CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL JEAN MISCHO

apresentadas em 22 de Outubro de 1987 *

Senhor Presidente,
Senhores Juízes,

1. Na nova acção que propôs contra o Reino da Bélgica a respeito da tributação dos veículos automóveis, a Comissão pede ao Tribunal que verifique que este Estado-membro, «ao manter *de facto*, na sua lei de 31 de Julho de 1984, o preço de catálogo como base *para a tributação* dos automóveis novos e dos veículos mistos novos, não tomou as medidas necessárias para a execução do acórdão do Tribunal de Justiça de 10 de Abril de 1984 [1], que declara *contrário à Directiva* 77/388/CEE o referido preço de catálogo».

2. A Directiva 77/388/CEE intitula-se «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» (doravante «sexta directiva») [2].

3. A parte decisória do acórdão de 10 de Abril de 1984, cuja execução incorrecta se invoca, está redigida da seguinte forma:

«Ao manter *como valor tributável para efeitos do IVA*, no sector dos veículos automóveis, o preço de catálogo, enquanto medida particular derrogatória do artigo 11.° da sexta directiva, sem que estejam reunidas as condições previstas no artigo 27.°, n.° 5, da referida directiva, o Reino da Bélgica não cumpriu as obrigações que lhe cabem por força do Tratado CEE» (tradução provisória).

4. Ora, pelo *arrêté royal* n.° 17, de 20 de Dezembro de 1984, relativo ao estabelecimento de um valor tributável mínimo dos automóveis usados e dos veículos mistos usados, para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado, cujo artigo 4.° revoga o *arrêté royal* n.° 17, de 20 de Julho de 1970, a Bélgica pôs fim à utilização do preço de catálogo como valor tributável mínimo dos automóveis novos, no que respeita ao IVA

5. Deve-se, pois, constatar que, na Bélgica, o preço de catálogo deixou de servir de base para a tributação em IVA dos veículos novos.

6. Todavia, o comprador de um veículo novo deve sempre pagar uma taxa proporcional ao preço de catálogo, porque, por uma lei de 31 de Julho de 1984, a Bélgica modificou o seu código dos impostos assimilados ao imposto do selo por forma a que, com efeito retroactivo à data do acórdão do Tribunal, seja cobrada, sobre o preço de catálogo dos veículos novos, uma *taxa de matrícula* cuja taxa é idêntica à do IVA

7. A Bélgica defende que isto não constituiria de forma alguma uma execução incorrecta do acórdão de 10 de Abril de 1984, porque este não comportaria *qualquer elemento de apreciação sobre os tributos diversos do IVA.*

* Tradução do francês.

1 — Acórdão de 10 de Abril de 1984, 324/82, Comissão/Bélgica, Recueil, p. 1861.

2 — JO L 145 de 13.6.1977, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

8. É verdade que, quer na parte decisória do acórdão quer na sua fundamentação, o Tribunal não tomou posição a propósito do preço de catálogo sob outro ângulo que não o dos artigos 11.° e 27.° da directiva, que tratam exclusivamente do IVA.

9. A Bélgica demonstrou, por outro lado, de modo convincente, em meu entender, sem ser contraditada neste ponto pela Comissão, que a taxa de matrícula comporta *características que a diferenciam do IVA.* Os argumentos que invoca são referidos no relatório para audiência. O mais decisivo destes é constituído pelo facto de a taxa de matrícula não ser dedutível.

10. O Tribunal poderia concluir desde logo, reportando-se à letra do acórdão de 10 de Abril de 1984, que a Bélgica tomou efectivamente as medidas necessárias para a execução deste acórdão e que a acção proposta pela Comissão não tem fundamento.

11. Ao fazer isto, o Tribunal adoptaria, de algum modo, uma interpretação estrita do artigo 171.°, que se poderia descrever do modo seguinte: o artigo 171.° exige que o Estado-membro tome as medidas precisas que decorrem da parte decisória do acórdão que verifica o seu incumprimento. Essas medidas podem ter um carácter negativo (supressão de uma disposição, como era aqui o caso) ou um carácter positivo (adopção de uma nova disposição).

12. Todavia, caso um Estado-membro adopte uma nova medida que se situe fora do quadro traçado pelo acórdão, ou que suscite um ponto de direito não abordado no acórdão, então está-se em presença de um *facto novo,* cuja compatibilidade com o direito comunitário não pode sercontestada pela Comissão a não ser através de um processo de incumprimento inteiramente novo, quer dizer, não ligado à questão da execução do precedente acórdão.

13. Há que confessar que tal abordagem seria lógica e coerente. Quer isto dizer que é a única possível? A Comissão não pensa assim, uma vez que a sua acção visa verificar a execução incorrecta do acórdão do Tribunal e não uma nova infracção independente da anterior.

14. É preciso ainda notar que o novo processo proposto pela Comissão se apresenta quase como duas acções de incumprimento combinadas, uma por violação do artigo 171.° do Tratado CEE e a outra por incumprimento do artigo 33.° da sexta directiva.

15. Desde a notificação de incumprimento, a Comissão defendeu, com efeito, a tese segundo a qual a taxa de matrícula violava o artigo 33.° da sexta directiva. Repetiu este argumento no parecer fundamentado, na petição e na réplica.

16. É, pois, incontestável que a Bélgica beneficiou, relativamente a esta última imputação, das mesmas possibilidades de se defender do que se se tratasse de um processo por incumprimento inteiramente autónomo. No decurso da audiência, a Comissão insistiu, todavia, no facto de que tinha apresentado unicamente uma acção de incumprimento do artigo 171.°.

17. A Bélgica, pelo seu lado, contesta que se esteja em presença de uma acção por violação do artigo 171.° na devida forma, porque este artigo — e isso é mesmo exacto — não é citado nem no parecer motivado nem na petição inicial. Parece-me, todavia, que

basta que o artigo em questão tenha sido citado na notificação de incumprimento e que os seus termos tenham sido reproduzidos, tanto na conclusão do parecer fundamentado como na da petição, para que se esteja em presença de uma acção por incumprimento do artigo 171.° Proponho-vos, por isso, que este fundamento não seja acolhido.

18. Em apoio da tese defendida pela Comissão pode-se invocar dois tipos de raciocínio, que se podem cumular. O primeiro funda-se no alcance implícito do acórdão de 10 de Abril de 1984 e o segundo baseia-se na ligação existente entre as medidas tomadas pela Bélgica e a execução deste acórdão.

19. A primeira abordagem reconduz a sublinhar que o objecto da acção da Comissão que deu lugar ao acórdão de 10 de Abril de 1984 era, pela força das coisas, limitado ao modo de cobrança do IVA, porque não existia, nessa época, na Bélgica, qualquer outro tributo sobre os veículos *novos*. O Tribunal não tinha, pois, qualquer razão para tomar posição a propósito da compatibilidade de outros tributos baseados no preço de catálogo com a sexta directiva. O Tribunal estava, no entanto, plenamente consciente do facto de, segundo o sistema instituído pela sexta directiva, não poder haver outra tributação sobre o volume de negócios além do IVA (ver o artigo 33.° da directiva). O acórdão de 10 de Abril de 1984 significava, pois, implicitamente, que a entrega (facto gerador do IVA) de um veículo novo não podia dar lugar a uma tributação baseada no preço de catálogo.

20. Daqui resulta que, se a taxa de matrícula incide sobre a entrega de veículos novos e se constitui uma tributação sobre o volume de negócios (o que a Comissão se esforça por provar), o acórdão do Tribunal não foi executado de uma maneira correcta.

21. A segunda abordagem apresenta-se do modo seguinte.

22. Por força do artigo 171.°, qualquer Estado-membro deve tomar as medidas necessárias à execução de um acórdão do Tribunal que verifique que ele não cumpriu uma das suas obrigações. Se, no âmbito da execução de um acórdão, um Estado-membro infringe uma regra do direito comunitário, não respeita o artigo 171.° do Tratado e expõe-se à verificação de um incumprimento a tal respeito.

23. No caso concreto, a Bélgica, obrigada, em consequência do acórdão do Tribunal, a suprimir a base mínima de tributação do IVA, tomou uma série de medidas a propósito das quais especificou expressamente, nos considerandos do *arrêté royal* de 20 de Dezembro de 1984, que modificou o regime geral dos impostos assimilados ao imposto do selo (*Moniteur belge* de 3.1.1985, p. 17), que formavam um «conjunto indissociável». A introdução de uma taxa de matrícula baseada no preço de catálogo dos automóveis novos era um elemento importante deste conjunto. Precisava-se mesmo, nos considerandos do *arrêté royal* já citado, que a taxa de matrícula visava introduzir um «correctivo à supressão da base mínima» referente ao IVA

24. Se se verificasse, então, que a taxa de matrícula violava uma disposição do direito comunitário, no caso concreto, o artigo 33.° da sexta directiva, a Bélgica não teria executado correctamente o acórdão em questão e não teria, portanto, cumprido as obrigações que decorrem do artigo 171.° do Tratado.

25. Qual das duas interpretações do artigo 171.° se deve escolher: a interpretação estrita da Bélgica ou a interpretação lata da Comissão?

26. Parece-me que os argumentos desenvolvidos em apoio da segunda tese são de natureza a provar que, no caso concreto, pelo menos, a ligação entre o comportamento censurado ao Estado-membro e a execução do acórdão do Tribunal é suficientemente estreita para que seja possível considerar admissível a acção de incumprimento do artigo 171.°, proposta pela Comissão.

27. Importa, portanto, examinar agora se a taxa de matrícula deve ser qualificada de tributação sobre o volume de negócios, no sentido do artigo 33.° da sexta directiva referente ao IVA

28. Este artigo prevê que, «salvo o disposto noutras normas comunitárias, as disposições da presente directiva não impedem um Estado-membro de manter ou introduzir impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos e apostas, sobre consumos específicos, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas *que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios*».

29. Se a taxa de matrícula belga tem o carácter de um imposto sobre o volume de negócios ela é, pois, pura e simplesmente proibida.

30. No seu acórdão de 27 de Novembro de 1985 [SA Rousseau Wilmot/Caisse de compensation de l'Organisation autonome nationale de l'industrie et du commerce (Organic), 295/84, Recueil, p. 3759], o Tribunal deu indicações sobre o que se deve entender por imposto sobre o volume de negócios.

31. No n.° 16 deste acórdão, lemos, com efeito, o que se segue:

«O artigo 33.° da sexta directiva, ao deixar aos Estados-membros a liberdade de manter ou de introduzir determinados impostos indirectos, como os impostos sobre consumos específicos, desde que não se trate de impostos 'que... tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios', tem por fim impedir que o funcionamento do sistema comum do IVA seja comprometido por *medidas tributárias* de um Estado-membro *que onerem a circulação dos bens* e dos serviços, *e que incidam sobre as transacções comerciais de modo comparável ao que caracteriza o IVA* Esta disposição não pode, portanto, ter por objecto proibir aos Estados-membros a manutenção ou a introdução de direitos e taxas que não tenham um carácter fiscal mas que sejam instituídos especificamente para alimentar fundos sociais, que se baseiem na actividade das empresas, ou de certas categorias de empresas, e sejam calculados com base no volume de negócios anual global, *sem incidir directamente sobre o preço dos bens e dos serviços*» (tradução provisória).

32. Proponho que se examinem sucessivamente os diversos critérios enunciados neste texto.

33. a) Em primeiro lugar, verificamos que a taxa em questão constitui efectivamente uma *medida tributária.* O Reino da Bélgica admite, aliás, que ela tem por objecto obter um resultado orçamental equivalente ao IVA deixado de cobrar, em consequência do acórdão do Tribunal. A taxa tem também como resultado que os particulares sejam tributados do mesmo modo que antes, porque impede, de um modo geral, que os descontos feitos pelo vendedor possam ter incidência sobre o nível da tributação (ver n.° 31 do acórdão de 10 de Abril de 1984).

34. b) Também se tem de verificar que esta taxa *onera a circulação* dos veículos automóveis.

35. A taxa de matrícula incide sobre a primeira utilização de um veículo e, em seguida, é cobrada em todas as mudanças de proprietário. Noutros termos, incide sobre as cessões sucessivas do mesmo bem, ainda que o valor tributável mínimo, expresso numa percentagem decrescente do preço de catálogo, diminua à medida que a viatura envelhece (artigo 10.° do regulamento geral dos impostos assimilados ao imposto do selo, na redacção do regulamento de 20 de Dezembro de 1984).

36. c) A taxa incide sobre as transacções comerciais de um modo comparável ao que caracteriza o IVA e onera directamente o preço do bem em causa?

37. Se nos basearmos no modo pelo qual a matéria colectável da taxa é formalmente definida («em relação aos automóveis novos e aos veículos mistos novos, *a taxa é cobrada sobre o preço de catálogo* em vigor na data da matrícula do veículo» — artigo 5.°, n.° 1, na redacção da lei de 31 de Julho de 1984), somos levados a verificar que a taxa incide seguramente sobre uma transacção comercial, porque o preço de catálogo inclui o preço real que foi pago. *Em princípio*, a taxa não incide apenas sobre o desconto concedido pelo vendedor, mas igualmente sobre o preço efectivamente pago pelo comprador, que constitui, ao mesmo tempo, a matéria colectável do IVA. No quadro intitulado «Exemplo relativo à incidência efectiva da taxa de matrícula», que o Governo belga fez chegar ao Tribunal em resposta às questões que lhe foram postas, encontramos, aliás, uma rubrica intitulada «Valor tributável de princípio = preço de catálogo».

38. Só num segundo momento é que é concedida uma isenção da taxa de matrícula até ao montante que serviu de valor tributável do IVA (artigo 7.°, n.° 2, na nova redacção da lei de 31 de Julho de 1984, do código dos impostos assimilados ao imposto do selo).

39. Como o Governo belga sublinha no n.° 53 da sua contestação, o comprador do veículo beneficia simplesmente de um «crédito de imposto» até ao montante do IVA por si pago. Parece-me, portanto, possível dizer que a taxa de matrícula incide sobre a transacção comercial da mesma forma que o IVA.

40. Se se deixar o plano dos princípios para se observar o modo como as coisas se desenrolam na prática, verifica-se que há, quer pagamento simultâneo dos dois tributos aquando do pagamento do veículo (ver, por exemplo, a factura de compra junta ao processo pela Comissão) quer pagamento do preço de compra e do IVA e pagamento separado da taxa de matrícula. Nos dois casos, o valor tributável *efectivo* da taxa de matrícula é a diferença entre o preço de catálogo e o preço real, quer dizer, o desconto concedido pelo vendedor.

41. É o que leva o Governo belga a dizer, no n.° 26 da sua tréplica, que o valor tributável da taxa «não constitui a remuneração de uma transacção, uma despesa de consumo ou um elemento do volume de negócios». Mas poder-se-á dizer por isso que, na realidade dos factos, a taxa de matrícula não incide sobre a transacção comercial de modo *comparável* ao que caracteriza o IVA e que não afecta directamente o preço do bem considerado, segundo o critério fornecido pelo Tribunal?

42. A este respeito, pode-se notar, em primeiro lugar, que o valor tributável da taxa

de matrícula é inteiramente diferente do dos tributos a propósito dos quais o Tribunal já verificou que não constituíam impostos sobre o volume de negócios.

43. No processo Rousseau Wilmot, já citado, o imposto era baseado no volume de negócios anual global das empresas e, no processo Grad (acórdão de 6 de Outubro de 1970, 9/70, Grad/Finanzamt Traunstein, Recueil, p. 825), tratava-se de um montante fixo de 1 pfennig por tonelada e por quilómetro.

44. Pelo contrário, a taxa de matrícula *«onera o preço do bem em causa», porque tem por resultado aumentar o preço que o consumidor deve pagar pelo veículo se quiser efectivamente dar-lhe a utilização a que se destina.* A hipótese de alguém querer comprar um veículo sem pedir igualmente uma placa de matrícula, com efeito, é de tal forma excepcional que se pode desprezar.

45. Também me parece que, mesmo se se quiser tomar apenas em conta o valor tributável *efectivo* da taxa, ou seja, a diferença entre o preço de catálogo e o preço real, se deve reconhecer que esse valor não pode ser determinado senão com base nos precisos termos da venda, isto é, de uma transacção comercial, à qual está, portanto, indissoluvelmente ligado.

46. O facto de a taxa de matrícula poder ser cobrada pelo vendedor, por conta do Estado, ao mesmo tempo que o IVA, não implica também que a taxa de matrícula incide sobre a transacção de um modo comparável ao IVA? Por fim, desejaria referir as outras similitudes entre os dois tributos, salientadas pela Comissão, e que não é necessário lembrar aqui de novo.

47. O Governo belga defende, todavia, que o *facto gerador* desta taxa não seria a compra do veículo mas unicamente a sua matrícula. A taxa constituiria apenas uma tributação de taxa fixa que incide sobre o facto da autorização de circulação de um veículo nas vias públicas.

48. Ora, se assim fosse, a taxa deveria ser cobrada sempre que uma viatura é autorizada a circular. Mas tal não é, de forma alguma, o caso. A taxa de matrícula, com efeito, não é cobrada quando o IVA foi cobrado com base no preço de catálogo ou quando houve *isenção do IVA* (ver o artigo 7.° do código dos impostos assimilados ao imposto do selo, na redacção do *arrêté royal* de 17 de Outubro de 1980 e da lei de 31 de Julho de 1984).

49. Em meu entender, o facto de a taxa de matrícula ser completamente intermutável com o IVA prova, de um modo decisivo, que se trata mesmo de um imposto sobre o volume de negócios, proibido pelo artigo 33.° da directiva.

50. A situação seria diferente se o IVA se cumulasse com a taxa de matrícula, em vez de ser dela deduzido?

51. A primeira vista, teria tendência a dizer que esse facto não modificaria a natureza jurídica da taxa de matrícula e que se estaria sempre em presença de um imposto sobre o volume de negócios, proibido pelo artigo 33.° Mas trata-se de um problema que requer um exame muito aprofundado e que o Tribunal não tem necessidade de resolver no âmbito do presente processo.

52. Por fim, quanto às preocupações manifestadas pelo Governo belga a propósito da fraude fiscal, queria lembrar, para todos os

efeitos, que, no seu acórdão de 10 de Abril de 1984, o Tribunal tinha acentuado que não estava excluído que medidas do tipo daquelas que o artigo 27.° da sexta directiva permite manter «possam, se for caso disso, englobar *alguns elementos pré-determinados*, desde que as medidas especiais não sejam mais derrogatórias do regime previsto no artigo 11.° do que o necessário com vista a evitar (o) risco de evasão ou de fraude» (tradução provisória) (n.° 30). Esta via mereceria, talvez, ser explorada.

Conclusão

53. Por todas as razões acabadas de expor, proponho ao Tribunal que declare que o Reino da Bélgica, ao manter de facto na sua lei de 31 de Julho de 1984 o preço de catálogo como base de tributação dos automóveis novos e dos veículos mistos novos, não tomou as medidas necessárias à execução do acórdão do Tribunal de Justiça de 10 de Abril de 1984, e que condene o Estado-membro réu nas despesas do processo.