# CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL GIUSEPPE TESAURO

apresentadas em 24 de Outubro de 1989 *

*Senhor Presidente,*
*Senhores Juízes,*

1. As presentes questões prejudiciais têm a sua origem no facto de ainda não ter sido completada a harmonização das legislações fiscais no interior da Comunidade. Embora, por um lado, a primeira, a segunda e a sexta directivas [1] tenham introduzido as bases e os princípios gerais do sistema harmonizado do imposto sobre o valor acrescentado, por outro, a previsão expressa de derrogações temporárias e a existência de sectores que não estão totalmente harmonizados conduzem a que sejam submetidos à apreciação do Tribunal conflitos que resultam da contradição entre a exigência do respeito dos princípios gerais e a falta de regulamentação comum sobre certos pontos do sistema que não são desprezíveis.

O caso que ora nos ocupa é exemplar a este respeito. Enquanto um dos princípios fundamentais do sistema comum do IVA é o do não cúmulo da tributação — várias vezes recordado na jurisprudência do Tribunal —, a ausência de uma regulamentação comum no que diz respeito à tributação dos bens em segunda mão tem por consequência que este princípio não seja respeitado numa hipótese similar à que está na origem do processo que nos é apresentado pelo juiz *a quo*. Em tal situação é necessário apreciar se a não realização do princípio da eliminação da dupla tributação é ou não compatível com o direito comunitário.

2. Abordemos brevemente os factos do processo pendente perante o juiz de reenvio, o Gerechtshof de Amesterdão, entre as requerentes, ORO Amsterdam Beheer BV e Concerto BV, e o Inspecteur der Omzetbelastingen, requerido.

As requerentes, após terem devidamente pago ao fisco neerlandês a diferença entre o montante do IVA resultante da venda de bens novos e em segunda mão e o montante do imposto sobre o volume de negócios pago a montante, pediram o reembolso de uma soma determinada a título do IVA ainda incorporado no preço dos bens em segunda mão comprados a fim de serem revendidos. O fisco neerlandês rejeitou este pedido.

O juiz do processo, tendo verificado que a legislação nacional não inclui qualquer disposição que permita a dedução, total ou parcial, do IVA ainda incorporado no preço dos bens em segunda mão e que a situação jurídica daí decorrente suscita um problema de interpretação do direito comunitário e, nomeadamente, do artigo 32.° da sexta directiva, colocou ao Tribunal as seguintes questões prejudiciais:

* Língua original: italiano.

1 — Primeira e segunda directivas do Conselho de 11 de Abril de 1967 relativas à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO 1967, 71, de 14.4.1967, p. 1301; EE 09 F1 p. 3).
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) (JO L 145 de 13.6.1977, p. 1; EE 09 F1 p. 54).

«1) É compatível com o direito comunitário e, nomeadamente, com as disposições do Tratado que institui a Comunidade Económica Europeia e com a sexta directiva do Conselho das Comunidades Europeias de 17 de Maio de 1977 relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (77/388/CEE) — que, em Dezembro de 1986, um Estado-membro cobre, sem redução, o imposto sobre o volume de negócios sobre a transacção de bens em segunda mão, sem tomar minimamente em conta a este respeito o facto de os bens terem sido comprados a particulares, enquanto o Conselho das Comunidades Europeias se comprometeu na sua sexta directiva já referida a adoptar, antes de 31 de Dezembro de 1977, o regime comunitário de tributação para o comércio de bens em segunda mão tendo-o anunciado, mas não tendo até ao momento ainda adoptado qualquer atitude?

2) Na hipótese de à primeira questão ser dada resposta negativa de que modo se deve ter em conta, aquando do cálculo do imposto sobre o volume de negócios devido sobre a transacção de bens em segunda mão, o facto de estes bens terem sido comprados a particulares?»

3. Os argumentos das partes são reproduzidos no relatório para audiência e não foram modificados no decurso da mesma. Assim sendo não os recordarei.

4. Observemos a título preliminar que tanto da fase escrita como da audiência decorre que, no caso concreto, as partes não divergem no que diz respeito à análise dos aspectos fiscais. É incontestável, com efeito, que, ao não autorizar a dedução total ou parcial do IVA constante do preço dos bens em segunda mão cedidos por um particular a um sujeito passivo aquando da ulterior venda deste bem pelo sujeito passivo, a regulamentação neerlandesa tem por efeito uma dupla tributação (cúmulo de imposições).

O que constitui o cerne do litígio, como veremos mais adiante, é a questão de saber se esta dupla tributação se pode justificar com base no artigo 32.° da sexta directiva [2] ou se os Estados-membros não deviam ter sanado a omissão do Conselho introduzindo no seu sistema fiscal disposições evitando a dupla tributação.

5. A primeira questão colocada pelo juiz de reenvio pressupõe a análise do artigo 32.° da sexta directiva, com vista a determinar se, face à omissão do Conselho que não adoptou, antes de 31 de Dezembro de 1977, o regime comunitário de tributação aplicável no sector dos bens em segunda mão, os Estados-membros podiam manter em vigor o regime especial que aplicavam antes da entrada em vigor da sexta directiva.

6. Sobre este ponto o Governo dos Países Baixos alegou que o artigo 32.° deve ser interpretado no sentido de que inclui uma

2 — Este artigo tem a seguinte redacção:
«O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, adoptará, até 31 de Dezembro de 1977, o regime comunitário de tributação aplicável no sector dos bens em segunda mão, objectos de arte, antiguidades e objectos de colecção. Até à aplicação deste regime comunitário, os Estados-membros que, à data da entrada em vigor da presente directiva, apliquem um regime especial no sector acima referido podem manter esse regime.»

*proibição* de alterar os regimes especiais existentes antes da entrada em vigor da sexta directiva, enquanto o Conselho não adoptar um sistema comunitário.

Esta tese foi contestada pela Comissão e pelas requerentes no processo principal.

7. Parece-nos indubitável que o segundo parágrafo do artigo 32.° não pode ser interpretado no sentido formal alegado pelo Governo neerlandês. Com efeito não vemos como é que se pode considerar que uma *autorização* de continuar a aplicar um sistema especial pode ser desnaturada a ponto de se transformar numa *proibição* de alterar esse regime. Além de qualquer dúvida de carácter literal, basta sublinhar que o próprio Tribunal, no seu acórdão de 10 de Julho de 1985, Comissão/Países Baixos (16/84, Recueil, p. 2355), respondendo incidentalmente à Comissão que então — curiosamente — defendia a tese segundo a qual o artigo 32.° «proíbe toda e qualquer alteração dos regimes nacionais existentes», afirmou «tal não ser o caso de adaptações que tenham por objectivo tornar um regime nacional plenamente conforme ao referido artigo».

8. Nestas condições, não nos parece possível partilhar das teses do Governo neerlandês. A cláusula de «standstill» contida no segundo parágrafo do artigo 32.° deve, em nossa opinião, ser interpretada no sentido de que os Estados-membros que desejem introduzir na sua legislação um sistema de tributação dos bens em segunda mão que permita evitar a dupla tributação têm a faculdade de alterar o regime especial de tributação que existia antes da entrada em vigor da sexta directiva. Ao agir deste modo não violariam o disposto no segundo parágrafo do artigo 32.° Com efeito não me parece ser convincente o argumento de natureza técnica segundo o qual qualquer alteração da legislação existente tornaria a harmonização ao nível comunitário mais difícil; é sempre necessário, bem entendido, que a finalidade prosseguida, mesmo com meios diferentes consoante os Estados-membros, seja atingir um objectivo conforme aos princípios gerais do sistema do IVA e, em especial, ao princípio da eliminação de toda e qualquer dupla tributação.

9. É evidente que esta primeira conclusão não resolve o problema que nos foi colocado pelo juiz de reenvio. Resulta, com efeito, tanto do teor da sua primeira questão como das observações apresentadas pelas requerentes e pela Comissão que a verdadeira interrogação incide não tanto sobre a *faculdade*, para um Estado-membro, de alterar o seu regime de tributação, como sobre a existência de uma *obrigação*, face à omissão do Conselho, de adoptar medidas internas que permitam evitar a dupla tributação.

10. A este respeito devemos admitir que à primeira vista pode parecer estranho que apesar da disposição expressa do primeiro parágrafo do artigo 32.° o Conselho ainda não tenha adoptado, treze anos após o termo do prazo indicado, um regime comunitário de tributação num sector tão importante como o dos bens em segunda mão.

11. Não pensamos todavia que esta situação seja susceptível de originar, em relação aos Estados-membros, uma *obrigação* de adoptar medidas nacionais para sanar a inacção do Conselho.

12. Em primeiro lugar estamos de acordo com o Governo neerlandês quando afirma que não se encontra no caso concreto a *ratio decidendi* do acórdão de 5 de Maio de 1982, Schul I (15/81, Recueil, p. 1409). Este acórdão fundamentava-se na violação de uma disposição específica do Tratado, o artigo 95.°, que não é aplicável no caso concreto.

Em termos estritamente jurídicos, a omissão do Conselho consiste no facto de não ter cumprido uma obrigação de legislar num prazo determinado que tinha *imposto a ele próprio*, sem que tal lhe tenha sido imposto por uma disposição específica do Tratado. Ao aplicar a teoria da hierarquia das normas podemos mesmo ser levados a defender que o Conselho não violou qualquer norma de carácter superior e que, pela sua omissão, se limitou a não cumprir uma exigência processual que ele próprio tinha adoptado e em que o carácter peremptório do prazo está inteiramente por demonstrar.

Sustentar que o não respeito de um prazo manifestamente destituído de carácter imperativo deve ter por consequência uma obrigação para os Estados-membros, a de introduzirem na sua ordem jurídica uma regulamentação com os mesmos efeitos daquela que o Conselho devia ter adoptado mas não adoptou, redunda, na prática, em negar a existência de um poder discricionário do Conselho em matéria de harmonização fiscal.

Não pensamos, portanto, que o não respeito do prazo previsto dê origem a uma obrigação a cargo dos Estados-membros de «anteciparem» uma decisão comunitária que o Conselho, por razões particulares, não pôde adoptar.

13. Acrescentamos que o próprio teor do artigo 32.° não nos parece militar em favor das teses da Comissão. Se o legislador tivesse querido limitar a duração da autorização, dada aos Estados-membros, de continuarem a aplicar um regime especial unicamente durante o período até 31 de Dezembro de 1977, não teria escolhido, no segundo parágrafo, utilizar os termos «até à entrada em vigor do regime comunitário». Teria sido mais simples e mais directo utilizar a expressão «até 31 de Dezembro de 1977».

Verifique-se a este respeito que esta interpretação coincide com a defendida pelo advogado-geral M. Darmon nas suas conclusões no referido processo, Comissão/Países Baixos (16/84). Referindo-se ao artigo 32.°, observou: «Esta disposição permite, a título transitório e *até que esteja terminada a harmonização em matéria de IVA*, derrogar o regime comum estabelecido na sexta directiva...» (o sublinhado é nosso).

14. Não pensamos que se possam invocar contra esta conclusão, como a Comissão o tenta, os acórdãos de 28 de Março de 1984, Pluimveeslachterij (47 e 48/83, Recueil, p. 1721), e de 5 de Maio de 1981, Comissão/Reino Unido (804/79, Recueil, p. 1045). Segundo a Comissão, resulta destes acórdãos que, em caso de omissão do Conselho, com base no dever de cooperação imposto no artigo 5.° do Tratado, a manutenção ou a instituição por um Estado-membro de medidas nacionais destinadas a prosseguir os objectivos contemplados pela regulamentação comunitária não pode, em princípio, ser objecto de censura.

15. A argumentação da Comissão não resiste a uma análise crítica. Resulta dos acórdãos referidos que a sua *ratio decidendi* é totalmente diversa da que alega a Comissão. O teor dos acórdãos não suscita a menor dúvida: trata-se apenas de uma *faculdade* reconhecida aos Estados-membros numa situação de omissão do Conselho, «de manter ou instituir» regras nacionais. Entre o facto de admitir uma *faculdade* e o pretender a existência de uma *obrigação* vai um abismo que nem mesmo a referência feita pelo Tribunal ao cumprimento de uma obrigação de cooperação baseada no artigo 5.° do Tratado CEE é suficiente para ultrapassar. A argumentação extraída do artigo 5.° e retomada no acórdão Comissão/Reino Unido (804/79), já citado, tem uma função totalmente diferente da que a Comissão lhe pretende atribuir. Noutros termos, o Tribunal não disse que, devido à existência de uma obrigação de colaboração ex artigo 5.°, os Estados-membros são *obrigados* a sanar a omissão do legislador comunitário. Pelo contrário, o Tribunal serviu-se de uma argumentação fundada no artigo 5.° para limitar a possibilidade de legislar dos Estados-membros num sector regulado por uma organização comum de mercado. No n.° 23 dos fundamentos do acórdão Pluimveeslachterij (47 e 48/83), especifica-se, com efeito, claramente que: «tais medidas não devem no entanto ser consideradas como relevando do exercício de uma competência própria dos Estados-membros».

Por último, resulta claramente da continuação do acórdão (n.° 25 dos fundamentos) que se tratam sempre de «autorizações» («as disposições adoptadas ou mantidas pelos Estados-membros na situação anteriormente descrita... são *admissíveis*») e não de obrigações incumbindo aos Estados-membros. Salientemos ainda *ad abundantiam* que as conclusões da advogada-geral S. Rosès, demonstram claramente que o que está em causa é a existência de uma «competência substitutiva» dos Estados-membros (ver, em especial, Recueil 1984, p. 1745) e não de uma obrigação de agir legislando para se substituir ao Conselho em caso de omissão deste último. Além disso, tal levantaria outro problema que preferimos apenas evocar sem o aprofundar, ou seja, o da utilidade da acção por omissão ex artigo 175.° se se admitisse que a omissão do Conselho dá origem a uma obrigação de acção por parte dos Estados-membros.

16. Por último desejaríamos mencionar, numa preocupação de exaustão e embora a Comissão não tenha ainda utilizado este tipo de argumento, que a existência de uma obrigação dos Estados-membros em caso de inacção do Conselho também não pode ser deduzida da circunstância de a Comissão ter introduzido várias propostas de directiva para implementar o disposto no primeiro parágrafo do artigo 32.° Com efeito, resulta do acórdão de 16 de Dezembro de 1981, Tymen (269/80, Recueil, p. 3079), que:

«Deve observar-se a este respeito que uma proposta feita pela Comissão ao Conselho e visando a instituição de uma acção comunitária concertada não pode em si ser considerada como aprovando uma medida nacional unilateral, mesmo de conteúdo idêntico, adoptada num domínio da competência da Comunidade. O raciocínio do Governo britânico equivaleria a reconhecer a legalidade de medidas nacionais adoptadas na esfera de competências da Comunidade apenas devido ao facto de existência de uma proposta comunitária essencialmente idêntica. Tal seria não só contrário à segurança jurídica mas conduziria igualmente à alteração da repartição de competências entre a Comuni-

dade e os Estados-membros, lesando, assim, os equilíbrios essenciais instituídos pelo Tratado.»

17. Dada uma resposta negativa à primeira questão não será necessário responder à segunda.

18. Em conclusão, propomos que se responda ao órgão jurisdicional de reenvio que no estado actual do direito comunitário o facto de um Estado-membro cobrar um imposto sobre o volume de negócios, sem qualquer redução, pela venda de bens em segunda mão, sem ter em conta que estes bens foram comprados a particulares, não é incompatível com a sexta directiva do Conselho relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios e, nomeadamente, com o seu artigo 32.°