CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL MARCO DARMON

apresentadas em 7 de Julho de 1992 *

Senhor Presidente,
Senhores Juízes,

1. A presente acção por incumprimento convida o Tribunal de Justiça a declarar verificado que, «ao não adoptar no prazo fixado as disposições legislativas, regulamentares e administrativas necessárias para dar cumprimento à oitava Directiva 84/253/CEE do Conselho, de 10 de Abril de 1984 [1]», e «ao abster-se de informar imediatamente a Comissão das mesmas», o Reino dos Países Baixos não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado CEE.

2. A oitava directiva já referida tem nomeadamente por objecto harmonizar as qualificações das pessoas habilitadas a efectuar a fiscalização legal dos documentos contabilísticos de certas formas de sociedades. Institui, nos seus artigos 4.° e seguintes, um exame de aptidão profissional e regulamenta muito precisamente os modos de aprovação dos profissionais em causa.

3. Fixa, por outro lado, no seu artigo 30.°, o prazo em que os Estados-membros devem tomar todas as medidas de transposição adequadas.

4. Esse prazo pode todavia ser distinto do da aplicação efectiva das disposições previstas. Com efeito, o artigo 30.° dispõe:

«1. Os Estados-membros porão em vigor, antes de 1 de Janeiro de 1988, as disposições legislativas, regulamentares e administrativas necessárias para darem cumprimento à presente directiva. Desse facto, informarão imediatamente a Comissão.

2. Os Estados-membros podem prever que as disposições referidas no n.° 1 só se apliquem a partir de 1 de Janeiro de 1990.

3. Os Estados-membros comunicarão à Comissão o texto das principais disposições do direito nacional que adoptem no domínio regulado pela presente directiva.

4. Os Estados-membros comunicarão, igualmente, à Comissão a lista dos exames organizados ou reconhecidos de acordo com o artigo 4.°»

5. Em consequência, o Reino dos Países Baixos era obrigado a transpor a oitava directiva antes de 1 de Janeiro de 1988 e a informar desse facto a Comissão. Podia, por outro lado, adiar, nos diplomas que transpõem essa directiva para a ordem jurídica interna, a sua aplicação efectiva até 1 de Janeiro de 1990.

* Língua original: francês.

1 — Directiva fundada no n.° 3, alínea g), do artigo 54.° do Tratado CEE, relativa à aprovação das pessoas encarregadas da fiscalização legal dos documentos contabilísticos (JO L 126, p. 20; EE 17 F1 p. 136).

6. Notificados para provar a transposição por uma carta da Comissão de 27 de Julho de 1989, os Países Baixos respondiam, em 26 de Setembro seguinte, que só a formação prática não era conforme às exigências da directiva e que a demora verificada na aplicação desta última era devida a uma modificação do contexto político bem como à vontade de racionalizar e de simplificar a legislação contabilística no seu conjunto.

7. A Comissão, insatisfeita com estas explicações, dirigiu em 2 de Maio de 1990 ao Governo neerlandês um parecer fundamentado convidando-o a tomar, no prazo habitual de dois meses, as medidas necessárias. O Estado-membro retomou a sua argumentação anterior.

8. Circunscrevamos, em primeiro lugar, o objecto exacto da acção.

9. Ao passo que, como já vimos, a acção por incumprimento visa a falta de comunicação, essa acusação não figura no dispositivo do parecer fundamentado que faz referência apenas à não transposição.

10. Ora, como sabemos, «sendo o objecto de uma acção intentada nos termos do artigo 169.° fixado pelo parecer fundamentado da Comissão, os dois actos devem basear-se nos mesmos fundamentos e argumentos» [2]. Daí rsulta que a presente acção se limita ao exame da não transposição. Interrogada quanto a este ponto, a Comissão reconheceu aliás na audiência que a acusação de não comunicação não era suficientemente evidente no parecer fundamentado.

11. Os Países Baixos admitem que no que diz respeito à formação prática, e mais precisamente aos artigos 4.° e 8.° da directiva, o direito nacional em vigor é contrário às disposições comunitárias. Alegam principalmente que o incumprimento que lhes é imputado se limita a este único ponto e não pode abranger, como a Comissão pretende, a globalidade do diploma. Com efeito, não é contestado que a formação prática — elemento essencial do sistema proposto, que assenta num exame de aptidão profissional composto não só por um controlo dos conhecimentos teóricos, mas também por uma formação prática de pelo menos três anos (artigo 8.° da directiva) — não faz ainda formalmente parte do ensino em causa como o mesmo está organizado nos Países Baixos, se bem que na verdade seja frequente. A razão avançada para justificar essa demora, sem qualquer incidência na existência ou não de um incumprimento [3], é principalmente a vontade do governo de modificar, por ocasião da transposição dessa directiva, o dispositivo legislativo respeitante à profissão de contabilista (foi elaborado um projecto de lei que estaria em via de adopção).

12. Os Países Baixos invocam igualmente o n.° 1 do artigo 18.° da directiva, que especifica:

«1. Até seis anos após a aplicação das disposições referidas no n.° 2 do artigo 30.°, os Estados-membros podem aplicar medidas

2 — Acórdão de 15 de Dezembro de 1982, Comissão/Dinamarca, n.° 14 (211/81, Recueil, p. 4547); v. igualmente o acórdão de 5 de Outubro de 1989, Comissão/Países Baixos, n.° 8 (290/87, Colect., p. 3083).

3 — Convém recordar que é jurisprudência constante que um Estado-membro não pode invocar disposições, práticas ou situações da sua ordem jurídica interna para justificar a inobservância das obrigações e prazos fixados pela directiva. V. nomeadamente o acórdão de 6 de Dezembro de 1989, Comissão/Grécia (C-329/88, Colect., p. 4159).

transitórias para regular a situação das pessoas que, na data de aplicação daquelas disposições, frequentam cursos de formação profissional ou realizam um estágio no termo dos quais não reuniriam as condições fixadas pela presente directiva e que não poderiam, por esse facto, efectuar a fiscalização legal dos documentos referidos no n.° 1 do artigo 1.° para os quais se tenham formado.»

13. Observemos de imediato que estas medidas transitórias, que têm por finalidade regular a passagem da antiga para a nova formação das pessoas encarregadas das verificações contabilísticas já inseridas no antigo sistema, não podem ser interpretadas como adiando as disposições a aplicar directamente no âmbito da oitava directiva. Além disso, na ausência de transposição, o Estado-membro não pode invocar o benefício de uma disposição que pressupõe a existência de medidas nacionais adoptadas em aplicação da directiva (mais precisamente do n.° 2 do artigo 30.°).

14. Assim, e após uma primeira delimitação do âmbito da acção apenas à ausência de transposição, importa presentemente verificar a sua extensão e examinar se respeita à totalidade ou a uma parte da directiva.

15. O Estado-membro demandado reconhece claramente que não a transpôs e «admite que houve incumprimento da sua parte relativamente à aplicação da Directiva 84/253/CEE, mas unicamente no que respeita às disposições relativas à formação prática enquanto parte da regulamentação relativa à aprovação» [4]. A Comissão, convidada pelo Tribunal a especificar a extensão do incumprimento, indicou na sua resposta de 30 de Abril de 1992 que rejeitava a «posição do Reino dos Países Baixos no que respeita ao alcance limitado da infracção verificada» [5], em virtude de os artigos 4.° e 8.° terem uma incidência na globalidade do diploma. Todavia, na audiência, limitou a sua enumeração apenas aos artigos 4.°, 8.°, 28.° e 30.°, n.° 1, da directiva.

16. O caso dos artigos 4.°, 8.° e 30.° — este último relativo à obrigação de transposição e de comunicação imposta aos Estados-membros — não requer discussão especial, já que o incumprimento, sob reserva do ponto relativo à comunicação, foi reconhecido. Em contrapartida, o artigo 28.° que foi debatido ao longo da audiência deve ainda ser objecto de referência.

17. Esse artigo visa pôr à disposição do público os nomes e moradas das pessoas (singulares ou colectivas) aprovadas para efectuar a fiscalização legal dos documentos das sociedades referidas no n.° 1 do artigo 1.° da directiva.

18. A Comissão sustenta que esse registo não distingue os contabilistas que satisfazem daqueles que não satisfazem as exigências de formação profissional referidas na directiva.

19. O representante dos Países Baixos, por seu lado, responde indicando que a discussão só muito tardiamente incidiu sobre este ponto, mais precisamente na fase da resposta já referida às questões do Tribunal, e

4 — N.° 14 da contestação.

5 — N.° 4 da resposta da Comissão.

que, de qualquer forma, os artigos 55.° e seguintes da Wet op de registeraccountants satisfazem as exigências da norma comunitária.

20. Notemos que jamais foram comunicados ao Tribunal de Justiça os textos nacionais em vigor e que não foi produzida qualquer análise das disposições aplicáveis nos Países Baixos e contrárias à oitava directiva.

21. A este propósito, convém recordar que, num acórdão recente proferido em 20 de Maio de 1992 [6], opondo a Comissão ao Reino dos Países Baixos, o Tribunal de Justiça decidiu que

«a transposição para direito interno de uma directiva não exige necessariamente uma transcrição formal e literal das suas disposições numa norma legal expressa e específica, podendo, em função do seu conteúdo, ser suficiente uma norma jurídica geral, desde que garanta efectivamente a sua plena aplicação de forma suficientemente clara e precisa...» [7].

22. Por conseguinte, invocando esse Estado-membro uma conformidade global do seu direito nacional com a oitava directiva, a Comissão devia produzir, quanto ao artigo 28.°, a prova de que o direito neerlandês actual lhe é contrário.

23. Ora, verifica-se que não nos é fornecido no caso em apreço qualquer elemento quanto à incompatibilidade do direito nacional com a directiva em causa.

24. Resulta da jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que

«... incumbe à Comissão, como o Tribunal declarou várias vezes e, em último lugar, no acórdão de 22 de Setembro de 1988, Comissão/Grécia (272/86, Colect., p. 4875), demonstrar a existência do incumprimento alegado» [8].

25. A Comissão devia por isso determinar quais as disposições da legislação neerlandesa em vigor que considerava não conformes à oitava directiva e justificar a sua posição a esse respeito. E isto tanto mais que o Governo dos Países Baixos sustenta, na sua contestação (n.° 6), que a sua legislação sobre a profissão de contabilista satisfaz as exigências da directiva quanto à consciência profissional, à independência e à publicidade — constituindo justamente esta última o objecto do artigo 28.° da directiva — e que afirma ter fornecido à Comissão, que não o contesta, todos os documentos e explicações úteis, que testemunham assim a sua vontade de colaborar com ela.

26. Não tendo a Comissão refutado de forma específica esses argumentos, há que considerar que não faz prova nem do incumprimento geral alegado durante a fase escrita nem do disposto no artigo 28.° discutido na audiência.

27. Convém finalmente, quanto às despesas, extrair as consequências da extensão do incumprimento verificado em relação à do incumprimento inicialmente alegado pela Co-

6 — C-190/90, Colect., p. I-3265.
7 — N.° 17.
8 — Acórdão de 25 de Abril de 1989, Comissão/Itália, n.° 15 (141/87, Colect., p. 943).

missão. Convidamos o Tribunal, quanto a este ponto, a fazer aplicação das disposições contidas nos n.os 2 e 3 do artigo 69.° do Regulamento de Processo para condenar cada uma das partes a suportar as suas próprias despesas.

28. Portanto propomos ao Tribunal que

1) declare que, ao não adoptar nos prazos fixados as medidas necessárias para dar cumprimento ao disposto nos artigos 4.° e 8.° da Directiva 84/253/CEE do Conselho, de 10 de Abril de 1984, fundada no n.° 3, alínea g), do artigo 54.° do Tratado CEE, relativa à aprovação das pessoas encarregadas da fiscalização legal dos documentos contabilísticos, o Reino dos Países Baixos não cumpriu obrigações que lhe incumbem por força do Tratado;

2) quanto ao restante considere a acção improcedente;

3) condene cada uma das partes a suportar as suas próprias despesas.