se a Sexta Directiva, e designadamente o seu artigo 33.º, se opõe a uma contribuição do tipo das instituídas pela Steiermärkische Tourismusgesetz, a Tiroler Tourismusgesetz e a Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz, devida pelos empresários de um Bundesland que têm um interesse económico no turismo, calculada, em princípio, com base no volume de negócios anual, e da qual não são dedutíveis os montantes do imposto pagos a montante.
- 11 A Steiermärkische Landesregierung e a Tiroler Landesregierung, bem como o Governo austríaco e a Comissão, consideram que a Sexta Directiva não se opõe a esse tipo de contribuição. Invocam que não se trata de um imposto sobre o volume de negócios, proibido pelo artigo 33.º da Sexta Directiva, por não ser comparável ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») e que não prejudica o funcionamento do sistema comum de IVA.
- 12 Os recorrentes na causa principal consideram, pelo contrário, que esta contribuição deve ser considerada como um imposto sobre o volume de negócios que prejudica o sistema comum de IVA e é proibido pelo artigo 33.º da Sexta Directiva.
- 13 A este respeito, devem ser recordados os objectivos que se pretenderam atingir com a instituição de um sistema comum de IVA.
- 14 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.

- 15 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.
- 16 Segundo a jurisprudência constante do Tribunal (v., em último lugar, acórdão de 19 de Fevereiro de 1998, SPAR, C-318/96, Colect., p. I-785), 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.
- 17 Todavia, em cada transacção, o IVA apenas é exigível após se ter procedido à dedução do montante 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 já tenha onerado a montante os bens ou os serviços e que o imposto apenas incide, em cada estágio, sobre o valor acrescentado e sendo, em definitivo, suportado pelo consumidor final.
- 18 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.

- 19 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.
- 20 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 tem por efeito comprometer o funcionamento do sistema comum do IVA agravando a circulação dos bens e dos serviços e onerando as transacções comerciais de modo comparável ao que caracteriza o IVA. O Tribunal de Justiça esclareceu, a este respeito, que devem, em todo o caso, ser considerados como onerando a circulação dos bens e dos serviços de modo comparável ao IVA os impostos, direitos e taxas que apresentam as características essenciais do IVA (v. acórdão de 31 de Março de 1992, Dansk Denkvit e Poulsen Trading, C-200/90, Colect., p. I-2217).
- 21 A este respeito, o Tribunal de Justiça considera como características essenciais do IVA: a aplicação geral do imposto às transacções que tenham por objecto bens ou serviços, a fixação do seu montante proporcionalmente ao preço recebido pelo sujeito passivo em contrapartida dos bens e dos serviços que forneça; a cobrança do imposto em cada fase do processo de produção e de distribuição, incluindo o da venda a retalho, seja qual for o número de transacções efectuadas anteriormente; a dedução do imposto devido por um sujeito passivo dos montantes pagos nas fases anteriores do processo, pelo que o imposto só se aplica, em determinada fase, ao valor acrescentado nessa fase e que a carga final do imposto é, em definitivo, suportada pelo consumidor (v., neste sentido, acórdão de 7 de Maio de 1992, Bozzi, C-347/90, p. I-2947).
- 22 Ora, uma contribuição tal como as instituídas pela Steiermärkische Tourismusgesetz, a Tiroler Tourismusgesetz e a Kärntner Fremdenverkehrsabgabengesetz não oneram a circulação dos bens e serviços e não incidem sobre as transacções comerciais de uma forma comparável à que caracteriza o IVA.

- 23 Em primeiro lugar, não está prevista qualquer dedução dos montantes cobrados a montante, pelo que os impostos aplicam-se não apenas ao valor acrescentado numa determinada fase do processo de produção e de distribuição, mas ao volume de negócios global realizado pelas empresas sujeitas ao imposto.
- 24 Em segundo lugar, os impostos não são repercutidos sobre o consumidor final na forma característica do IVA. Com efeito, mesmo se se pode supor que uma empresa que pratica a venda ao consumidor final terá em conta, para fixar o seu preço, o montante do imposto incorporado nos seus custos gerais, nem todas as empresas gozam da possibilidade de repercutir assim, ou de repercutir totalmente, a carga do imposto.
- 25 Em terceiro lugar, sendo os impostos a favor do turismo calculados, mediante certas isenções, com base no volume de negócios global realizado anualmente, não é possível determinar com precisão o montante do imposto que é repercutido no cliente por ocasião de cada venda ou de cada prestação de serviços e a condição da proporcionalidade desse montante aos preços recebidos pelo sujeito passivo também não está, portanto, preenchida.
- 26 De onde resulta que os impostos a favor do turismo não constituem um imposto sobre o consumo cujo ónus incumba ao consumidor final do produto, mas a impostos sobre a actividade das empresas com interesses no turismo.
- 27 Assim, mesmo supondo que as contribuições em causa no processo principal são de aplicação geral ou quase geral nos Bundesländer em questão, esta circunstância não basta para as qualificar de impostos sobre o volume de negócios, na acepção do artigo 33.º da Sexta Directiva, na medida em que não incidem sobre as transacções comerciais de uma forma comparável à que caracteriza o IVA.

- 28 Nestas condições, há que responder às questões submetidas que a Sexta Directiva, e designadamente o seu artigo 33.º, não se opõe a uma contribuição do tipo das instituídas pela Steiermärkische Tourismusgesetz, a Tiroler Tourismusgesetz e a Kärntner Fremdenverkehrsabgabegesetz, devida pelos empresários de um Bundesland que têm um interesse económico no turismo, calculada, em princípio, com base no volume de negócios anual, e da qual não são dedutíveis os montantes do imposto pagos a montante.

Quanto às despesas

- 29 As despesas efectuadas pelo Governo austríaco e pela Comissão, 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 despachos de 12 de Agosto e 27 de Outubro de 1997, 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 o seu artigo 33.º, não se opõe a uma contribuição do tipo das instituídas pela Steiermärkische Tourismusgesetz, a Tiroler Tourismusgesetz e a Kärntner Fremdenverkehrsabgabengesetz, devida pelos empresários de um Bundesland que têm um interesse económico no turismo, calculada, em princípio, com base no volume de negócios anual, e da qual não são dedutíveis os montantes do imposto pagos a montante.

Puissochet

Jann

Gulmann

Edward

Sevón

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 8 de Junho de 1999.

O secretário

O presidente da Quinta Secção

R. Grass

J.-P. Puissochet