ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

28 de Setembro de 2006 *

No processo C-128/05,

que tem por objecto uma acção por incumprimento nos termos do artigo 226.º CE, entrada em 18 de Março de 2005,

Comissão das Comunidades Europeias, representada por D. Triantafyllou, na qualidade de agente, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandante,

contra

República da Áustria, representada inicialmente por H. Dossi e, em seguida, por M. Fruhmann, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandada,

* Língua do processo: alemão.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Rosas, presidente de secção, J.-P. Puissochet, A. Borg Barthet (relator), U. Lõhmus e A. Ó Caoimh, juízes,

advogada-geral: E. Sharpston,

secretário: R. Grass,

vistos os autos,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 27 de Abril de 2006,

profere o presente

Acórdão

1 Com a sua petição, a Comissão das Comunidades Europeias pede que o Tribunal de Justiça declare que, ao permitir que sujeitos passivos não estabelecidos na Áustria, que efectuam transporte de passageiros neste Estado-Membro, não apresentem declaração de imposto e não paguem o montante líquido do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), quando o seu volume de negócios anual aí realizado for inferior a 22 000 euros, partindo, nesse caso, do pressuposto de que o montante do IVA devido é igual ao IVA dedutível, e ao subordinar a aplicação do regime simplificado à condição de o referido imposto não figurar nas facturas ou nos

documentos que as substituam, a República da Áustria não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 2.º, 6.º, 9.º, n.º 2, alínea b), 17.º, 18.º e 22.º, n.ºs 3 a 5, 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»).

Quadro jurídico

Sexta Directiva

2 Por força do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva, está sujeita a IVA qualquer prestação de serviços, efectuada a título oneroso, no território de um Estado-Membro.

3 Nos termos do artigo 6.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da referida directiva, «por 'prestação de serviços' entende-se qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens na acepção do artigo 5.º».

4 O artigo 9.º, n.º 2, alínea b), da mesma directiva dispõe que «por lugar das prestações de serviços de transporte entende-se o lugar onde se efectua o transporte, tendo em conta as distâncias percorridas».

5 Os artigos 17.º e 18.º da Sexta Directiva estabelecem as regras que regulam a origem, o âmbito e as modalidades do exercício do direito à dedução, que constitui a pedra angular do sistema do IVA.

6 O artigo 18.º, n.º 1, alínea a), prevê, mais especificamente, que, para poder exercer o direito à dedução, o sujeito passivo deve, «relativamente à dedução prevista no n.º 2, alínea a), do artigo 17.º, possuir uma factura emitida nos termos do n.º 3 do artigo 22.º». Nos termos do n.º 2, primeiro parágrafo, deste mesmo artigo, «o sujeito passivo efectuará a dedução subtraindo do montante total do imposto devido num determinado período fiscal o montante do imposto em relação ao qual, durante o mesmo período, o direito à dedução surge e é exercido por força do n.º 1».

7 O artigo 22.º da Sexta Directiva prevê, respectivamente, nos seus n.os 3, 4 e 5, os requisitos relativos à emissão das facturas e à apresentação das declarações periódicas, bem como a obrigação que incumbe aos sujeitos passivos de pagar o montante líquido do IVA devido no momento da apresentação de cada declaração periódica.

8 O artigo 24.º da referida directiva, intitulado «Regime especial para pequenas empresas», enuncia no seu n.º 1:

«Os Estados-Membros que deparem com dificuldades na aplicação do regime normal do imposto às pequenas empresas, em razão da sua actividade ou estrutura, podem aplicar, nos limites e condições por eles estabelecidas, sem prejuízo, porém, da consulta prevista no artigo 29.º, regras simplificadas de tributação e de cobrança do imposto, nomeadamente, regimes forfetários, desde que daí não resulte uma redução do imposto.»

9 Além disso, o artigo 24.º, n.os 2 a 7, autoriza os Estados-Membros a manter ou a introduzir isenções ou reduções degressivas do IVA relativamente aos sujeitos passivos cujo volume de negócios anual seja inferior a 5 000 euros.

Regulamentação nacional

10 O regulamento do Ministro Federal das Finanças sobre a fixação de taxas médias para calcular os montantes dedutíveis relativamente a empresas estrangeiras que efectuam transportes internacionais de passageiros (BGBl. II, 166/2002, a seguir «regulamento do Ministro das Finanças») dispõe:

«Com base no disposto no § 14, n.º 1, ponto 2, da Umsatzsteuergesetz [Lei do imposto sobre o volume de negócios] 1994, BGBl. 663/1994, na versão da lei federal BGBl. I, 56/2002, determina-se o seguinte:

§ 1. Os empresários que, no território nacional, não tenham domicílio (sede), nem residência habitual, nem estabelecimento, e cujos volumes de negócios sejam, nos termos do § 1, n.º 1, pontos 1 e 2, inferiores a 22 000 euros no período de tributação, podem, relativamente ao volume de negócios decorrente do transporte internacional de passageiros ocasional através de veículos a motor ou reboques não registados na Áustria, calcular os montantes dedutíveis, em conformidade com o § 12 da Lei sobre o volume de negócios de 1994, aplicando uma taxa média de 10% ao volume de negócios obtido com a actividade supramencionada (§ 1, n.º 1, pontos 1 e 2, da Lei sobre o volume de negócios de 1994), se não emitirem facturas na acepção do § 11 da Lei sobre o volume de negócios de 1994 para as prestações supramencionadas provenientes do transporte internacional de passageiros.

§ 2. A taxa média aplica-se em substituição de todos os montantes dedutíveis relacionados com as prestações mencionadas no § 1 e provenientes do transporte internacional de passageiros.

§ 3. Se o montante dedutível for calculado nos termos do disposto no § 1, o empresário fica exonerado da obrigação de manter uma contabilidade em conformidade com o § 18, n.º 2, pontos 5 e 6, da Lei sobre o volume de negócios de 1994.

§ 4. O presente regulamento aplica-se às operações e aos factos ocorridos após 31 de Março de 2002.»

Fase pré-contenciosa

11 Por ofícios de, respectivamente, 13 de Março de 2000 e 17 de Outubro de 2003, a Comissão dirigiu uma notificação para cumprir e uma notificação para cumprir complementar à República da Áustria, pedindo-lhe que lhe transmitisse as suas observações no prazo de dois meses a contar da data do último destes dois ofícios.

12 Após ter tomado conhecimento da resposta da República da Áustria ao referido ofício, a Comissão emitiu um parecer fundamentado, em 9 de Julho de 2004, convidando esse Estado-Membro a tomar as medidas necessárias para lhe dar cumprimento no prazo de dois meses a contar da respectiva notificação. As autoridades austríacas responderam ao referido parecer fundamentado por ofício de 6 de Setembro de 2004.

13 Por entender que essa resposta não era satisfatória, a Comissão decidiu intentar a presente acção.

Quanto à acção

Quanto ao âmbito do litígio

14 A Comissão acusa a República da Áustria de ter infringido, através do regulamento do Ministro das Finanças, os artigos 2.°, 6.°, 9.°, n.° 2, alínea b), 17.°, 18.° e 22.°, n.^{os} 3 a 5, da Sexta Directiva. O referido Estado-Membro assenta integralmente a sua defesa no disposto no seu artigo 24.°, n.° 1, da mesma directiva.

15 Como salientou a advogada-geral nos n.^{os} 24 a 26 das suas conclusões, nem todas as disposições invocadas pela Comissão são relevantes no âmbito da acção por si intentada. Com efeito, os artigos 2.°, 6.°, 9.°, n.° 2, alínea b), e 17.° da Sexta Directiva enunciam princípios à luz dos quais os requisitos processuais estabelecidos nos artigos 18.° e 22.° desta devem ser aplicados. Ora, nas alegações da Comissão, não se indica a razão pela qual o regulamento do Ministro das Finanças terá infringido os princípios nos termos dos quais as prestações de serviços estão sujeitas a IVA (artigo 2.° da referida directiva); o transporte de passageiros é uma prestação de serviços (artigo 6.°); o lugar das prestações de serviços de transporte internacional de passageiros é fixado em função da distância percorrida em cada Estado-Membro [artigo 9.°, n.° 2, alínea b)]; e um sujeito passivo tem o direito de deduzir o IVA pago a montante do IVA devido a jusante ou, se for o caso, de obter o reembolso do imposto pago a montante (artigo 17.°). O regime instituído pelo regulamento acima referido pressupõe, pelo contrário, a aplicação de todos estes princípios. Pode, porém, revelar-se contrário às disposições dos artigos 18.° e 22.° da mesma directiva, relativas à facturação do IVA, à contabilidade a este referente e à apresentação das declarações periódicas.

16 Por conseguinte, se os meios de defesa apresentados pela República da Áustria, que assentam integralmente na aplicabilidade do artigo 24.º, n.º 1, da Sexta Directiva ao referido regime, não procederem, só poderá ser declarada a violação dos artigos 18.º, n.os 1, alínea a), e 2, e 22.º, n.os 3 a 5, da Sexta Directiva.

17 O raciocínio da Comissão articula-se em torno de três argumentos principais, destinados a demonstrar que o regime derrogatório instituído pelo regulamento do Ministro das Finanças não pode estar abrangido pelo disposto no artigo 24.º, n.º 1, da Sexta Directiva. Em primeiro lugar, esse regime aplica-se às empresas que realizam na Áustria um volume de negócios anual inferior a 22 000 euros, o que não corresponde ao conceito de «pequenas empresas» como previsto por aquela disposição. Seguidamente, a República da Áustria não demonstrou que semelhante regime não conduz a uma redução do imposto. Por último, a referida disposição autoriza os Estados-Membros a procederem a simplificações, mas não lhes permite que concedam uma isenção total às empresas em questão.

18 A República da Áustria refuta estas objecções, sustentando que o regime específico previsto para os empresários que exercem uma actividade de transporte internacional de passageiros, não estabelecidos na Áustria e cujo volume de negócios aí realizado é inferior a 22 000 euros está abrangido pelo disposto no artigo 24.º, n.º 1, da Sexta Directiva.

19 A fim de apreciar a procedência da acção, há, pois, que verificar se, na acepção do artigo 24.º, n.º 1, da Sexta Directiva, se pode considerar que o regime instituído pelo regulamento do Ministro das Finanças estabelece «regras simplificadas de tributação e de cobrança do imposto», se dele não resulta uma redução do imposto e se só se

aplica às «pequenas empresas». A este respeito, basta que esse regime não satisfaça um destes três critérios para que a referida disposição não seja aplicável.

No que respeita às regras simplificadas de tributação e de cobrança

Argumentos das partes

20 A Comissão sustenta que o regime instituído pelo regulamento do Ministro das Finanças exonera as empresas em questão da obrigação de emitir facturas, contabilizar o IVA e, por conseguinte, de o declarar e proceder ao respectivo pagamento. Dado que a taxa do imposto aplicável ao transporte de passageiros é de 10% e que se concede uma dedução de idêntica percentagem, daí resulta, segundo a Comissão, que a dívida fiscal fica reduzida a nada. Assim, semelhante regime não constitui uma simplificação das regras de tributação e de cobrança do IVA, mas equivale a uma exoneração, o que excede o permitido pelo artigo 24.º, n.º 1, da Sexta Directiva.

21 Quanto ao argumento de que a dispensa instituída pelo referido regime constitui o aspecto formal de uma simplificação excessiva que equivale a uma exoneração, a República da Áustria contrapõe que o artigo 24.º, n.º 1, da Sexta Directiva não prevê nenhuma restrição nesta matéria. Alega, por outro lado, que essa disposição atribui um amplo poder de apreciação relativamente à instituição de regimes de montante fixo ou de outras modalidades simplificadas de tributação e de cobrança do IVA para as pequenas empresas, remetendo, a esse respeito, para o acórdão de 12 de Julho de 1988, Direct Cosmetics e Laughtons Photographs (138/86 e 139/86, Colect., p. 3937, n.º 41).

Apreciação do Tribunal

22 A título liminar, há que salientar que o artigo 24.º, n.º 1, da Sexta Directiva reconheceu aos Estados-Membros a faculdade de aplicarem um regime especial às pequenas empresas, o que constitui uma excepção ao regime geral instituído por essa directiva (v., neste sentido, acórdão de 22 de Outubro de 1998, Madgett e Baldwin, C-308/96 e C-94/97, Colect., p. I-6229, n.º 34). Tal como os outros regimes especiais, previstos, nomeadamente, nos seus artigos 25.º e 26.º, o regime previsto no referido artigo 24.º só deve ser aplicado na medida necessária para alcançar o seu objectivo (v., neste sentido, acórdão de 8 de Dezembro de 2005, Jyske Finans, C-280/04, Colect., p. I-10683, n.º 35). Além disso, segundo jurisprudência constante, as disposições que têm carácter de derrogação ou de excepção a uma regra geral são de interpretação estrita (acórdãos de 18 de Janeiro de 2001, Comissão/Espanha, C-83/99, Colect., p. I-445, n.º 19, e de 15 de Julho de 2004, Harbs, C-321/02, Colect., p. I-7101, n.º 27).

23 Acresce que, contrariamente ao que sustenta a República da Áustria, não se pode deduzir do acórdão Direct Cosmetics e Laughtons Photographs, já referido, que os Estados-Membros gozem de um amplo poder de apreciação na escolha das modalidades simplificadas de tributação que decidam introduzir em matéria de IVA. Com efeito, decorre do n.º 41 do referido acórdão que, neste, o Tribunal de Justiça se limitou a examinar o âmbito do poder de apreciação de que dispõe um Estado-Membro no momento da sua decisão de instituir ou não modalidades simplificadas no quadro do disposto no artigo 24.º, n.º 1, da Sexta Directiva.

24 O regime instituído pelo regulamento do Ministro das Finanças exonera os empresários que exerçam uma actividade de transporte internacional de passageiros e que satisfaçam certos critérios da obrigação de manterem uma contabilidade em matéria de IVA. Uma vez que estão dispensados da emissão de facturas em que figure o IVA, esses empresários podem aplicar uma taxa média sobre o volume de

negócios realizado na Áustria, que equivale à que é dedutível, mas, nesse caso, já não podem invocar outros montantes dedutíveis no quadro do procedimento de reembolso. Semelhante exoneração traduz-se, pois, no facto de o IVA não ser declarado nem pago, o que, de resto, a República da Áustria não contesta.

25 Ora, o artigo 24.°, n.° 1, da Sexta Directiva prevê que os Estados-Membros têm a possibilidade de «aplicar [...] regras simplificadas de tributação e de cobrança do imposto, nomeadamente, regimes forfetários». Não resulta da redacção desta disposição que eles possam exonerar integralmente as pequenas empresas da sua obrigação de pagar o IVA, podendo simplesmente as modalidades de imposição ser simplificadas, sem, porém, se referir a possibilidade de suprimir inteiramente a sujeição ao IVA das empresas em questão. No caso de uma exoneração como a prevista pelo regulamento do Ministro das Finanças, o IVA nem sequer é cobrado, pelo que já não se trata de «modalidades de cobrança», mesmo muito simplificadas, às quais, no entanto, aquela disposição faz explicitamente referência. Além disso, os «regimes forfetários» que são mencionados a título de exemplo de regras simplificadas de tributação servem de ilustração ao facto de que, ao abrigo do regime previsto pela referida disposição, as empresas estão efectivamente obrigadas ao pagamento do IVA. O conceito de «modalidades simplificadas» não pode, portanto, incluir uma inexistência total de tributação e cobrança deste imposto.

26 Esta interpretação é corroborada pelos n.^{os} 2 a 5 do artigo 24.° da Sexta Directiva, disposições que mencionam explicitamente a faculdade concedida aos Estados-Membros de aplicarem uma «isenção do imposto», ao passo que estes termos não constam do n.° 1 deste mesmo artigo. Esta não menção implica que as isenções do imposto não figuram entre as modalidades simplificadas de tributação que podem ser aplicadas pelos Estados-Membros ao abrigo do referido n.° 1.

27 Decorre das precedentes observações que o regime instituído pelo regulamento do Ministro das Finanças excede os poderes de que os Estados-Membros dispõem em aplicação do artigo 24.°, n.° 1, da Sexta Directiva, na medida em que não institui «regras simplificadas de tributação e de cobrança do imposto», mas exonera as empresas em questão da obrigação de declarar e pagar o IVA. Nestas condições, não é necessário examinar a procedência dos demais argumentos invocados pela Comissão para demonstrar que, contrariamente ao que sustenta a República da Áustria, o dito regime não se justifica à luz da referida disposição.

28 Esse regime deve, portanto, ser considerado contrário às disposições da Sexta Directiva.

29 Por conseguinte, há que declarar que, ao permitir que sujeitos passivos não estabelecidos na Áustria, que efectuam transporte de passageiros neste Estado-Membro, não apresentem declaração de imposto e não paguem o montante líquido do IVA, quando o seu volume de negócios anual aí realizado for inferior a 22 000 euros, partindo, nesse caso, do pressuposto de que o montante do IVA devido é igual ao do IVA dedutível, e ao subordinar a aplicação do regime simplificado à condição de o referido imposto não figurar nas facturas ou nos documentos que as substituam, a República da Áustria não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 18.°, n.os 1, alínea a), e 2, e 22.°, n.os 3 a 5, da Sexta Directiva.

Quanto às despesas

30 Por força do disposto no artigo 69.°, n.° 2, do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas se tal tiver sido pedido. Tendo a Comissão pedido a condenação da República da Áustria e tendo esta sido vencida, há que condená-la nas despesas.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Terceira Secção) declara:

1) **Ao permitir que sujeitos passivos não estabelecidos na Áustria, que efectuam transporte de passageiros neste Estado-Membro, não apresentem declaração de imposto e não paguem o montante líquido do imposto sobre o valor acrescentado, quando o seu volume de negócios anual aí realizado for inferior a 22 000 euros, partindo, nesse caso, do pressuposto de que o montante do imposto devido é igual ao do imposto dedutível, e ao subordinar a aplicação do regime simplificado à condição de o referido imposto não figurar nas facturas ou nos documentos que as substituam, a República da Áustria não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 18.°, n.os 1, alínea a), e 2, e 22.°, n.os 3 a 5, 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.**

2) **A acção é julgada improcedente quanto ao mais.**

3) A República da Áustria é condenada nas despesas.

Assinaturas