ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)
19 de Março de 1991 *

No processo C-109/90,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CEE, pela Bestendige Deputatie van de Provincieraad van Brabant (Bélgica), destinado a obter, no processo pendente neste órgão jurisdicional entre

NV Giant

e

Comuna de Overijse,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 33.° da Directiva 77/388/CEE, Sexta Directiva do Conselho 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 (Quarta Secção),

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

advogado-geral: F. G. Jacobs
secretário: D. Louterman, administradora principal

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por J. F. Buhl e B. J. Drijber, membros do seu Serviço Jurídico, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

* Língua do processo: neerlandês.

ouvidas as alegações da Comissão na audiência de 15 de Janeiro de 1991,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 7 de Fevereiro de 1991,

profere o presente

Acórdão

1 Por despacho de 23 de Janeiro de 1990, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 19 de Abril seguinte, a Bestendige Deputatie van de Provincieraad van Brabant (Bélgica) submeteu, nos termos do artigo 177.° do Tratado CEE, uma questão prejudicial relativa à interpretação do artigo 33.° da Directiva 77/388/CEE, Sexta Directiva 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»).

2 Essa questão foi suscitada no âmbito de um litígio que opõe a sociedade NV Giant à comuna de Overijse, relativamente à aplicação de um imposto sobre os espectáculos e divertimentos públicos cobrado pela referida comuna.

3 Resulta dos autos que, em 2 de Março de 1983, a comuna de Overijse adoptou um regulamento tributário nos termos do qual quem organize habitual ou ocasionalmente na área da comuna espectáculos ou divertimentos públicos pelos quais cobre um preço de entrada aos assistentes ou participantes fica sujeito a um imposto especial sobre o montante bruto de todas as receitas (artigo 2.° do regulamento tributário). Esse imposto é devido, nos termos do artigo 3.° do referido regulamento, sobre o montante integral das receitas de entradas, alugueres e guarda-roupa, venda de programas ou de *carnets* de baile e de todos os consumos, etc. Nos termos do artigo 4.°, n.° 1, parte B, alínea c), do regulamento tributário, a taxa do imposto é de 25 % no que se refere às salas de baile e respectivos restaurantes. O imposto é cobrado anualmente. O regulamento tributário foi adoptado por um período de seis anos, ou seja, até ao final do ano de 1988.

4 A sociedade NV Giant apresentou, em 28 de Junho de 1989, na Bestendige Deputatie van de Provincieraad van Brabant uma reclamação contra a cobrança do imposto referente ao ano de 1988. Alega que esse imposto tem a natureza de um imposto sobre o volume de negócios, sendo contrário ao artigo 33.° da Sexta Directiva, que proíbe a introdução de outros impostos sobre o volume de negócios para além do IVA.

5 O órgão jurisdicional nacional, considerando que a decisão do litígio depende da interpretação da Sexta Directiva, decidiu submeter ao Tribunal a seguinte questão prejudicial:

«Infringe a proibição, que consta do artigo 33.° da Directiva 77/388/CEE, de introduzir outros impostos sobre o volume de negócios distintos do IVA, o regulamento tributário de 2 de Março de 1983 da comuna de Overijse, nos termos do qual quem organize habitual ou ocasionalmente na área da comuna espectáculos ou divertimentos públicos e cobre um preço de entrada aos assistentes ou participantes fica sujeito a um imposto especial sobre o montante bruto do produto das receitas das entradas e que, em especial no que se refere às salas de baile e restaurantes anexos, introduz um imposto anual de 25 % sobre o montante integral das receitas resultantes das entradas, alugueres e vestiários, da venda de programas ou de *carnets* de baile do produto dos consumos e sobre as quotizações ou retribuições que substituam ou completem as referidas entradas ou preços, bem como quaisquer outras importâncias recebidas?»

6 Para mais ampla exposição do enquadramento jurídico e dos antecedentes do litígio na causa principal, bem como das observações escritas apresentadas ao Tribunal, remete-se para o relatório para audiência. Estes elementos apenas serão adiante retomados na medida do necessário para a fundamentação da decisão do Tribunal.

7 A questão prejudicial visa, em substância, saber se o artigo 33.° da Sexta Directiva se opõe à cobrança de um imposto especial sobre os espectáculos e divertimentos com as características do que é cobrado pela comuna de Overijse nos termos do regulamento comunal de 2 de Março de 1983.

8 Há que recordar que, nos termos do artigo 33.° da Sexta Directiva, «salvo o disposto noutras normas comunitárias, as disposições da presente directiva não impe-

dem 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».

9 Como o Tribunal de Justiça precisou no acórdão de 8 de Julho de 1986, Kerrutt (73/85, Colect., p. 2219), resulta dessa disposição que o direito comunitário permite a existência de regimes de tributação em concorrência com o IVA. Por conseguinte, os Estados-membros podem instituir impostos que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios.

10 A resposta à questão prejudicial depende, pois, da questão de saber se o imposto especial sobre espectáculos e divertimentos em questão, tal como foi definido no despacho de reenvio, deve ser considerado um imposto sobre o volume de negócios, na acepção do artigo 33.° da Sexta Directiva.

11 Para apreciar se um imposto tem a natureza de imposto sobre o volume de negócios, há, designadamente, que procurar saber, como o Tribunal de Justiça decidiu nos acórdãos de 27 de Novembro de 1985, Rousseau Wilmot (295/84, Recueil, p. 3759), e de 3 de Março de 1988, Bergandi (252/86, Colect., p. 1343), se ele tem por efeito comprometer o funcionamento do sistema comum de IVA, onerando a circulação dos bens e serviços e incidindo sobre as transacções comerciais de forma comparável à que caracteriza o IVA.

12 A esse respeito, convém recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal (ver, designadamente, os acórdãos de 27 de Novembro de 1985, Rousseau Wilmot, 295/84, já referido; de 3 de Março de 1988, Bergandi, 252/86, já referido; e de 13 de Julho de 1989, Wisselink, 93/88 e 94/88, Colect., p. 2671), o princípio do sistema comum de IVA consiste, por força do artigo 2.° da Primeira Directiva, em aplicar-se aos bens e serviços, até ao estádio do comércio a retalho, um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e serviços, seja qual for o número de transacções ocorrido no processo de produção e de distribuição anterior ao estádio de tributação. Todavia, em cada transacção, o

imposto sobre o valor acrescentado apenas é exigível após se ter procedido à dedução do montante do IVA que onerou directamente o custo dos diversos elementos constitutivos do preço; o mecanismo das deduções é regulado pelo n.° 2 do artigo 17.° da Sexta Directiva, de modo que os sujeitos passivos estão autorizados a deduzir do IVA devido a parte referente ao IVA que tenha já onerado a montante esses bens.

13 Há que concluir que um imposto do tipo referido pelo órgão jurisdicional nacional no presente processo não reveste as características de imposto sobre o volume de negócios, na acepção do artigo 33.° da Sexta Directiva.

14 Com efeito, em primeiro lugar, não constitui um imposto geral, dado que apenas se aplica a uma categoria limitada de bens e serviços. Em segundo lugar, não é cobrado em cada fase do processo de produção e de distribuição, dado que se aplica anualmente à totalidade das receitas realizadas pelas empresas que são seus sujeitos passivos. E, em terceiro lugar, não incide sobre o valor acrescentado em cada transacção, mas sobre o montante bruto de todas as receitas, sem que seja possível, por conseguinte, determinar com precisão qual a parte do imposto cobrado sobre cada venda ou prestação de serviços que pode ser considerada como tendo sido repercutida no consumidor.

15 Por conseguinte, há que responder à questão submetida pela Bestendige Deputatie van de Provincieraad van Brabant que o artigo 33.° da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que se não opõe à cobrança de um imposto especial sobre os espectáculos e divertimentos, como o que é cobrado pela comuna de Overijse nos termos do regulamento comunal de 2 de Março de 1983.

Quanto às despesas

16 As despesas efectuadas pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentou 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 que lhe foi submetida pela Bestendige Deputatie van de Provincieraad van Brabant, por despacho de 23 de Janeiro de 1990, declara:

O artigo 33.° da Directiva 77/388/CEE, Sexta Directiva do Conselho, 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), deve ser interpretado no sentido de que se não opõe à cobrança de um imposto especial sobre espectáculos e divertimentos, tal como o que é cobrado pela comuna de Overijse nos termos do regulamento comunal de 2 de Março de 1983.

Díez de Velasco Kakouris Kapteyn

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 19 de Março de 1991.

O secretário

J.-G. Giraud

O presidente da Quarta Secção

M. Díez de Velasco