CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL MARCO DARMON

apresentadas em 6 de Novembro de 1990 *

Senhor Presidente,
Senhores Juízes,

1. As presentes acções por incumprimento intentadas contra o Reino de Espanha, a República Helénica e a República Italiana visam obter a declaração de que estes Estados-membros não cumpriram as obrigações que lhes impõe o artigo 95.° do Tratado, ao não terem adoptado as medidas necessárias para reconhecer às pessoas que não são sujeitos passivos do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), que importam bens já tributados por este imposto noutros Estados-membros, o direito de deduzir a parte residual do IVA pago no Estado-membro de exportação, na medida em que tal montante esteja ainda incorporado no valor dos bens no momento da exportação.

2. Antes de proceder à apreciação da questão de saber se os Estados em causa não cumpriram efectivamente as suas obrigações, devemos deter-nos na argumentação do Reino de Espanha, que convida expressamente o Tribunal de Justiça a modificar a sua jurisprudência [1] na matéria, e nomeadamente a posição tomada no acórdão Schul I.

3. Não retomaremos aqui a exposição detalhada do problema que o Tribunal então solucionou. Limitemo-nos a lembrar que o Tribunal considerou que a aplicação do IVA na importação de um bem por um particular que não beneficia de um direito ao desagravamento no Estado de exportação deve ter em conta a parte do IVA residual ainda incluída no valor do bem aquando da importação, quando entregas similares, efectuadas no interior do território nacional, não estejam sujeitas a IVA. Indiquemos ainda que o Tribunal considerou que o artigo 2.° da Sexta Directiva [2], que determina o princípio da sujeição das importações ao IVA, não é contrário ao artigo 95.°, na condição de ser interpretado como fez o Tribunal de Justiça quanto à necessidade de deduzir a parte residual do IVA.

4. Segundo o Reino de Espanha, esta jurisprudência tinha um carácter excepcional e provisório, devendo a perspectiva de supressão das fronteiras fiscais incitar o Tribunal, doravante, a matizar, ou mesmo a rever, esta solução, que comporta graves inconvenientes práticos. Muito particularmente, favorece os Estados de exportação, que conservam o IVA inicialmente cobrado, em detrimento dos Estados de importação, cujas receitas ficam injustamente diminuídas. E ainda, um tal sistema não é absolutamente satisfatório, enquanto outras soluções, preconizadas pela Comissão nas suas propostas de directivas ou no Livro Branco, ou pelo Conselho, mas por ele ainda não aprovadas, permitiriam, pelo contrário, solucionar convenientemente a dificuldade que consiste em

* Língua original: francês.

1 — Acórdão de 5 de Maio de 1982, Schul I, (15/81, Recueil, p. 1409); acórdão de 21 de Maio de 1985, Schul II (47/84, Recueil, p. 1491); acórdão de 23 de Janeiro de 1986, Bergeres-Becque (39/85, Colect., p. 259); acórdão de 25 de Fevereiro de 1988, Drexl (299/86, Colect., p. 1213).

2 — 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).

evitar as duplas tributações, organizando simultaneamente de maneira correcta a repartição do produto do IVA entre os Estados-membros. Tal seria, com efeito, o caso de mecanismos que determinassem quer um desagravamento total na exportação e a tributação na importação, quer uma cobrança de IVA única (no Estado de exportação ou de consumo) com compensações posteriores entre Estados-membros. Pelo contrário, o sistema preconizado pela Comissão penaliza gravemente os Estados da Comunidade cujo nível de vida é mais baixo, uma vez que o fluxo das importações de bens usados é mais intenso neles.

5. Não contestamos o interesse dos argumentos que o Reino de Espanha expende, mas este Tribunal não nos parece o local adequado para os debater. No caso em apreço, trata-se mais de argumentos de natureza política, que ilustram a necessidade de uma harmonização fiscal neste domínio, que de argumentos jurídicos que possam conduzir o Tribunal a pôr em causa a sua anterior jurisprudência.

6. Esta mesma, aliás, refutou antecipadamente o essencial das objecções que hoje são apresentadas ao Tribunal. Assim, no acórdão Schul I, quando certos Estados-membros sustentavam que

«o estabelecimento de um regime que assegure a perfeita neutralidade das imposições internas face às trocas intracomunitárias só (pode) fazer-se através de uma aplicação rigorosa do princípio da tributação no Estado-membro de destino, aplicação que pressupõe o desagravamento completo de todos os produtos na exportação..., solução que implica uma opção política (que) compete às instituições políticas da Comunidade» [3].

O Tribunal afirmou claramente que,

«embora a aplicação de um regime de perfeita neutralidade concorrencial que inclua o desagravamento completo na exportação caiba, com efeito, ao legislador comunitário, *o artigo 95.° do Tratado opõe-se, enquanto tal regime não for instituído*, a que um Estado-membro de importação aplique o seu regime de IVA aos produtos importados de um modo contrário aos princípios daquela disposição» [4].

7. Por outras palavras, a inexistência de harmonização do IVA neste domínio não pode ser utilmente invocada para frustrar o direito que os particulares têm por força do artigo 95.° do Tratado. Esta consideração é, aliás, suficiente para afastar, por um lado, os argumentos da Grécia e da Itália, que invocam a existência de uma proposta de directiva, e, por outro, as considerações de equidade entre Estados-membros invocadas pela Espanha para convidar o Tribunal a não confirmar pura e simplesmente o princípio da dedutibilidade do IVA residual. Com efeito, os eventuais inconvenientes de ordem orçamental que os Estados poderiam suportar ocasionalmente não podem ter qualquer incidência quanto ao respeito, por eles, da proibição absoluta e incondicional de onerar mais pesadamente os produtos importados que os produtos nacionais.

8. Limitar-nos-emos, por fim, a recordar muito brevemente o argumento do Reino de

3 — 15/81, já referido, n.° 37.

4 — 15/81, já referido, n.° 38; sublinhado nosso.

Espanha segundo o qual a Comissão se abstém de tomar em consideração outras imposições indirectas que oneram os bens, provocando assim distorções da concorrência em detrimento dos Estados que as não instituíram. Estes últimos poderiam então ser levados a adoptar tais imposições, com o que ficaria afastada a perspectiva de eliminação das fronteiras fiscais. Para responder a esta argumentação, a Comissão esclarece, a nosso ver correctamente, que a situação descrita pelo Estado demandado não pode em caso algum justificar a infracção ao artigo 95.° que resulta de um regime de imposições discriminatórias. E igualmente convincentes nos parecem as suas observações subsidiárias, segundo as quais os Estados-membros conservam, no estado actual do direito comunitário, a faculdade de estabelecer sistemas de tributação específicos diferentes do IVA, desde que tais imposições respeitem as exigências do artigo 95.°, não fazendo qualquer discriminação para com os produtos importados. Por fim, deve observar-se que a eliminação dos obstáculos que resultam das disparidades entre regimes fiscais, mesmo não discriminatórios, releva do artigo 99.° e não do artigo 95.°, que visa eliminar directa e imediatamente as disposições fiscais discriminatórias e proteccionistas.

9. Em consequência, não podemos senão convidar o Tribunal a rejeitar a tese do Governo espanhol, reafirmando a solução do acórdão Schul I, segundo o qual os Estados-membros devem assegurar, para efeitos de tributação a título de IVA, a dedução da parte residual deste imposto ainda incorporada no valor do bem importado.

10. Examinemos agora em que medida terão os Estados-membros demandados faltado às obrigações que resultam do artigo 95.°, assim interpretado.

11. Não há qualquer dúvida de que os Estados-membros devem fazer com que os particulares beneficiem da dedução do IVA residual incorporado no valor do produto. Por outras palavras, a não aplicação do artigo 95.°, tal como interpretado pela jurisprudência do Tribunal, constitui indiscutivelmente um incumprimento. No entanto, a Comissão não visa, na sua acção judicial, a não aplicação concreta — que, aliás, não é realmente contestada nem pela Espanha nem pela Grécia nem, como claramente resultou da audiência, pela Itália —, mas a inexistência de medidas que assegurem, no direito nacional, o respeito do artigo 95.°

12. Comecemos por observar que, embora as disposições directamente aplicáveis do Tratado não necessitem da adopção de «disposições nacionais de execução» [5] e embora não haja dúvidas de que os particulares podem invocar em juízo o artigo 95.°, trata-se apenas de uma «garantia mínima», que, por si só, não é suficiente para assegurar a plena e completa aplicação do Tratado [6].

13. Além disto, a jurisprudência uniforme [7] considera que

«os princípios da segurança jurídica e da protecção dos particulares exigem que, nos domínios abrangidos pelo direito comunitário, as normas jurídicas dos Estados-membros sejam formuladas de maneira inequívoca que permita aos interessados conhecer os seus direitos e deveres de forma clara e

5 — Acórdão de 15 de Outubro de 1986, Comissão/Itália, n.° 11 (168/85, Colect., p. 2945).

6 — Acórdão de 15 de Outubro de 1986, 168/85, já referido, e acórdão de 20 de Março de 1986, Comissão/Países Baixos (72/85, Colect., p. 1219).

7 — Acórdão de 21 de Junho de 1988, Comissão/Itália (257/86, Colect., p. 3249); ver também o acórdão de 30 de Janeiro de 1985, Comissão/Dinamarca (143/83, Recueil, p. 427).

precisa e aos órgãos jurisdicionais nacionais assegurar o seu respeito» [8].

14. Aplicando estes princípios ao caso presente, constatamos que a inexistência de disposições *ad hoc* nas ordens jurídicas internas destinadas a assegurar a dedutibilidade da parte residual do IVA aquando da importação é pelo menos incompatível com as exigências de clareza, de precisão e de impossibilidade de equívoco que o Tribunal formulou. Com efeito, a não adopção de medidas gerais que tenham sido objecto de suficiente publicidade acarreta duas consequências. Por um lado, não pode deixar de se subscrever a afirmação da Comissão, que considera que os serviços das administrações nacionais não aplicarão os princípios de dedução do IVA residual na falta de instruções da sua hierarquia. Por outro lado, os particulares vão encontrar-se numa situação em que o único texto acessível será a disposição nacional que impõe a tributação na importação, disposição que nada prevê sobre a dedução do IVA residual, quando é precisamente esta possibilidade que garante a conformidade do direito nacional com o direito comunitário. Em tal contexto, volta a encontrar-se uma insegurança total para os particulares quanto à questão de saber se podem recorrer ao direito comunitário. E deve sublinhar-se, a este respeito, que o argumento de um conhecimento acrescido do direito comunitário, por parte dos particulares, para justificar regras nacionais contrárias a disposições do Tratado directamente aplicáveis, já foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça [9].

15. Uma última observação: a Comissão, que inicialmente pusera em causa a inexistência de disposições legislativas, regulamentares e administrativas, declara agora satisfazer-se com instruções administrativas dotadas de publicidade adequada. Esta posição é conciliável com os ensinamentos da jurisprudência do Tribunal, que considera que uma disposição legislativa nacional que viola o direito comunitário não pode ser eliminada por meio de instruções administrativas, e, pelo contrário, exige textos vinculatórios da mesma natureza? Se o Tribunal considerasse que, no caso vertente, esta exigência deveria manter-se, ainda assim não negaria provimento à acção. Com efeito, o Tribunal declararia então o incumprimento nos limites de acção intentada pela Comissão, considerando que, de qualquer modo, os Estados-membros não adoptaram as medidas necessárias.

16. É, no entanto, possível interrogarmo-nos sobre a questão de saber se a situação no caso vertente apresenta, ou não, diferenças relativamente à situação em que a lei nacional é contrária ao direito comunitário. Com efeito, as leis nacionais que determinam a aplicação do IVA na importação não são contrárias ao direito comunitário; são conformes com ele *na condição de lhes ser dada a interpretação exigida pelo artigo 95.º* Não se trata, pois, de eliminar uma violação, mas de precisar, em certas situações, de que maneira deve ser calculado o IVA na importação. Ora, não parece que possa equiparar-se a necessidade, por imperativa que seja, de determinar as modalidades de interpretação de um texto, à necessidade de o eliminar, quando ele é contrário ao direito comunitário. Por outras palavras, a natureza das medidas necessárias para assegurar a aplicação correcta do direito comunitário poderia variar tendo em conta a distinção entre, por um lado, as situações em que existe uma violação *stricto sensu* deste último por efeito de uma disposição legislativa, e,

8 — 257/86, já referido, n.º 12.

9 — Ver o acórdão de 15 de Outubro de 1986, 168/85, já referido.

por outro, as situações em que apenas a sua falta de interpretação de acordo com o Tratado constituiria a infracção.

17. No caso presente, seríamos levado a considerar que uma instrução administrativa, desde que tenha a publicidade *ad hoc* para informar os particulares, pode precisamente constituir um meio suficiente para garantir a interpretação exigida pelo direito comunitário. Tal solução é tanto mais de considerar se tivermos presente que a circular constitui o instrumento normal de interpretação dos textos legislativos pela administração, instrumento cujo papel, em matéria fiscal, é *de facto* particularmente importante.

18. Em consequência, convidamos o Tribunal de Justiça a dar provimento à acção da Comissão intentada contra o Reino de Espanha, a República Helénica e a República Italiana, e a condenar estes Estados nas despesas.