esteja ainda incorporado no valor do bem no momento da sua importação, valor que se determina com base em dados aceites no Estado-membro de exportação.

O montante do imposto pago no Estado-membro de exportação que esteja ainda incorporado no valor do bem no momento da sua importação é igual

— no caso de depreciação do valor do bem entre o momento da última cobrança de imposto no Estado-membro de exportação e o da importação, ao montante de imposto efectivamente pago no Estado-membro de exportação, diminuído, proporcionalmente, da percentagem dessa depreciação;

— no caso de aumento do valor do bem no decurso deste mesmo período, ao montante integral do imposto efectivamente pago no Estado-membro de exportação.

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL MARCO DARMON

apresentadas em 28 de Novembro de 1985 *

Senhor Presidente,
Senhores Juízes,

1. Nas três questões que coloca ao Tribunal relativamente ao imposto sobre o valor acrescentado, o tribunal d'instance de Bordéus pergunta, em resumo:

1) se, para a sujeição ao IVA dos bens importados, se deve «proceder a uma discriminação, consoante a operação seja efectuada a título oneroso ou a título gratuito»;

2) em caso de resposta negativa, se a matéria colectável deve ser «o valor do produto, incluídos todos os impostos, no Estado de exportação, diminuído da parte residual do IVA que esteja ainda incorporada no valor do produto no momento da sua importação», ou «o valor, líquido de impostos, de um produto similar no Estado de importação»;

3) se o montante do IVA a cobrar pelo Estado de importação é determinado:

— «a partir de uma taxa diferencial (taxa em vigor no Estado de importação diminuída da taxa em vigor no país de exportação)»;

— por inclusão da «parte residual do IVA paga no Estado-membro de exportação... ainda incorporada no valor do produto no momento da sua importação, no montante do IVA aplicado no momento da importação»;

— se a houver, tendo em conta a restituição dessa parte residual pelo Estado-membro de exportação?

2. Formuladas no âmbito de um litígio relativo à aplicação, pela administração francesa das alfândegas, do IVA a um veículo

* Tradução do francês.

usado importado da Bélgica por um nacional deste Estado-membro residente em França, estas questões já obtiveram resposta, no essencial, nos dois processos Schul, julgados, respectivamente, em 5 de Maio de 1982 (no processo 15/81, Recueil 1982, p. 1409, a seguir designado Schul I) e em 21 de Maio último (no processo 47/84, Recueil 1985, p. 1491, a seguir designado Schul II).

Aliás, o juiz de reenvio não se enganou a este respeito, visto que se refere expressamente, nos fundamentos da sua decisão, à primeira destas decisões, observando, quanto à segunda, ainda não proferida na altura, que o Hoge Raad (Supremo Tribunal) neerlandês tinha submetido ao Tribunal diversas questões prejudiciais, devido às dificuldades de aplicação do acórdão Schul I.

Quanto às observações, quer escritas, quer orais, apresentadas perante o Tribunal, não parecem ser susceptíveis de tornar a pôr em causa as soluções traçadas pela jurisprudência do Tribunal, visto que desenvolvem, no essencial, argumentos que são já conhecidos do Tribunal, que acolheu alguns e rejeitou outros.

Portanto, só chamarei a atenção do Tribunal para os dados jurídicos particulares do caso vertente, aos quais deve ser dada resposta específica.

3. Quanto à *primeira questão prejudicial*, a demandante no processo principal, os Países Baixos e a Comissão, consideram que o carácter gratuito da mercadoria importada não põe em causa a aplicação dos princípios consagrados pela jurisprudência Schul I e II.

Em sentido contrário, o Governo francês, intervindo na audiência, considerou que não se pode atribuir ao importador de um bem cedido a título gratuito o direito à dedução do IVA do Estado-membro de exportação, visto que o mesmo não teve de suportar pessoalmente essa imposição no momento da aquisição do bem.

Esta última interpretação não pode ser acolhida. Com efeito, o bem usado importado no âmbito de uma doação está necessariamente onerado pelo IVA que lhe foi aplicado inicialmente no Estado-membro de exportação. Recusar tomar em consideração a parte do IVA ainda incorporada no valor do bem no montante da importação equivaleria a expor o bem importado ao risco de um cúmulo de IVA, já que a transmissão de um mesmo bem efectuada por particulares no interior do Estado-membro de importação, a título gratuito ou a título oneroso, não dá origem a nova tributação (no processo 15/81, Schul I, números 15, 31 e 34).

A este respeito o Tribunal deduziu, em particular do n.° 2 do artigo 2.° e do artigo 7.° da sexta directiva IVA (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 1977, L 145, p. 1; EE 09, fasc. 01, p. 54) que o facto gerador da tributação,

«quanto às operações de *importação*... é constituído *pela simples entrada de um bem no interior de um Estado-membro*, quer tenha havido ou não uma transacção, quer a operação seja efectuada *a título oneroso ou a título gratuito*, por um sujeito passivo ou por um particular» (Schul I, número 14; o sublinhado é nosso),

enquanto para as operações efectuadas *no interior* de um Estado-membro, é a transmissão do bem *a título oneroso* pelo *sujeito passivo, agindo como tal*, que desencadeia a tributação.

Dito de outro modo, sendo a importação, a partir do momento em que existe, o facto gerador exclusivo da tributação, pouco im-

portam as modalidades da transmissão da propriedade do bem importado. Em consequência, devem ser aplicados aos bens cedidos por meio de doação os princípios traçados pela jurisprudência Schul I e II a propósito da importação de um bem adquirido a título oneroso.

4. Quanto à *segunda questão prejudicial*, convém recordar que, acolhendo a minha sugestão, o Tribunal decidiu, no acórdão Schul II, que a parte do IVA do Estado-membro de exportação que onera ainda o bem no momento da importação

«não faz parte da matéria colectável sobre a qual o IVA na importação será fixado, uma vez que a matéria colectável dos produtos nacionais similares é igualmente um valor líquido de impostos» (Schul II, número 21, ver igualmente número 23).

Por si só, no entanto, esta resposta não esgota o problema suscitado pelo juiz de reenvio. Com efeito, subsistem ainda duas dificuldades.

Em primeiro lugar, os fundamentos da decisão do tribunal d'instance de Bordéus, assim como os termos da sua segunda questão prejudicial, suscitam o problema de saber se a matéria colectável deve ser determinada a partir do valor da mercadoria no Estado-membro *de importação*. De acordo com as alegações, não contestadas, apresentadas pela demandante no processo principal, a prática seguida pela administração francesa das alfândegas consistiria em calcular o valor do veículo importado a partir da sua cotação no «argus» (valor dos veículos usados) no território francês.

Em segundo lugar, tratando-se neste caso de uma doação, a ausência de qualquer preço de venda estipulado obriga a indagar sobre como calcular o preço do bem importado. Esta dificuldade é expressamente resolvida pelas disposições do artigo 11.° B da sexta directiva, segundo as quais

«1) A matéria colectável é constituída:

...

b) pelo valor normal, se não houver preço ...

Considera-se «valor normal», na importação de um bem, todo o montante que o importador, no estádio de comercialização em que a importação se efectua, teria de pagar a um fornecedor independente do país de origem do bem, no momento em que o imposto é exigível, em condições de livre concorrência, para obter esse mesmo bem.»

Em semelhante hipótese, os Estados-membros têm uma possibilidade alternativa, concedida pelo n.° 2 do artigo 11.° B supra-referido. Este especifica que os Estados-membros «podem adoptar como matéria colectável o valor definido no Regulamento (CEE) n.° 803/68», posteriormente substituído pelo Regulamento n.° 1224/80, entrado em vigor em 1 de Julho de 1980 (n.^{os} 1 e 2 do artigo 22.°, do regulamento (CEE) do Conselho, de 28 de Maio de 1980, relativo ao valor das mercadorias na alfândega, JO 1980, L 134, p. 1; EE 02, fasc. 06, p. 224), ou seja, o valor aduaneiro. Os artigos 2.° a 7.° deste regulamento explicitam as diferentes modalidades para a determinação deste valor.

Estas disposições permitem ultrapassar a outra dificuldade realçada: valor «normal» ou «aduaneiro», o valor do bem importado é sempre o valor determinado *no Estado-membro de exportação*, neste caso, a Bélgica. Esta solução inscreve-se na lógica deste tipo de tributação, que onera o consumo.

De resto, esta concepção está subjacente aos acórdãos Schul I e II. Com efeito, o Tribu-

nal decidiu que, para a determinação da matéria colectável, o IVA residual do Estado de exportação devia ser deduzido do valor do bem importado. Este método implica que o valor de referência é o do Estado-membro de exportação.

Sendo assim, recordo que o Tribunal declarou

«que compete à pessoa que requer a exoneração ou a redução do IVA normalmente cobrado por ocasião da importação provar que estão preenchidas as condições para delas beneficiar» e que, por consequência, «é lícito ao Estado-membro de importação exigir de tal importador a apresentação dos documentos necessários comprovativos do IVA cobrado no Estado-membro de exportação e que onera ainda o produto no momento da importação» (Schul I, número 36).

5. Na sua *última questão*, o tribunal d'instance de Bordéus pretende que o Tribunal especifique as modalidades de aplicação do IVA no Estado-membro de importação.

A este respeito, podemos limitar-nos a recordar que o princípio exposto no acórdão Schul I, segundo o qual o montante do IVA cobrado no Estado-membro de exportação deve ser tomado em consideração, impõe às autoridades aduaneiras do Estado-membro de importação que apenas deduzam do montante do IVA exigível à importação

«a parte residual do IVA do Estado-membro de exportação que esteja ainda incorporada no valor do produto no momento da sua importação. Todavia, o montante desta diminuição não pode ser superior ao montante do IVA efectivamente pago no Estado-membro de exportação» (Schul I, número 34).

É precisamente este ponto que o Hoge Raad neerlandês pediu ao Tribunal para especificar, no processo Schul II. Seguindo as minhas conclusões, o Tribunal declarou que o montante do IVA já pago no Estado-membro de exportação — IVA residual ainda incorporado no valor do produto no momento da importação — equivale:

«— no caso de *depreciação* do valor do produto entre o momento da última cobrança de IVA no Estado-membro de exportação e o da importação: ao montante do IVA efectivamente pago no Estado-membro de exportação, diminuído, proporcionalmente, da percentagem dessa despreciação;

— no caso de *aumento* do valor do produto no decurso deste mesmo período: ao montante integral do IVA efectivamente pago no Estado-membro de exportação» (Schul II, número 34; o sublinhado é meu).

Se fosse necessário, este método confirmaria que o valor do bem deve ser calculado neste Estado-membro. Tal como esclarecem os números 34 da fundamentação dos dois acórdãos Schul, o método consiste em, uma vez calculado o valor, líquido do IVA residual, do bem importado, deduzir do montante do IVA em princípio exigível no Estado-membro de importação o montante da parte do IVA cobrado no Estado-membro de exportação ainda incorporado no valor deste bem. Esta interpretação parece-nos de natureza a esclarecer as dúvidas expressas pelo juiz de reenvio e a orientar, de maneira clara, a prática das autoridades aduaneiras nesta matéria.

6. Nestes termos, proponho ao Tribunal que responda às questões colocadas pelo tribunal d'instance de Bordéus do seguinte modo:

1) No caso de importação, o facto gerador do IVA é constituído pela entrada do bem no interior do Estado-membro, sem que seja necessário considerar se a operação é efectuada a título oneroso ou gratuito.

2) A matéria colectável, com base na qual é calculado o montante do IVA do Estado-membro de importação, é constituída pelo valor do bem determinado no Estado-membro de exportação, nos termos das disposições do artigo 11.° B da sexta Directiva 77/388, de 17 de Maio de 1977, feita a dedução do IVA do Estado-membro de exportação ainda incorporada neste valor.

3) O montante do IVA do Estado-membro de exportação que deve ser deduzido do montante do IVA aplicável no Estado-membro de importação é igual:

   — no caso de depreciação do valor do produto entre o momento da última cobrança do IVA no Estado-membro de exportação e o da importação, ao montante do IVA efectivamente pago no Estado-membro de exportação, diminuído, proporcionalmente, da percentagem dessa depreciação;

   — no caso de aumento do valor do produto no decurso deste mesmo período, ao montante do IVA efectivamente pago no Estado-membro de exportação.