tributário de uma comuna, nos termos do qual quem organize habitual ou ocasionalmente, no território da comuna, espectáculos ou divertimentos públicos pelos quais cobre um preço de entrada fica sujeito a um imposto sobre o montante bruto de todas as receitas, não reveste as características de imposto sobre o volume de negócios, na acepção da referida disposição, quando se verifique que esse imposto:

— apenas se aplica a uma categoria limitada de bens e serviços, não constituindo um imposto geral;

— não é cobrado em cada fase do processo de produção e distribuição, dado que incide anualmente sobre a totalidade das receitas realizadas pelas empresas que são sujeitos passivos do imposto;

— não incide sobre o valor acrescentado no estádio de 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.

RELATÓRIO PARA AUDIÊNCIA
apresentado no processo C-109/90 *

I — Matéria de facto e enquadramento jurídico

1. A 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 IVA»), dispõe, no artigo 33.°, que,

«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».

2. 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

* Língua do processo: neerlandês.

tributário). Essa imposição, em conformidade com o disposto no artigo 3.° do regulamento tributário, é devida sobre o montante integral das receitas referentes à venda de entradas, alugueres e guarda-roupa, 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.

A taxa do imposto é, nos termos do artigo 4.°, n.° 1, parte B, alínea c), do regulamento tributário, de 25 %. O referido imposto é devido anualmente. O regulamento tributário, instituído por um período de seis anos, foi aplicado até ao final do ano de 1988.

3. Em 28 de Junho de 1989, a sociedade *NV Giant*, recorrente na causa principal, apresentou reclamação contra a aplicação do imposto sobre espectáculos e divertimentos públicos cobrado pela comuna de Overijse referente ao ano de 1988. Alegou que o referido imposto é contrário ao artigo 33.° da Sexta Directiva IVA.

A NV Giant sustenta que o referido imposto tem a natureza de imposto sobre o volume de negócios e onera uma segunda vez todas as transacções comerciais realizadas, que tinham já sido tributadas em IVA, tais como a venda de bilhetes de entrada e os consumos, de modo que o montante do imposto a cobrar depende do volume de negócios realizado. Afirma, por outro lado, que a comuna excedeu a sua competência, dado que se imiscuiu num domínio reservado exclusivamente às Comunidades Europeias, ou seja, a instituição, a organização e a harmonização de um imposto sobre o volume de negócios. Pede, pois, a anulação da liquidação do referido imposto.

4. A *comuna de Overijse* começa por contrapor a esta tese que o imposto continua a ser devido; seguidamente, que o regulamento tributário de 2 de Março de 1983 foi aprovado pela Deputação Permanente em 31 de Dezembro de 1983; finalmente, que o imposto foi liquidado pela assembleia municipal em 13 de Março de 1989 e que, portanto, preenche todas as formalidades legais e administrativas.

5. Considerando que o litígio necessita uma interpretação do artigo 33.° da Sexta Directiva IVA, a Deputação Permanente do Conselho Provincial do Brabant, agindo como órgão jurisdicional administrativo competente para os litígios referentes aos impostos comunais cobrados na província do Brabant, decidiu, por despacho de 23 de Janeiro de 1990, nos termos do artigo 177.° do Tratado CEE, suspender a instância até que o Tribunal de Justiça se pronuncie a título prejudicial sobre a seguinte questão:

«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. O despacho de reenvio foi registado na Secretaria do Tribunal de Justiça em 19 de Abril de 1990.

7. Em conformidade com o disposto no artigo 20.° do Protocolo relativo ao Estatuto do Tribunal de Justiça, foram apresentadas observações escritas pela Comissão das Comunidades Europeias, representada por J. F. Buhl e B. J. Drijber, na qualidade de agentes.

8. Com base no relatório preliminar do juiz relator, ouvido o advogado-geral, o Tribunal decidiu iniciar a fase oral do processo sem instrução.

9. Por decisão de 7 de Novembro de 1990, em aplicação do disposto nos n.os 1 e 2 do artigo 95.° do Regulamento de Processo, o Tribunal atribuiu o processo à Quarta Secção.

II — Observações escritas apresentadas ao Tribunal

1. A *Comissão*, baseando-se na análise da jurisprudência na matéria (ver, designadamente, os acórdãos de 27 de Novembro de 1985, Rousseau Wilmot, 295/84, Recueil, p. 3759; de 8 de Julho de 1986, Kerrutt, 73/85, Colect., p. 2219; de 3 de Março de 1988, Bergandi, 252/86, Colect., p. 1343; e de 13 de Julho de 1989, Wisselink e Abemij, 93/88 e 94/88, Colect., p. 2671), considera que, segundo o Tribunal de Justiça, um imposto especial reveste a natureza de imposto sobre o volume de negócios, na acepção do artigo 33.° da Sexta Directiva, se estiverem preenchidas três condições: ter o imposto carácter geral, ser exactamente proporcional ao preço dos bens e serviços e ser repercutido no preço final de cada bem ou serviço, sendo, portanto, suportado em última análise pelo consumidor.

2. Segundo a Comissão, o imposto comunal que é objecto do litígio não apresenta as características anteriormente referidas de um imposto sobre o volume de negócios. A esse respeito, refere antes do mais que o imposto em questão não tem carácter geral. Tal resulta do facto de estar duplamente limitado: pelo seu âmbito de aplicação geográfica, dado que apenas é cobrado na área da comuna de Overijse, bem como pelo seu âmbito de aplicação material, dado que apenas os bens fornecidos e os serviços prestados pelas salas de baile, etc., estão sujeitos ao imposto.

3. Seguidamente, refere que o imposto em questão não onera as transacções comerciais de um modo comparável àquele que caracteriza o IVA. Segundo a Comissão, ele onera anualmente o conjunto das receitas realizadas pelas empresas que são sujeitos passivos e não as transacções individuais. Acresce que, como sublinha a Comissão, o imposto é aplicado apenas uma única vez e anualmente, e não nas fases sucessivas da comercialização. Portanto, não se pode afirmar que o imposto seja exactamente proporcional ao preço dos bens vendidos e dos serviços prestados.

4. Finalmente, observa que, no que se refere à repercussão do imposto nos preços pagos pelos consumidores, não é possível estabelecer com precisão, para cada transacção, a quota-parte do imposto que o empresário terá repercutido no consumidor final. Segundo a Comissão, trata-se, concretamente, de um imposto que é pago à comuna uma vez por ano e que incide sobre as receitas brutas — portanto de um modo global —, sem que seja passada uma factura na qual se especifique, para cada transacção, o montante do imposto comunal.

5. A Comissão observa ainda, apoiando-se no acórdão do Tribunal de 13 de Julho de 1989, Wisselink e Abemij, já referido, que o imposto em questão é cobrado paralelamente ao IVA, e não em substituição parcial ou total deste, pelo que não se verifica que o imposto comunal seja susceptível de comprometer o funcionamento do sistema comum de IVA.

6. Nestas condições, a Comissão conclui no sentido de que o imposto sobre espectáculos instituído pela comuna de Overijse não constitui um imposto sobre o volume de negócios, na acepção do artigo 33.° da Sexta Directiva IVA. Por essa razão, a Comissão propõe ao Tribunal de Justiça que responda pela negativa à questão formulada a esse respeito pela Deputação Permanente.

M. Díez de Velasco
Juiz relator