CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL GEORGES COSMAS

apresentadas em 11 de Maio de 2000 *

I — Introdução

1. No presente processo, o Tribunal de première instance de Liège (Bélgica) convida o Tribunal de Justiça a responder a questões prejudiciais relativas à isenção de imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») de que beneficiam as empresas de transportes aéreos internacionais de passageiros e à não isenção das actividades de transporte de passageiros por autocarro. Com estas questões pretende-se sobretudo determinar em que medida a tributação destas últimas empresas viola os princípios da igualdade de tratamento e da não discriminação e em que medida a isenção das companhias de transporte aéreo constitui um auxílio de Estado em benefício destas últimas, proibido pelo artigo 92.° do Tratado CE (que passou, após alteração, a artigo 87.° CE).

II — Enquadramento jurídico

A — *Regulamentação comunitária*

2. A Sexta Directiva 77/388/CEE [1] (a seguir «Sexta Directiva») visa, «na perspectiva da neutralidade do imposto no plano da concorrência», submeter ao IVA todas as operações tributáveis que não sejam objecto de isenção a título de outra disposição derrogatória desta mesma directiva [2]. Em conformidade com o primeiro parágrafo do artigo 2.° da Sexta Directiva, estão sujeitas a IVA as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade. As isenções de IVA previstas (artigos 13.° e seguintes da Sexta Directiva) constituem derrogações a esse princípio geral [3]. É que os princípios da generalidade e da neutralidade do imposto, que subjazem à Sexta Directiva, representam a chave de leitura essencial das disposições de natureza derrogatória [4].

3. No título XVI, o artigo 28.° da Sexta Directiva contém certas disposições transitórias que autorizam a manutenção de isenções, pelos Estados-Membros, na perspectiva do objectivo final da sua abolição. Assim, a alínea b) do n.° 3 do artigo 28.° dispõe que, durante o período transitório a

* Língua original: grego.

1 — 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54).

2 — V. acórdão de 8 de Julho de 1986, Kerrutt (73/85, Colect., p. 2219, n.os 14 e 17).

3 — Constituindo excepções ao princípio geral, essas derrogações são de interpretação estrita: v., designadamente, acórdãos de 15 de Junho de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Colect., p. 1737, n.° 13), e de 11 de Agosto de 1995, Bulthuis-Griffioen (C-453/93, Colect., p. I-2341, n.° 19).

4 — V. n.° 5 das conclusões do advogado-geral G. Tesauro no processo Comissão/Espanha (acórdão de 17 de Outubro de 1991, C-35/90, Colect., p. I-5073).

que se refere o n.º 4, os Estados-Membros [5] podem «continuar a isentar as operações enumeradas no Anexo F nas condições em vigor no Estado-Membro». Por outras palavras, esta disposição permite a manutenção de um regime anterior à Sexta Directiva se os Estados-Membros o desejarem [6].

4. Nos termos do n.º 4 do artigo 28.º da Sexta Directiva, «O período transitório é inicialmente fixado em cinco anos a contar de 1 de Janeiro de 1978. O mais tardar seis meses antes do termo desse período, e, posteriormente, quando necessário, o Conselho, com base num relatório da Comissão, procederá à revisão da situação no que diz respeito às derrogações enumeradas no n.º 3 e, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, decidirá da eventual supressão de algumas ou de todas essas derrogações.»

5. Além disso, o Anexo F da Sexta Directiva que, em conformidade com o seu título, contém a lista das operações referidas na alínea b) do n.º 3 do artigo 28.º, menciona, no n.º 17, «os transportes de passageiros» e precisa: «os transportes de bens, tais como bagagens e veículos automóveis, que acompanham os passageiros ou as prestações de serviços ligados ao transporte de passageiros só serão isentos se os transportes dos referidos passageiros estiverem isentos» [7].

B — *Regulamentação nacional*

6. Na Bélgica, é o código do IVA (a seguir «código do IVA») que transpõe para a ordem jurídica interna as disposições da Sexta Directiva.

7. O artigo 1.º, n.º 1, do Decreto real n.º 20, de 20 de Julho de 1970, que fixa as taxas do imposto sobre o valor acrescentado e determina a repartição dos bens e dos serviços segundo essas taxas, dispõe que o IVA é de 6% no que respeita aos bens e serviços constantes do quadro A do anexo do mesmo decreto.

5 — O artigo 28.º da Sexta Directiva foi iterativamente interpretado pelo Tribunal de Justiça: este estabeleceu claramente que o decurso do prazo previsto no n.º 4 deste artigo não implicava «ipso facto» a supressão da faculdade de manter as isenções existentes; v., a título indicativo, acórdãos Comissão/Espanha, já referido na nota 4, n.º 9; de 27 de Outubro de 1992, Comissão/Alemanha (C-74/91, Colect., p. I-5437, n.º 3), e de 23 de Maio de 1996, Comissão/Grécia (C-331/94, Colect., p. I-2675, n.º 14).

6 — V. acórdão de 11 de Novembro de 1997, Eurotunnel e o. (C-408/95, Colect., p. I-6315, n.º 57).

7 — Em 5 de Novembro de 1992, a Comissão submeteu ao Conselho uma proposta de directiva que altera o regime do IVA aplicável aos transportes de passageiros [COM(92) 416 final, JO C 307, p. 11] que não conduziu a qualquer resultado e que acabou por ser retirada porque, uma vez que o Conselho não se pronunciou, a proposta perdeu actualidade, tal como a própria Comissão declarou (JO C 2, de 4 de Janeiro de 1997, p. 2).

8. No quadro A, na rubrica XXV, intitulada «Transportes», figuram:

«Os transportes de passageiros bem como das bagagens não registadas e dos animais que acompanham os passageiros.»

9. O artigo 41.°, n.° 1, 1.° do código do IVA estabelece que estão isentos de IVA os transportes marítimos de passageiros; os transportes aéreos internacionais de passageiros; os transportes de bagagens e de veículos automóveis, acompanhados dos viajantes no caso dos transportes referidos no mesmo parágrafo 1.°

III — Matéria de facto

10. A sociedade anónima Idéal tourisme (a seguir «Idéal tourisme»), demandante no processo principal, cuja sede é em Liège, é uma sociedade que efectua operações de transporte internacional de passageiros por autocarro.

11. Numa carta enviada em 11 de Julho de 1997 às autoridades fiscais belgas, a Idéal tourisme, fazendo referência à sua declaração (mensal) do IVA relativa às operações de Junho de 1997, declarou que considerava que as partes das operações de transporte internacional de passageiros por autocarro efectuadas na Bélgica estavam sujeitas a uma taxa de 0%.

12. Nessa carta, a Idéal tourisme sustenta que a legislação belga, segundo a qual a parte dos transportes de passageiros por autocarro efectuada na Bélgica está sujeita a IVA à taxa de 6% [8], enquanto os transportes aéreos de passageiros estão isentos de IVA, implica, do ponto de vista do IVA, uma discriminação contrária ao princípio geral da igualdade em detrimento dos proprietários de autocarros turísticos por referência às companhias aéreas. Além disso, a Idéal tourisme considera que o regime do IVA, que beneficia o sector dos transportes aéreos de passageiros, constitui um auxílio de Estado incompatível com o mercado comum, na acepção dos artigos 92.° e seguintes do Tratado CE.

13. Em 10 de Outubro de 1997, o serviço de controlo do IVA de Liège enviou à Idéal tourisme um aviso de regularização em matéria de IVA e cobrou-lhe a quantia de 554 845 BEF a título de IVA e de 55 000 BEF de coimas.

14. Por carta de 27 de Outubro de 1997, a Idéal tourisme autorizou o serviço de

8 — A parte do trajecto efectuada nos outros países da União Europeia está sujeita à taxa de IVA do país em questão.

controlo do IVA a levantar os montantes por débito na sua conta corrente do IVA, assinalando-lhe, no entanto, o seu desacordo relativamente a essa regularização e interpelando o serviço de controlo a restituir-lhe as quantias recebidas.

15. Uma vez que a administração fiscal belga não procedeu à restituição reclamada, a Idéal tourisme interpôs recurso, dessa recusa, em 16 de Janeiro de 1998.

16. Em 26 de Janeiro de 1998, o serviço de controlo do IVA comunicou à Idéal tourisme que as quantias em causa lhe tinham sido restituídas.

17. Em 18 de Fevereiro de 1998, foram cobradas à Idéal tourisme essas mesmas quantias.

18. A Idéal tourisme, em 22 de Abril de 1998, opôs-se à cobrança através de uma acção que intentou com base nos mesmos argumentos que anteriormente apresentara aquando do recurso que interpôs em Janeiro de 1998.

19. Em apoio do seu pedido, a Idéal tourisme invoca dois argumentos de direito comunitário, decorrentes da violação do princípio da igualdade e da violação das disposições do Tratado CE em matéria de auxílios de Estado.

IV — Questões prejudiciais

20. Para decidir o litígio que lhe foi submetido, o órgão jurisdicional nacional apresentou ao Tribunal de Justiça as duas questões prejudiciais seguintes:

«1) A Directiva 77/388/CEE, em especial os seus artigos 12.°, n.° 3 e 28.°, n.° 3, alínea b), autoriza os Estados-Membros a instaurar, em detrimento das empresas de transporte de pessoas por autocarro, uma discriminação contrária ao princípio da igualdade de tratamento e da não discriminação impostos pelo direito comunitário?

2) Um regime de IVA favorável a um determinado sector económico de actividades, como o em causa no caso em apreço, pode constituir um auxílio de

Estado na acepção do artigo 92.° do Tratado de Roma, mesmo que não proteja exclusivamente a indústria nacional?»

V — Respostas às questões prejudiciais

A — *Quanto à admissibilidade das questões prejudiciais*

21. O Governo belga manifesta dúvidas quanto à realidade do litígio. Com efeito, as questões que a Idéal tourisme sugeriu que o órgão jurisdicional nacional formulasse, embora não sejam puramente hipotéticas, têm no entanto por único objectivo obter um resultado que ainda não foi possível atingir por via legislativa [9].

22. A Idéal tourisme sustenta que o processo principal não tem nada de fictício. Com efeito, era evidente que as partes estão em desacordo sobre um certo número de pontos importantes e que dos autos resulta claramente que a Idéal tourisme não se pôs de acordo com o Estado belga para apresentar uma questão prejudicial ao Tribunal de Justiça.

23. Enfim, segundo o órgão jurisdicional nacional, a posição da Idéal tourisme é defensável e não pode ser acusada de, artificialmente, ter criado este litígio para poder apresentar diferentes questões ao Tribunal de Justiça, as quais são da competência do órgão jurisdicional nacional tanto no que respeita à sua oportunidade como à sua formulação.

24. Como mostra claramente o despacho de reenvio, o recurso interposto pela Idéal tourisme visa a restituição do montante do IVA que ela pagou, e, portanto, o benefício em seu favor de uma isenção do IVA.

25. Quanto à primeira questão prejudicial, pensamos que, à luz do conjunto de elementos oferecidos pelo órgão jurisdicional nacional, designadamente, da fundamentação do acto que é objecto de reenvio, lhe podem ser fornecidos certos elementos de interpretação do direito comunitário [10]. A resposta às questões de interpretação

9 — O Governo belga interroga-se ainda sobre se o Tribunal de Justiça pode, no quadro de um pedido prejudicial que depende bastante das circunstâncias de facto e de direito que estão na origem do processo principal, pronunciar-se sobre uma interpretação de certas disposições do direito comunitário que teria por consequência limitar, ou até excluir, a competência do legislador comunitário para legislar nessa matéria.

10 — V., designadamente, acórdãos de 20 de Março de 1986, Tissier (35/85, Colect., p. 1207, n.° 9), e de 1 de Abril de 1983, Hewlett Packard France (C-250/91, Colect., p. I-1819, n.° 9).

apresentadas corresponde a uma necessidade objectiva, inerente à solução do litígio suscitado no órgão jurisdicional nacional [11].

26. No entanto, à luz do objecto do litígio submetido ao órgão jurisdicional nacional, pensamos que não é útil responder à segunda questão: com efeito, ao apresentar o seu recurso, a Idéal tourisme visa obter a restituição das quantias do IVA pagas e não a ordenar à administração belga que deixe de conceder auxílios sob a forma de isenções do IVA às companhias de transporte aéreo ou ordenar às sociedades de transporte aéreo beneficiadas que reembolsem ao fisco os auxílios em litígio, concedidos em violação do artigo 93.°, n.° 3, do Tratado CE (actual artigo 88.°, n.° 3, CE), caso em que a formulação dessa questão se justificaria e a resposta do Tribunal de Justiça seria útil para a solução do litígio no processo principal [12]. É esta a conclusão a que chegamos, sem termos de nos pronunciar sobre a qualificação como auxílio de Estado da isenção do IVA das companhias aéreas, que, pelo motivo referido, não temos de analisar.

27. Daí resulta que, para o Tribunal de Justiça, responder à segunda questão formulada pelo órgão jurisdicional nacional implicava uma inversão manifesta da sua jurisprudência, na medida em que declararia assim a admissibilidade das questões prejudiciais, e responder-lhes-ia, embora essas questões não estivessem relacionadas com a solução de um litígio pendente, como expusemos anteriormente, e fossem apresentadas *por ocasião* desse litígio (pendente) e suscitassem um problema mais ou menos debatido na doutrina ou na prática, sem que, de qualquer modo, a sua solução servisse para resolver o litígio pendente.

11 — De facto, o Tribunal de Justiça salientou em várias ocasiões [v., designadamente, acórdão de 16 de Dezembro de 1981, Foglia (244/80, Recueil, p. 3045, n.os 18 a 21)], que o artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234.° CE) confere ao Tribunal de Justiça a missão não de formular opiniões consultivas sobre questões gerais ou hipotéticas, mas de contribuir para a administração da justiça nos Estados-Membros. Assim, fundando-se na apresentação da matéria de facto e da regulamentação jurídica efectuada e na análise dos problemas que se põem ao órgão jurisdicional nacional no quadro do processo principal, o Tribunal de Justiça analisa se existe uma necessidade real de interpretação das disposições do direito comunitário e se a interpretação pedida é útil à solução do litígio submetido ao órgão jurisdicional nacional ou se as referidas questões são suscitadas no quadro de um litígio provocado pelas partes para obrigar o Tribunal de Justiça a tomar posição sobre certas questões de direito comunitário, que não respondem a uma necessidade objectiva inerente à solução do litígio [v. acórdãos Foglia, supra-referido, n.° 18; de 8 de Novembro de 1990, Gmurzynska-Bscher (C-231/89, Colect., p. I-4003, n.° 23), e de 9 de Março de 2000, EKW e Weim & Co. (C-437/97, Colect., p. I-1157, n.° 52)]. Foi unicamente em casos excepcionais que o Tribunal de Justiça recorreu à faculdade de se recusar a responder, quando era manifesto que a disposição de direito comunitário que foi chamado a interpretar ou cuja validade devia apreciar não tinha qualquer relação com o objecto do litígio no processo principal [v., designadamente, acórdãos de 16 de Junho de 1981, Salonia (126/80, Recueil, p. 1563, n.° 6), e de 11 de Julho de 1991, Crispoltoni (C-368/89, Colect., p. I-3695, n.° 11)].

12 — Recordamos que, no acórdão EKW e Weim & Co., já referido na nota 11, n.° 53, o Tribunal de Justiça considerou que não havia que responder à questão de saber se a isenção de pagamento do imposto sobre as bebidas para a venda de vinho directamente no local de produção constitui um auxílio de Estado incompatível com o direito comunitário. Com efeito, nesse acórdão, o Tribunal de Justiça observou que a questão apresentada não tinha pertinência para a solução dos litígios nos processos principais, que diziam respeito à obrigação de um certo número de sociedades pagarem o imposto sobre as bebidas à razão das operações de entrega a título oneroso de bebidas e gelados e não à questão de saber se a isenção do pagamento desse imposto no que respeita à venda de vinho directamente no local de produção constituía um auxílio de Estado incompatível com o Tratado.

B — *Quanto à primeira questão*

28. Com a primeira questão apresentada, o órgão jurisdicional nacional pretende saber se a Sexta Directiva, e em especial a alínea b) do n.° 3 do seu artigo 28.°, autoriza os Estados-Membros a introduzir uma desigualdade de tratamento em detrimento das empresas de transportes de passageiros por autocarro e se essa discriminação é contrária aos princípios da igualdade de tratamento e da não discriminação que são parte integrante do direito comunitário.

29. Resulta dos elementos do processo principal que a resposta a esta questão apenas seria útil para a solução do litígio principal se estivesse resolvida a questão de saber se é possível estender a isenção às empresas de transportes de passageiros por autocarro. Ora, pensamos que a solução desta questão decorre da interpretação da alínea b) do n.° 3 do artigo 28.° da Sexta Directiva, não sendo necessário analisar a questão apresentada pelo órgão jurisdicional nacional.

30. O texto da alínea b) do n.° 3 do artigo 28.° da Sexta Directiva é claro. Esta disposição autoriza os Estados-Membros a continuar a aplicar nas mesmas condições as isenções de IVA previstas na sua legislação antes da entrada em vigor da Sexta Directiva e não a introduzir um novo regime de isenção [13]. Todavia, isto só se verifica caso estejam reunidas, cumulativamente, as duas condições de que depende a compatibilidade de uma legislação nacional com a Sexta Directiva: a anterioridade e a manutenção da legislação litigiosa no estado em que se encontrava aquando da entrada em vigor da Sexta Directiva, ou seja, a não modificação dessa legislação de uma maneira incompatível com a excepção consagrada no n.° 3 do artigo 28.°: assim, não é possível estender as isenções aplicáveis no dia da entrada em vigor da Sexta Directiva nem instituir novas isenções, posteriores à entrada em vigor desta directiva [14], tal como não é possível reintroduzir isenções existentes antes da sujeição ao IVA de certas prestações de serviços em virtude da Sexta Directiva [15].

31. Cremos, além disso, que as disposições conjugadas da alínea b) do n.° 3 do artigo 28.° e do Anexo F, n.° 17, da Sexta

13 — V. acórdão Kerrutt, já referido na nota 2, n.° 17, bem como o n.° 4 das conclusões do advogado-geral G. Tesauro no processo Comissão/Espanha, já referido na nota 4.
Aliás, o Tribunal de Justiça reconheceu que a autorização concedida aos Estados-Membros de manter a legislação existente em matéria de exclusão do direito à dedução do IVA, prevista no n.° 6 do artigo 17.° da Sexta Directiva, é válida até que o Conselho adopte as disposições previstas nesse artigo; v., designadamente, acórdãos de 5 de Outubro de 1999, Royscot e o. (C-305/97, Colect., p. I-6671, n.os 29 e 30), e de 18 de Junho de 1998, Comissão/França (C-43/96, Colect., p. I-3903, n.os 16 a 19), bem como os n.os 20 e 21 das conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs neste último processo, tal como os n.os 24 e segs. das nossas conclusões nos processos apensos Ampafrance e Sanofi Synthelabo (C-177/99 e C-181/99), pendentes perante o Tribunal de Justiça.

14 — V., designadamente, acórdãos Kerrutt, já referido na nota 2, n.° 17, bem como o de 29 de Abril de 1999, Norbury Developments (C-136/97, Colect., p. I-2491, n.os 19 e 20), em que o Tribunal de Justiça, todavia, salientou que esta disposição não obstava à redução das isenções existentes à data da entrada em vigor da Sexta Directiva, em vista da aplicação uniforme desta (n.° 20), bem como o acórdão Comissão/Alemanha, já referido na nota 4, n.° 15.

15 — V. acórdãos Comissão/Espanha, já referido na nota 4, n.os 6 a 9, e Comissão/Alemanha, já referido na nota 5, n.° 15.

Directiva não são contrárias aos princípios da igualdade de tratamento e da não discriminação. Se se verificasse que a aplicação ou a manutenção, pelos Estados-Membros, de certas disposições existentes comportava elementos de discriminação, isso não poderia ser imputado à Sexta Directiva e não seria de modo algum possível proceder a uma extensão das isenções existentes.

32. À luz dos elementos precedentes, o nosso ponto de vista é o seguinte: se o regime de isenção do IVA em vigor para os transportes de passageiros por companhias aéreas tivesse sido alargado após a entrada em vigor da Sexta Directiva às sociedades de transportes por autocarro, essa extensão seria contrária à alínea b) do n.º 3 do artigo 28.º, criando assim distorções em detrimento de certos Estados-Membros [16] que, em conformidade com esta disposição transitória, mantiveram a sua legislação tal como se encontrava aquando da entrada em vigor da Sexta Directiva e também não estenderam as isenções de IVA então existentes. Em última análise, esta consequência era contrária ao imperativo de aplicação uniforme das disposições da Sexta Directiva [17], prejudicando o objectivo da realização de um mercado caracterizado por uma concorrência saudável.

33. Assim, no caso em apreço, a alínea b) do n.º 3 do artigo 28.º da Sexta Directiva não permite de modo algum que um Estado-Membro, como o Reino da Bélgica, após a entrada em vigor da Sexta Directiva, estenda às sociedades de transportes por autocarro a isenção prevista em favor das companhias aéreas.

34. O Tribunal de Justiça não é, portanto, obrigado a analisar a questão de saber se existe um tratamento favorável das companhias aéreas em detrimento das empresas de transportes por autocarro, porque, de qualquer modo, a resposta a dar não serviria para a solução do litígio pendente, tal como anteriormente expusemos.

16 — V. acórdão Comissão/Alemanha, já referido na nota 5, n.os 25 e 26.

17 — V. acórdão Norbury Develõpments, já referido na nota 14, n.º 20.

VI — Conclusão

35. À luz dos elementos precedentes, propomos ao Tribunal de Justiça que responda às questões prejudiciais apresentadas pelo Tribunal de première instance de Liège nos seguintes termos:

«As disposições conjugadas do artigo 28.°, n.° 3, alínea b), e do Anexo F, n.° 17, 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, devem ser interpretadas no sentido de que não autorizam os Estados-Membros a estender, após a entrada em vigor da referida directiva, o regime de isenções do imposto sobre o valor acrescentado previsto em favor de certas actividades de transportes de passageiros.»