ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)
16 de Dezembro de 1992 *

No processo C-208/91,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CEE, pelo tribunal de grande instance de Nantes (França), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Raymond Beaulande

e

Directeur des services fiscaux de Nantes,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 33.° da Sexta 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),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: C. N. Kakouris, presidente de secção, M. Díez de Velasco e P. J. G. Kapteyn, juízes,

advogado-geral: M. Darmon
secretário: H. A. Rühl, administrador principal

* Língua do processo: francês.

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação de R. Beaulande, por ele próprio;

— em representação do Governo francês, por P. Pouzoulet, subdirector na direcção dos assuntos jurídicos do Ministério dos Negócios Estrangeiros, e G. de Bergues, secretário adjunto principal nesse mesmo ministério, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão, por Johannes Føns Bühl, consultor jurídico, na qualidade de agente,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações das partes na audiência de 11 de Junho de 1992, ao longo da qual R. Beaulande foi representado por J. C. Bouchard e X. Casal, advogados no foro de Hauts-de-Seine,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 17 de Setembro de 1992,

profere o presente

Acórdão

1 Por decisão de 7 de Maio de 1991, entrada no Tribunal de Justiça em 2 de Agosto seguinte, o tribunal de grande instance de Nantes apresentou, nos termos do artigo 177.° do Tratado CEE, uma questão prejudicial relativa à interpretação do artigo 33.° da Sexta 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 de imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «sexta directiva»).

2 Esta questão foi apresentada no quadro de um litígio que opõe R. Beaulande ao directeur des services fiscaux de Loire Atlantique quanto à cobrança de direitos de registo sobre um terreno para construção.

3 Resulta dos autos que R. Beaulande adquiriu, em 16 de Janeiro de 1980, uma casa em Nantes, assumindo o compromisso de a demolir e de edificar, no local, um imóvel destinado à habitação, num prazo de quatro anos.

4 Tendo a aquisição sido abrangida pelo regime do IVA imobiliário, em conformidade com o artigo 257 code général des impôts français (a seguir «CGI»), R. Beaulande pagou esse imposto e foi isento do pagamento de direitos de registo por aplicação do artigo 691 do CGI. Esta disposição prevê, com efeito, que as aquisições de terrenos sem construções ou com edifícios destinados a demolição são isentos de direitos de registo, quando derem lugar ao pagamento do imposto sobre o valor acrescentado, na condição nomeadamente de que o acto de aquisição contenha o compromisso de construir um imóvel num prazo de quatro anos a partir da data do acto e de que o adquirente faça prova da execução das obras no termo desse prazo.

5 O artigo 1840 G *ter* do CGI dispõe que, em caso de falta de produção da prova prevista no artigo 691, o adquirente é obrigado a pagar, ao primeiro aviso de pagamento, o direito de registo de que tinha sido isento e, além disso, um direito suplementar de 6 %. Todavia, e em conformidade com o artigo 291 do Anexo II do CGI, o IVA pago aquando da compra e ainda não deduzido pode ser imputado nos direitos de registo reclamados.

6 Não tendo a construção do imóvel sido efectuada no prazo prescrito, a administração fiscal exigiu a Beaulande os impostos devidos em aplicação do artigo 1840 G *ter* do CGI.

7 Na sequência do indeferimento da reclamação que tinha apresentado junto dos serviços fiscais de Loire Atlantique, R. Beaulande interpôs, em 14 de Setembro de 1989, recurso no Tribunal de grande instance de Nantes contra o director desses mesmos serviços. Em apoio do seu recurso tendente a obter a anulação do aviso de cobrança, alegou nomeadamente que o direito de registo que lhe é reclamado tem a natureza de imposto sobre o volume de negócios, de modo que a sua coexistência com o IVA por ocasião de uma mesma transmissão de bens constitui violação do artigo 33.° da sexta directiva.

8 Considerando que a solução do litígio dependia da interpretação da sexta directiva, esse órgão jurisdicional decidiu apresentar ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Os direitos de registo cobrados sobre as aquisições de terrenos para construção em caso de desrespeito do compromisso de construir no prazo de quatro anos, eventualmente prorrogado, que são proporcionais ao valor do imóvel, não têm a natureza de impostos sobre o volume de negócios e não são, em consequência, incompatíveis, considerando o disposto no artigo 33.° da sexta directiva do Conselho das Comunidades Europeias de 17 de Maio de 1977, com o imposto sobre o valor acrescentado cobrado no momento da aquisição?»

9 Para mais ampla exposição do enquadramento jurídico e dos factos do litígio no processo principal, da sua tramitação e das observações escritas apresentadas ao Tribunal de Justiça, remete-se para o relatório para audiência. Esses elementos dos autos serão apenas adiante retomados na medida do necessário para a fundamentação da decisão do Tribunal de Justiça.

10 A questão prejudicial visa, no fundo, saber se o artigo 33.° da sexta directiva se opõe à introdução ou à manutenção de uma imposição nacional que apresente as características de direitos de registo cobrados aquando da aquisição de terrenos para construção, em caso de desrespeito do compromisso de construir no prazo fixado pela regulamentação nacional aplicável.

11 Há que recordar em primeiro lugar que, nos termos do artigo 33.° da sexta directiva «salvo o disposto noutras normas comunitárias, as disposições da presente directiva não impedem um Estado-membro de manter ou introduzir impostos sobre os contrato 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».

12 Convém salientar em seguida que, segundo a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça (v., em último lugar, o acórdão de 7 de Maio de 1992, Bozzi, n.° 9, C-347/90, Colect., p. I-2947), o objecto do artigo 33.°, já referido, é evitar que sejam criados impostos, direitos e taxas que, pelo facto de onerarem a circulação de bens e de serviços de uma forma comparável ao IVA, comprometeriam o funcionamento do sistema comum deste último. Devem, em todo o caso, ser considerados como onerando a circulação de bens e de serviços de uma forma comparável ao IVA os impostos, direitos e taxas que apresentem as características essenciais do IVA.

13 Segue-se que o artigo 33.° da sexta directiva não constitui obstáculo à manutenção ou à introdução de direitos de registo ou de outros tipos de impostos, direitos e taxas, desde que estes não tenham as características essenciais do IVA.

14 No que toca a estas características, convém, em primeiro lugar, recordar que, como o Tribunal de Justiça já especificou em várias ocasiões (v., nomeadamente, os acórdãos de 3 de Março de 1988, Bergandi, n.° 15, 252/86, Colect., p. 1343; de 13 de Julho de 1989, Wisselink, n.° 18, 93/88 e 94/88, Colect., p. 2671; de 19 de Março de 1991, Giant n.os 11 e 12, C-109/90, Colect., p. I-1385; de 31 de Março de 1992, Dansk Denkavit, n.° 11, C-200/90, Colect., p. I-2217, e de 7 de Maio de 1992, Bozzi, já referido, n.° 12), o IVA aplica-se de maneira geral às transacções que tenham por objecto bens ou serviços, é proporcional ao preço desses bens e desses serviços, é cobrado em cada fase no processo de produção e de distribuição e, finalmente, aplica-se ao valor acrescentado de bens e serviços, sendo o imposto devido aquando de uma transacção calculado após dedução do que foi pago aquando da transacção precedente.

15 Há em seguida que declarar que um imposto do tipo do visado pelo órgão jurisdicional nacional não se reveste das características essenciais do IVA, supramencionadas.

16 Com efeito, em primeiro lugar, direitos de registo, tais como os descritos pelo órgão jurisdicional nacional, não constituem um imposto geral, pois dizem respeito apenas a bens imobiliários, cedidos a título oneroso, cuja transmissão dá lugar a um certo número de formalidades. Tais direitos não têm, por conseguinte, por objectivo abranger todas as operações económicas no Estado-membro em causa.

17 Em segundo lugar, não há que discutir qualquer questão relativa ao processo de produção e de distribuição, pois os direitos de registo são cobrados unicamente quando o bem imobiliário entra no património do consumidor final. Além disso, não são susceptíveis de dedução de impostos da mesma natureza, pagos aquando das transmissões posteriores.

18 Finalmente, a cobrança destes direitos não tem em conta o valor acrescentado, mas baseia-se na totalidade do valor do bem.

19 Por conseguinte, há que responder à questão apresentada pelo tribunal de grande instance de Nantes que o artigo 33.° da sexta directiva deve ser interpretado no sentido de que não se opõe à introdução ou à manutenção de uma imposição nacional que apresente as características de direitos de registo cobrados sobre a aquisição de terrenos para construção, em caso de desrespeito do compromisso de construir no prazo fixado pela regulamentação nacional aplicável.

Quanto às despesas

20 As despesas efectuadas pelo Governo francês e pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

pronunciando-se sobre a questão submetida pelo tribunal de grande instance de Nantes, por decisão de 7 de Maio de 1991, declara:

O artigo 33.° da sexta directiva deve ser interpretado no sentido de que não se opõe à introdução ou à manutenção de uma imposição nacional que apresente as características dos direitos de registo cobrados na aquisição de terrenos para construção, em caso de desrespeito do compromisso de construir num prazo de quatro anos previsto pela regulamentação nacional.

Kakouris Díez de Velasco Kapteyn

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 16 de Dezembro de 1992.

O secretário

J.-G. Giraud

O presidente da Quarta Secção

C. N. Kakouris