pos de impostos, direitos e taxas, nomeadamente de direitos de registo, desde que estes não tenham essas características.

Segue-se que a disposição já referida deve ser interpretada no sentido de que não se opõe à introdução ou à manutenção de uma imposição nacional do tipo dos direitos de registo instituídos em França e cobrados na aquisição de terrenos para construção, em caso de desrespeito do compromisso de construir no prazo fixado pela regulamentação aplicável. Com efeito, esses direitos de registo não constituem um imposto geral; não se aplicam às diferentes fases de um processo de produção e de distribuição pois são cobrados unicamente quando o bem imobiliário entra no património do consumidor final; não são susceptíveis de dedução de impostos da mesma natureza pagos aquando de transmissões de bens posteriores e a sua cobrança não tem em conta o valor acrescentado, mas baseia-se na totalidade do valor do bem.

RELATÓRIO PARA AUDIÊNCIA
apresentado no processo C-208/91 *

I — Enquadramento jurídico do litígio no processo principal

A — *As disposições nacionais*

1. Em direito francês, estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado as operações que concorrem para a construção ou a entrega de imóveis, nos termos do n.° 7 do artigo 257 do code général des impôts (a seguir «CGI»), que especifica:

«1. São, nomeadamente, visadas:

as vendas... de terrenos para construção, dos bens equiparados a esses terrenos pelo artigo 691...»

2. Nos termos do artigo 691 do CGI:

«I. Estão isentas de taxa devida pelo registo predial ou de direito de registo quando derem lugar ao pagamento do IVA as aquisições

1.° de terrenos sem construções ou com edifícios destinados a demolição;

...

* Língua do processo: francês.

II. Esta isenção é subordinada à condição:

1.° De que o acto de aquisição contenha o compromisso, pelo adquirente, de efectuar num prazo de quatro anos, a partir da data do acto, as obras necessárias, consoante o caso, para edificar um imóvel ou um bloco de imóveis, para terminar os imóveis inacabados ou para construir novos andares, e que especifique o número, a natureza e o destino dos imóveis cuja construção é projectada;

...»

3. Referindo-se a esse artigo, o CGI prevê, no seu artigo 1840 G *ter*:

«Em caso de falta de produção da prova prevista no artigo 691-II-2.°, o adquirente é obrigado a pagar, à primeira notificação para pagamento, a imposição de que tinha sido isento e, além disso, uma imposição suplementar de 6 %. As modalidades de aplicação do presente artigo serão fixadas por decreto.»

4. Finalmente, o artigo 291 do Anexo II ao CGI especifica no segundo parágrafo:

«Todavia, o imposto sobre o valor acrescentado que tenha sido cobrado por ocasião da operação certificada pelos actos considerados pode ser deduzido dessas imposições até ao limite do seu montante, a menos que tenha já sido deduzida por ocasião de uma nova transmissão do mesmo imóvel.»

B — *As disposições comunitárias*

5. O 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, a seguir «sexta directiva»), dispõe:

«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.»

II — Factos e tramitação processual

6. R. Beaulande, demandante no processo principal, adquiriu, em Janeiro de 1980, uma casa em Nantes, assumindo o compromisso de a demolir e de edificar um imóvel destinado à habitação num prazo de quatro anos.

7. R. Beaulande pediu a seguir e obteve sucessivamente em relação à referida casa três licenças de construção, que foram todas as três objecto de renúncia voluntária. Em 11 de Setembro de 1984, a administração fiscal indeferiu um pedido de prorrogação do prazo para construir e, em 12 de Novembro de 1984, foi-lhe notificada uma rectificação do imposto, que foi confirmada em 26 de Fevereiro de 1985.

8. Em 4 de Junho de 1986, o direito de registo devido por aplicação do artigo 1840 G *ter* do code général des impôts foi posto à cobrança num montante de 221 700 FF, além dum direito suplementar de 6 %, ou seja, 73 091 FF.

9. Uma reclamação de R. Beaulande foi objecto de uma decisão de indeferimento de 2 de Junho de 1989, que lhe foi notificada em 13 de Julho do mesmo ano.

10. Por requerimento de 14 de Setembro de 1989, R. Beaulande requereu ao directeur des services fiscaux que declarasse nulo o aviso da cobrança de 4 de Junho de 1986, sustentando em particular que o direito de registo tem natureza de um imposto sobre o volume de negócios, de modo que a sua coexistência com o IVA por ocasião de uma mesma transmissão constitui violação do artigo 33.° da Sexta Directiva.

11. A administração fiscal francesa respondeu alegando que não se pode isolar o artigo 33.° da sexta directiva do contexto global dessa directiva. Ora, o artigo 4.°, n.° 3, alínea b) estipula que os Estados-membros têm a faculdade de considerar como sujeita ao IVA a «entrega de um terreno para construção». Segundo a administração fiscal francesa, decorre daí que o Estado francês pode limitar no tempo a exigibilidade do IVA sobre os terrenos a construir e subordiná-la ao compromisso do adquirente de construir no prazo de quatro anos, sob pena de as transacções imobiliárias poderem ser regularmente tributadas com direitos de registo proporcionais.

12. O tribunal de grande instance de Nantes (França), solicitado a intervir neste litígio, decidiu, por sentença de 7 de Maio de 1991, convidar o Tribunal de Justiça a pronunciar-se a título prejudicial sobre a seguinte questão:

«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?»

13. A sentença de reenvio deu entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 2 de Agosto de 1991.

14. Em conformidade com o disposto no artigo 20.° do Protocolo relativo ao Estatuto (CEE) do Tribunal de Justiça, foram apresentadas observações escritas por R. Beaulande, demandante no processo principal, que assegurou ele mesmo a sua representação; pelo Governo francês, representado por P. Pouzoulet e G. de Bergues, na qualidade de agentes, e pela Comissão das Comunidades Europeias, representada por J. F. Bühl, consultor jurídico, na qualidade de agente.

III — Resumo das observações escritas apresentadas perante o Tribunal

1. *R. Beaulande, demandante no processo principal,* procede, em primeiro lugar, a uma descrição da legislação francesa na matéria

para afirmar que esta tem por objecto: 1) fazer entrar no âmbito de aplicação do IVA os terrenos para construção, e 2) fazê-los sair retroactivamente desse âmbito de aplicação do IVA caso, no prazo de quatro anos, nenhum imóvel tenha sido construído no terreno. Neste caso, precisa ele, o regime de IVA inicialmente aplicado é posto em causa e os direitos de registo são retroactivamente cobrados. Esta legislação conduz por isso, retroactivamente, a anular a imposição inicial (IVA) para a substituir pelos direitos de registo.

O demandante examina, em seguida, a conformidade da legislação francesa com a sexta directiva. Observa, em primeiro lugar, que a aplicação estrita desta directiva manda que se faça uma definição objectiva do terreno para construção, e não uma definição condicional [esta prevista no artigo 4.°, n.° 3, alínea b), da sexta directiva]. Segundo o demandante, a definição condicional pode conduzir a pôr em causa o regime do IVA em vigor no dia do facto gerador (artigo 10.°, n.os 1 e 2).

O demandante dedica-se, em segundo lugar, a um exame crítico da jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à interpretação do artigo 33.° da sexta directiva, e mais particularmente dos acórdãos de 13 de Julho de 1989, Wisselink (93/88 e 94/88, Colect., p. 2671), e de 19 de Março de 1991, Giant (C-109/90, Colect., p. I-1385), nos quais o Tribunal de Justiça considerou que impostos sobre o volume de negócios, por não terem um carácter geral, não caem sob a alçada da proibição consagrada pelo artigo 33.° Ora, segundo o demandante, esta perspectiva contradiz os objectivos da primeira, segunda e sexta directivas IVA. Isto é tão verdade, prossegue ele, que aquando da aplicação em França das directivas já referidas não menos de quinze impostos sobre o volume de negócios foram suprimidos, nomeadamente os impostos únicos. Em conformidade com o resultado a atingir fixado por essas directivas, tratava-se de fazer do IVA o imposto único sobre a despesa e a realização deste último postulava a supressão de impostos especiais de carácter indirecto.

Na opinião do demandante, o facto de considerar hoje que impostos únicos que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios são compatíveis com o IVA traduz-se em ignorar todo o trabalho de harmonização pretendido pelo legislador comunitário, em não respeitar os resultados fixados pelas directivas, em pôr em causa o objectivo de neutralidade do imposto de consumo e a permitir o ressurgimento de impostos únicos.

Em terceiro lugar, o demandante observa que a leitura do artigo 33.° suscita uma questão fundamental: «direitos e impostos que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios» quer simplesmente dizer IVA, por outras palavras, o IVA será o único imposto sobre o volume de negócios visado pelo artigo 33.°?

Segundo o demandante, desde o momento que o artigo 33.° tem em vista os impostos sobre o volume de negócios no plural, é que ele tem em vista necessariamente outros impostos que não o IVA. Ora, a interpretação retida actualmente pelo Tribunal de Justiça parece justamente indicar que a referida interpretação não tem em vista senão o IVA ou qualquer outro imposto que tenha a mesma natureza que o IVA.

O demandante entende que esta interpretação retira todo o alcance real ao artigo 33.° Todavia, a finalidade deste artigo parece-lhe clara: a livre circulação, assim como as características de um mercado interno, pressu-

põem que o IVA seja o único imposto geral de consumo que incide sobre os produtos e os serviços. Sustenta, por conseguinte, que qualquer outro imposto sobre o volume de negócios que se lhe junte agrava o preço e vem criar distorções económicas que o artigo 33.° pretendeu suprimir.

Se se quiser, de facto, admitir que o imposto sobre o volume de negócios é um imposto que incide sobre uma transacção e que é directamente proporcional ao preço da referida transacção, neste caso particular, os direitos de registo aplicados retroactivamente ao demandante têm inegavelmente, em sua opinião, a natureza desse imposto.

O demandante considera, finalmente, que o facto de exigir retroactivamente sobre um terreno que objectivamente se destina à construção um imposto proporcional traduz-se em impor um encargo cumulativo que apresenta as características de um imposto sobre o volume de negócios e que vem falsear o objectivo de neutralidade fixado pela sexta directiva.

O demandante assinala a este propósito que revendeu o terreno sob o regime do IVA, imposto que efectivamente pagou ao Tesouro. O preço da venda foi por isso indirectamente agravado com direitos que se reportam ao passado. Se o adquirente não tivesse construído, teria sido por seu turno objecto de uma rectificação da mesma natureza, sob dedução do IVA inicialmente pago. O demandante nota que se encontra assim em cada fase o imposto cumulativo que, todavia, as sucessivas directivas se esforçaram por fazer desaparecer para que o objectivo de neutralidade pudesse ser atingido.

2. Segundo o *Governo francês*, resulta indubitavelmente dos próprios termos do artigo 33.° da sexta directiva que esta directiva não exclui *a priori* a cumulação de imposições nacionais com o IVA. Alega a este propósito que o Tribunal de Justiça admitiu expressamente que, no seu estado actual, o direito comunitário não se opõe à existência de tais impostos, inclusive quando a sua cobrança possa conduzir a uma cumulação com o imposto sobre o valor acrescentado para uma única operação (acórdão de 8 de Julho de 1986, Kerrutt, 73/85, Colect., p. 2219).

Quanto a este ponto, o Governo francês nota aliás que o dispositivo aplicável em França aos terrenos para construção não tem em vista operar uma cumulação sistemática dos direitos de registo com o IVA, uma vez que as transmissões que incidem sobre esses bens estão, em princípio, isentas de direitos de registo. Só a eventual omissão de construir do adquirente pode redundar excepcionalmente em tal cumulação, cumulação essa neutralizada, ademais, pela tomada em conta do IVA pago e ainda não deduzido.

Não podendo o princípio da cumulação, segundo o Governo francês, ser posto em questão, tudo depende da questão de saber se o imposto nacional em questão pode, em razão das suas próprias características, ser considerado como imposto sobre o volume de negócios na acepção do artigo 33.° da sexta directiva.

O Governo francês observa que, para determinar se uma imposição nacional constitui um imposto sobre o volume de negócios na acepção do artigo 33.° da sexta directiva, o Tribunal de Justiça se preocupa em examinar em que medida essa imposição é susceptível de comprometer o funcionamento do sistema comum de IVA ao onerar o bem

considerado de uma forma comparável à que caracteriza o IVA.

A este propósito, alega que os direitos de registo em litígio não constituem um imposto geral, como sucede com o IVA. Com efeito, uma das suas características reside no facto de que aqueles apenas atingem factos jurídicos precisa e limitativamente enumerados pela lei. A sua cobrança pode, acrescenta, estar sujeita a condições ou, inversamente, a sua exigibilidade limitada por certas circunstâncias. Os direitos de registo, afirma o Governo francês, não têm, por conseguinte, por objecto ou vocação atingir todas as operações económicas.

Considera igualmente que, contrariamente ao IVA, os direitos de registo não constituem impostos sobre o consumo. Alega a este propósito que, se é lógico tornar passível de IVA a aquisição de um bem, mesmo de natureza imobiliária, quando esta operação se integre num processo económico ele próprio sujeito ao imposto, essa justificação desaparece precisamente quando a transmissão deixar de ser considerada como integrada numa cadeia de operações que entra no âmbito de aplicação do imposto.
Ora, justamente, o direito de registo só incide sobre a transmissão do terreno quando este bem já não pode ser considerado como concorrendo para a edificação ou para a entrega de imóvel; isto é, como um terreno para construção na acepção que o direito fiscal interno dá a esse conceito.

Segundo o Governo francês, as características do direito de registo são portanto as seguintes: trata-se de um imposto sobre o capital, que diz respeito à riqueza adquirida, ao contrário do imposto sobre a despesa que se cobra sobre a riqueza consumida; incide sobre o bem, independentemente das transmissões precedentes e posteriores, sobre a totalidade do seu valor em capital; nunca é susceptível de dedução dos impostos da mesma natureza pagos aquando das transmissões posteriores e é suportado em definitivo pelo devedor legal e não é assim repercutido, quer este último constitua ou não o consumidor final, quando o bem entra num circuito económico sujeito ao IVA.

O Governo francês alega ainda que os direitos de registo não constituem impostos exactamente proporcionais aos preços. Os direitos de registo são com efeito liquidados sobre o valor em capital do bem (artigo 666 do CGI). Em sua opinião, este conceito, muito mais amplo que o definido pelo artigo 11.° da sexta directiva, que se refere apenas ao preço, definido como a contrapartida obtida, é significativo da diferença de natureza que pode existir entre direitos de registo e impostos sobre o volume de negócios.

O Governo francês sustenta finalmente que os direitos de registo são cobrados paralelamente ao IVA, e não em substituição deste, e sem comprometer o funcionamento do sistema comum do IVA.

Por conseguinte, o Governo francês entende que os direitos de registo em litígio não constituem impostos sobre o volume de ne-

gócios na acepção do artigo 33.° da sexta directiva. Isso resulta aliás do acórdão do Tribunal de Justiça de 8 de Julho de 1986, Kerrutt, já referido.

Em conclusão, o Governo francês propõe ao Tribunal de Justiça que responda que o artigo 33.° da sexta directiva deve ser interpretado no sentido de que não se opõe à manutenção ou à introdução de imposições nacionais do tipo dos direitos de registo aplicados às transmissões de terrenos para construção.

3. A *Comissão* começa por recordar que o Tribunal de Justiça se pronunciou em várias ocasiões sobre a interpretação do artigo 33.° da sexta directiva. Segundo a Comissão, a proibição feita aos Estados-membros pelo artigo 33.° da sexta directiva de manter ou de introduzir por sua própria iniciativa impostos, direitos e taxas que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios foi interpretada pelo Tribunal de Justiça como especificando o princípio geral enunciado no artigo 5.° do Tratado, segundo o qual incumbe aos Estados-membros assegurar a execução das obrigações decorrentes do Tratado ou resultantes dos actos das instituições da Comunidade.

A Comissão considera que o Tribunal de Justiça, na sua interpretação do artigo 33.°, não utiliza a expressão «impostos sobre o volume de negócios» na sua acepção mais ampla, a saber, que a imposição calculada com base no preço de um bem ou de um serviço constitui um «imposto sobre o volume de negócios». O Tribunal de Justiça, pelo contrário, parece ter limitado o alcance da proibição enunciada no artigo 33.° da sexta directiva às imposições que incidem sobre bens e serviços duma forma «que tem a natureza» de um imposto sobre o valor acrescentado e compromete por essa razão o funcionamento do sistema comunitário do imposto sobre o volume de negócios (acórdão de 27 de Novembro de 1985, Rousseau Wilmot, n.° 9 (295/84, Recueil, p. 3759).

A Comissão nota a este propósito que, se bem que em todos os tipos de impostos baseados no volume de negócios sejam portanto atingidos pela proibição enunciada no artigo 33.°, a expressão «que não tenham a natureza de» mostra claramente que não é forçosamente necessário que o imposto seja idêntico ao imposto comunitário para constituir um imposto sobre o volume de negócios na acepção do artigo 33.° O importante, segundo a Comissão, é saber se ele apresenta as características do sistema fiscal comum (acórdão Rousseau Wilmot, já referido, n.° 15).

A Comissão, apoiando-se nesta jurisprudência, entende que o conceito de «impostos sobre o volume de negócios» na acepção do artigo 33.° da sexta directiva deve definir-se à luz das características do sistema fiscal comum, tais como se exprimem nomeadamente no artigo 2.° da primeira directiva IVA que enuncia os princípios comuns do imposto comunitário sobre o valor acrescentado, a saber: deve tratar-se de um imposto geral e o imposto deve ser exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número das transacções ocorridas entre o produtor/prestador de serviços e o consumidor.

A Comissão dedica-se em seguida a um exame das disposições da sexta directiva res-

peitantes à entrega de um edifício ou à entrega de um terreno para construção. A este propósito, após ter notado que uma das características dos bens fundiários é que, em numerosos Estados-membros, incidem sobre eles impostos específicos sobre as transmissões, faz referência à exposição de motivos da sexta directiva, que sublinha que «tributação das entregas de edifícios novos e de terrenos para construção não deve no entanto implicar um agravamento da carga fiscal que onera essas operações. Em consequência, é necessário que os Estados-membros evitem, por razões de ordem social, aplicar a certas dessas operações direitos de registo...» (exposição dos motivos *ad* artigo 5.°).

A Comissão considera que a legislação francesa se inscreve nessa filosofia. Prevê, nas condições que regula, a isenção do direito de registo, normalmente exigível aquando da venda de um edifício destinado a demolição. Esta operação entra então no âmbito de aplicação do IVA.

Tal articulação dos impostos, prossegue a Comissão, é economicamente muito vantajosa, pois que, contrariamente ao direito de registo, o IVA é susceptível de dedução. Por um lado, não há persistência de um imposto não susceptível de dedução e, por outro, o sujeito passivo pode deduzir imediatamente o imposto sobre uma operação (a construção de um imóvel) que se realiza num período relativamente longo.

A Comissão explica que, para evitar um desvio consistente em declarar a intenção de construir com o único objectivo de ser isento de contribuição predial, a legislação francesa prevê que o adquirente deve construir num prazo de quatro anos e, além disso, que um agravamento de 6 % será cobrado caso tal não aconteça. Na opinião da Comissão, a cumulação de impostos, neste caso, não é incompatível com a sexta directiva, pois que a própria exposição de motivos sugere simplesmente que seja evitada a cumulação dos impostos sem o impor.

A Comissão examina, por fim, se o direito de registo francês tem por efeito comprometer o funcionamento do sistema de IVA, ao agravar a circulação de bens e de serviços e ao incidir sobre as transacções comerciais de uma forma comparável à que caracteriza o IVA.

A esse propósito, após ter recordado o sistema comum do IVA, tal como foi interpretado pelo Tribunal de Justiça em jurisprudência constante (v., em último lugar, o acórdão de 19 de Março de 1991, Giant, já referido), a Comissão observa que os direitos de registo cobrados sobre as aquisições de terrenos para construção em caso de desrespeito do compromisso de construir num prazo de quatro anos não constituem um imposto sobre o volume de negócios, se bem que sejam calculados sobre o valor do terreno. Não se trata, segundo a Comissão, de um imposto geral sobre o consumo e não atinge unicamente a mais-valia realizada em cada fase.

Além disso, a Comissão observa que o próprio artigo 33.° especifica expressamente que as disposições da directiva não constituem obstáculo à manutenção ou à introdução de «direitos de registo».

A Comissão salienta, enfim, que o Tribunal de Justiça já se pronunciou em sentido afirmativo quanto à compatibilidade com o artigo 33.° da sexta directiva de um imposto similar ao imposto sobre as transmissões censurado nesse caso (acórdão de 8 de Julho de 1986, Kerrutt, já referido, n.° 22).

A Comissão propõe, por conseguinte, que seja dada a seguinte resposta à 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, que são proporcionais ao valor do imóvel, não têm a natureza de impostos sobre o volume de negócios e não são, em consequência, incompatíveis, à luz das disposições do artigo 33.° da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, com o imposto sobre o valor acrescentado cobrado no momento da aquisição.»

M. Díez de Velasco
Juiz-relator