CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL CHRISTINE STIX-HACKL apresentadas em 4 de Março de 2004 [1]

I — Introdução

1. No presente processo prejudicial, o Korkein Hallinto-oikeus (Finlândia) pretende obter a interpretação do artigo 1.º da Directiva 83/183/CEE do Conselho, de 28 de Março de 1983, relativa às isenções fiscais aplicáveis às importações definitivas de bens pessoais de particulares provenientes de um Estado-Membro (a seguir «directiva») [2]. Trata-se, em especial, da questão de saber se o imposto automóvel, previsto pela Autoverolaki (lei relativa ao imposto automóvel, 1482/1994), que deve ser pago antes da matrícula ou da colocação em serviço, é um direito ou imposto do qual devia estar isento, nos termos da citada disposição, um automóvel importado para a Finlândia como bem incluído numa mudança de residência.

1 — Língua original: alemão.

2 — JO L 105, p. 64; EE 09 F1 p. 161.

II — Quadro jurídico

A — *Direito nacional*

2. De acordo com o artigo 1.º, n.º 1, da Autoverolaki (1482/1994), de 29 de Dezembro de 1994, na versão em vigor em 1999 (a seguir «AVL»), o imposto automóvel (a seguir «autovero») deve ser pago antes da matrícula ou da colocação em serviço de veículos automóveis na Finlândia.

3. Entende-se por colocação em serviço a colocação do veículo em circulação no território da Finlândia, mesmo que não esteja aí matriculado (artigo 2.º da AVL).

4. De acordo com a principal disposição relativa à obrigação de imposto, o artigo 4, n.º 1, da AVL, o autovero é devido pelo importador de um veículo ou pelo construtor de um veículo fabricado na Finlândia.

5. Além disso, os sujeitos passivos têm de pagar, nos termos do artigo 5.º da AVL, o IVA sobre o autovero, no montante fixado no Arvonlisäverolaki [lei do imposto sobre o valor acrescentado (1501/93), a seguir «Arvonlisäverolaki»].

6. O montante do autovero é, segundo o artigo 6.º, n.º 1, da AVL, igual ao valor tributável do veículo, reduzido de 4 600 FIM (actualmente 770 euros), mas, em qualquer caso, será pelo menos de 50% do valor tributável do veículo.

7. De acordo com o artigo 7.º, n.º 1, da AVL, um veículo importado em segunda mão suporta o mesmo imposto que um veículo novo equivalente, mas reduzido proporcionalmente aos meses de utilização do veículo. Segundo o artigo 11.º, n.ºs 1 e 2, da AVL, a base do valor tributável de um veículo importado é o valor transaccional para o sujeito passivo, determinado pelo valor alfandegário do veículo.

8. Nos termos do artigo 25.º, n.º 1, da AVL, o imposto que incide sobre um veículo tributável que faça parte do património particular de uma pessoa que se muda para a Finlândia e que seja importado no âmbito dessa mudança de residência é reduzido, no máximo, de 80 000 FIM (actualmente 13 450 euros) nas condições fixadas nesta disposição.

B — *Direito comunitário*

9. De acordo com os seus considerandos, a directiva visa eliminar os obstáculos à livre circulação de pessoas no interior da Comunidade. O âmbito de aplicação da directiva é definido da seguinte forma no artigo 1.º:

«1. Os Estados-Membros concedem, nas condições e nos casos a seguir indicados, uma isenção dos impostos sobre o volume de negócios, dos impostos sobre consumos específicos e outros impostos sobre o consumo normalmente exigíveis na importação definitiva, por um particular, de bens pessoais provenientes de um outro Estado-Membro.

2. A presente directiva não abrange os direitos e imposições específicas e/ou periódicas respeitantes à utilização desses bens no interior do país, tais como, por exemplo, os direitos cobrados aquando do registo de veículos automóveis, os impostos de circulação rodoviária, as taxas de televisão.»

III — Matéria de facto, processo principal e questão prejudicial

10. M. Lindfors, que viveu vários anos no estrangeiro, importou, como particular, em

4 de Agosto de 1999, por ocasião da sua mudança de outro Estado-Membro das Comunidades Europeias para a Finlândia, um automóvel que já fazia parte do seu património, de marca Audi A6 Avant. Comprou o automóvel na Alemanha, tendo-lhe sido entregue em 20 de Março de 1995, e colocou-o em circulação nos Países Baixos em 5 de Abril de 1995.

11. A alfândega de Hanko (Hangon Tullikamari) concedeu a M. Lindfors, por decisão relativa ao imposto automóvel de 4 de Agosto de 1999, nos termos do artigo 25.°, n.° 1, da AVL, uma dedução de 80 000 FIM e fixou o imposto a pagar em 16 556 FIM e o IVA em 3 642 FIM, o que perfazia o total de 20 198 FIM.

12. M. Lindfors interpôs recurso desta decisão para o tribunal administrativo de Helsínquia (Helsingin Hallinto-oikeus) e pediu a sua anulação e o reembolso dos impostos pagos. Em seu entender, o autovero é um imposto sobre o consumo, na acepção do artigo 1.°, n.° 1, da directiva, que não é lícito aplicar ao seu veículo, importado como bem incluído numa mudança de residência.

13. O tribunal administrativo de Helsínquia negou provimento ao recurso. Em sua opinião, o autovero está ligado à matrícula ou à colocação em circulação na Finlândia e por isso deve ser considerado uma imposição específica respeitante à utilização desse bem no interior do país, na acepção do artigo 1.°, n.° 2, da directiva, a qual está excluída do âmbito de aplicação desta.

14. M. Lindfors solicitou ao Supremo Tribunal Administrativo (Korkein Hallinto-oikeus) a admissão de um recurso contra a decisão do tribunal administrativo de Helsínquia e a revogação dessa decisão bem como a anulação da decisão fiscal da alfândega relativa ao imposto automóvel.

15. O Supremo Tribunal Administrativo, por decisão de 10 de Outubro de 2002, decidiu apresentar um pedido de decisão prejudicial ao Tribunal de Justiça para esclarecimento da questão de saber se, na perspectiva da directiva, um imposto automóvel como o autovero pode ser aplicado a um veículo importado como bem incluído numa mudança de residência, e colocou-lhe a seguinte questão:

«Deve o artigo 1.° da Directiva 83/183/CEE do Conselho, de 28 de Março de 1983, relativa às isenções fiscais aplicáveis às importações definitivas de bens pessoais de particulares provenientes de um Estado-Membro, ser interpretado no sentido de que o imposto automóvel (autovero) na acepção da lei relativa ao imposto automóvel (autoverolaki) cobrado sobre um veículo importado de outro Estado-Membro para a Finlândia no âmbito de uma mudança de residência é um imposto de consumo na acepção do artigo 1.°, n.° 1, da directiva, ou antes um direito ou uma imposição específica que incide sobre a utilização deste bem no interior do país, na acepção do artigo 1.°, n.° 2?»

IV — Quanto à questão prejudicial

A — *Observações preliminares*

16. Com excepção do imposto sobre o valor acrescentado — relativamente ao qual, aliás, se aplicam algumas regras especiais relativamente à compra de veículos novos [3] —, a tributação de veículos automóveis na Comunidade está, em larga medida, por harmonizar [4].

17. Os impostos e direitos cobrados pelos Estados-Membros sobre os veículos de passageiros não se distinguem apenas em larga medida pelo seu montante, mas também pela sua estrutura [5]. Determinados impostos cobrados num Estado-Membro não têm equivalente noutros Estados-Membros. Deve ter-se presente, especialmente num caso como este, em que o tribunal de reenvio pretende saber se determinado imposto nacional deve ser subsumido a um conceito de imposto mencionado num acto de direito comunitário, que não existe um sistema conceptual comum que permita uma classificação exacta dos diferentes impostos.

18. Para efeitos de exposição — e porque também os intervenientes neste processo partiram manifestamente dessa sistematização — gostaria de distinguir aqui, *grosso modo*, entre dois tipos de impostos ou direitos que são cobrados pelos Estados-Membros relativamente a automóveis de passageiros.

19. Em primeiro lugar, existem impostos de prestação única, e designo-os como «impostos de matrícula», que são cobrados no contexto da aquisição ou são condição da colocação em circulação de um veículo de passageiros no território de um Estado-Membro.

20. Por outro lado, em quase todos os Estados-Membros, são cobrados impostos periódicos ou anuais — de acordo com diversas bases de tributação — que, por exemplo, na Alemanha e na Áustria são designados como «impostos sobre veículos».

21. Por fim, podem também ser cobrados direitos para a cobertura dos custos admi-

3 — Assim, ao contrário da regra geral, a compra por um particular é também tributada de acordo com o princípio do país de origem: v. o artigo 28.º-A 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.

4 — V. acórdão de 21 de Março de 2002, Cura Anlagen (C-451/99, Colect., p. I-3193, n.º 40).

5 — Uma perspectiva útil a este respeito é a exposta na comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu sobre a tributação dos veículos de passageiros na União Europeia — Acções previstas a nível nacional e comunitário, COM(2002) 0431 final, bem como um estudo realizado pela TIS/PT (Consultores em Transportes Inovação e Sistemas, S.A.) para a Comissão sobre a tributação dos automóveis nos Estados-Membros da União Europeia, de Janeiro de 2000, consultável na Internet em http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/car_taxes/vehicle_tax_study_15-02-2002.pdf.

nistrativos (taxas de matrícula) ocasionados com a matrícula de um automóvel num Estado-Membro.

22. Como resulta dos autos e das alegações do Governo finlandês, na Finlândia também são cobrados esses impostos relativamente a veículos de passageiros.

23. O autovero, como resulta da AVL, é um imposto cobrado uma única vez, tendo como base de incidência o valor aduaneiro, e incide sobre os veículos de passageiros e os veículos de outras categorias antes da sua matrícula ou colocação em circulação; sobre o autovero incide ainda o IVA, nos termos da lei finlandesa do IVA, a Arvonlisäverolaki.

24. Para além destes, existem também impostos cobrados periodicamente, ou seja, impostos sobre veículos em sentido estrito, designadamente o «ajoneuvovero» (imposto de circulação, «selo automóvel») e ainda o «moottoriajoneuvovero» (imposto de gasóleo).

25. Por fim, na Finlândia são também cobradas taxas para a cobertura dos custos administrativos ocasionados com a matrícula (taxas de matrícula).

26. No presente processo, apenas está em causa o autovero, com o qual o Tribunal de Justiça já se ocupou no processo Siilin, no qual eu própria apresentei conclusões [6].

27. No referido processo tratava-se de esclarecer se um imposto como o «autovero», na forma e montante então em vigor, aplicado a um veículo usado importado de outro Estado-Membro, constituía uma imposição interna discriminatória proibida, ao que o Tribunal de Justiça respondeu afirmativamente. No presente processo, pelo contrário, trata-se de esclarecer se um imposto como o autovero finlandês, em determinado contexto, designadamente, quando um veículo de passageiros é importado definitivamente como um bem incluído numa transferência de residência, pode sequer ser cobrado, independentemente da sua forma de cálculo e do seu montante.

28. O tribunal de reenvio pretende saber, em substância, se a directiva, ao prever a isenção de imposto constante do seu artigo 1.º se opõe a essa tributação.

29. Gostaria, finalmente, de observar que a Comissão já se pronunciou sobre esta questão em relação ao imposto cobrado na Áustria, o Normverbrauchsabgabe (NOVA), no quadro do processo de reenvio a título

6 — Conclusões de 25 de Outubro de 2001 no processo Siilin, C-101/00 (acórdão de 19 de Setembro de 2002, Colect., p. I-7487).

prejudicial ainda pendente neste momento no Tribunal de Justiça sob o número C-387/01, no qual porém está primacialmente em causa a compatibilidade do NOVA com os artigos 23.º CE, 25.º CE e 39.º CE e com a Sexta Directiva IVA, tendo o advogado-geral A. Tizzano igualmente já tomado posição sobre ele nas suas conclusões apresentadas nesse processo [7].

em matéria de importação temporária de certos meios de transporte [8], assim como da proposta de directiva do Conselho que estabelece o regime fiscal aplicável aos veículos automóveis de particulares transferidos a título definitivo para outro Estado-Membro no âmbito de uma mudança de residência ou utilizados temporariamente num Estado-Membro distinto do Estado-Membro de matrícula (a seguir «proposta da Comissão») [9].

B — *Principais argumentos das partes*

30. Na opinião de *M. Lindfors* e da *Comissão*, a directiva, ao prever a isenção, opõe-se a uma imposição como a que está em causa no processo principal. Consideram que o autovero é um imposto de consumo cobrado no momento ou com base na importação definitiva, referido no artigo 1.º, n.º 1.

32. A Comissão alega que o artigo 1.º, n.º 1, da directiva proíbe a cobrança de impostos cujo facto gerador seja a importação. Esta proibição não pode ser ultrapassada pelo facto de, em vez da importação, se utilizar outro facto gerador, como a matrícula. A Comissão observa ainda que a directiva deve ser interpretada à luz das disposições referentes à livre circulação de pessoas e de modo a evitar a dupla tributação.

31. M. Lindfors alega, designadamente, que o autovero é cobrado, na realidade, e de acordo com as formalidades de declaração do imposto necessárias, com base na importação do veículo para a Finlândia. Que se trata de um imposto sobre o consumo, na acepção do artigo 1.º, n.º 1, da directiva, decorre indirectamente também do âmbito de aplicação da Directiva 83/182/CEE do Conselho, de 28 de Março de 1983, relativa às isenções fiscais aplicáveis na Comunidade,

33. Pelo contrário, os Governos da *Finlândia*, da *Dinamarca* e da *Grécia*, que apresentaram observações no presente processo, são de opinião que um imposto como o autovero não é abrangido pela isenção prevista no artigo 1.º, n.º 1, da directiva e remetem igualmente para as conclusões do advogado-geral A. Tizzano no processo Weigel [10]. Salientam, em grande medida de

7 — Conclusões do advogado-geral A. Tizzano de 3 de Julho de 2003, Weigel, C-387/01, acórdão de 29 de Abril de 2004, Colect., p. I-4981, p. I-4984, n.ºs 40 a 56.

8 — JO L 105, p. 59, EE 09 F1 p. 156.

9 — COM(1998) 30 final (JO C 108, p. 75), na versão alterada da proposta COM(1999) 165 final (JO C 145, p. 6).

10 — Conclusões citadas na nota 7.

forma concordante, que o autovero não é um imposto cobrado à importação, mas antes de um direito ligado à utilização. Se o veículo não for colocado em serviço na Finlândia — por se tratar, como indicou a título de exemplo o Governo finlandês, de um automóvel que se destina a ser exposto num museu —, o autovero não é devido. Deve, por isso, ser considerado um direito devido pela utilização do veículo ou «direitos cobrados aquando do registo de veículos automóveis», na acepção do artigo 1.º, n.º 2, da directiva, não sendo, assim, abrangido pela isenção fiscal.

34. Na parte em que os governos se pronunciam sobre a proposta da Comissão e sobre a Directiva 83/182, retiram destes textos conclusões relativamente à interpretação do âmbito de aplicação da directiva opostas às de M. Lindfors e da Comissão. Os governos salientam igualmente que os direitos de matrícula como o autovero ainda não estão harmonizados na Comunidade e que, portanto, tem de ser admitida uma eventual dupla tributação como consequência dessa situação. O Governo dinamarquês assinala que a disposição excepcional relativa aos direitos de matrícula de veículos prevista no artigo 1.º, n.º 2, foi introduzida no texto da directiva por iniciativa da Dinamarca no âmbito do Conselho, precisamente para que os direitos de matrícula como o autovero fossem expressamente excluídos do seu âmbito de aplicação.

35. A *Comissão*, como *M. Lindfors*, interpreta a disposição excepcional do artigo 1.º, n.º 2, no sentido de que só abrange os custos e taxas administrativas referentes à matrícula e baseia-se sobretudo no facto de nas versões francesa e inglesa da directiva se falar em «droits» e «fees» relativos à matrícula de veículos.

36. Os governos que apresentaram observações rejeitam esta interpretação por motivos linguísticos e sistemáticos. Especialmente porque, de qualquer forma, nada obsta no plano do direito comunitário à cobrança de taxas para cobertura dos custos administrativos.

C — Apreciação

37. Nos termos do artigo 1.º, n.º 1, da directiva, o âmbito de aplicação desta é extensivo aos impostos sobre o consumo — «impostos sobre o volume de negócios, [...] impostos sobre consumos específicos e outros impostos sobre o consumo» — «normalmente exigíveis na importação definitiva, por um particular, de bens pessoais provenientes de um outro Estado-Membro». Estes impostos sobre o consumo são contrapostos no artigo 1.º, n.º 2, aos «direitos e imposições específicas e/ou periódicas respeitantes à utilização desses bens», aos quais a directiva não é aplicável. Como exemplo de tais direitos são expressamente mencionados «os direitos cobrados aquando do registo de veículos automóveis, os impostos de circulação rodoviária, as taxas de televisão».

38. Para a delimitação do seu âmbito de aplicação, a directiva distingue claramente entre impostos e direitos (sobre o consumo), que estão ligados à importação, e impostos e direitos que incidem sobre a utilização no interior do país.

39. Esta distinção parece à partida suficientemente esclarecedora, na medida em que não se vislumbra por que razão um cidadão comunitário que muda duradouramente de residência para outro Estado-Membro e que nele vive e no qual utiliza bens deve ser isento do pagamento de direitos que são devidos nesse Estado-Membro pela utilização desses bens.

40. Pelo contrário, dos impostos e direitos cobrados à importação de bens resulta sem dúvida um obstáculo fiscal directamente ligado à livre circulação de pessoas.

41. Relativamente à questão de saber quais os impostos ou direitos ligados à importação que podem ser abrangidos pelo artigo 1.º, n.º 1, da directiva, não deve pensar-se nos direitos aduaneiros ou encargos de efeito equivalente previstos nos artigos 23.º CE e 25.º CE, embora apresentem uma característica comum a estes direitos, que é a de serem cobrados à importação ou em razão da passagem da fronteira do Estado-Membro [11]. Uma vez que tais encargos financeiros são proibidos pelo direito primário e que também não podem ser sujeitos a qualquer medida de harmonização nos termos do artigo 99.º CE resulta claro que esta directiva a eles não se refere.

42. Os impostos referidos no artigo 1.º, n.º 1, da directiva são antes as imposições internas — para utilizar o conceito do artigo 90.º CE — ou os impostos indirectos ou, mais precisamente, os impostos sobre o consumo que são devidos na importação.

43. É possível que exemplos de tais impostos não venham actualmente de imediato à ideia, mas não se deve esquecer que a directiva remonta à época anterior à criação do mercado único em 1 de Janeiro de 1993 e dos progressos obtidos neste contexto no domínio da eliminação dos obstáculos fiscais ao comércio intracomunitário de mercadorias. Nessa época, os Estados-Membros podiam ainda cobrar impostos sobre o volume de negócios na importação ou outros impostos (específicos) sobre o consumo ligados fiscalmente à importação de uma mercadoria [12].

11 — V., entre outros, o acórdão de 17 de Junho de 2003, De Danske Bilimportorer (C-383/01, Colect., p. I-6065, n.º 34).

12 — Como exemplo v. o IVA à importação belga, que também incidia sobre os automóveis, que foi objecto do acórdão de 3 de Outubro de 1985, Profant (249/84, Recueil, p. 3237).

44. No que se refere ao IVA, e como condição da eliminação das fronteiras fiscais, a Directiva 91/680/CEE [13] suprimiu, no comércio intracomunitário, o princípio da tributação na importação e substituiu-o pelo conceito de tributação da aquisição no Estado-Membro de origem. Desde então, o IVA à importação só é admitido no quadro do comércio com países terceiros.

45. É verdade que os Estados-Membros, nos termos do artigo 33.º da Sexta Directiva, continuam a poder manter ou introduzir, segundo a sua livre apreciação, os impostos sobre o consumo e outros impostos indirectos que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios na acepção da Sexta Directiva e que não impeçam o funcionamento do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado [14]. No entanto, relativamente aos impostos sobre o consumo — como aos impostos específicos de consumo sobre os veículos automóveis —, é necessário observar que, de acordo com o artigo 3.º, n.º 3, da chamada Directiva-quadro 92/12/CEE [15], estas imposições não podem «dar origem [...] a formalidades na passagem das fronteiras nas trocas comerciais entre Estados-Membros». E, assim, a faculdade de os Estados-Membros introduzirem ou manterem impostos específicos de consumo que se baseiam fiscalmente na importação ou na passagem da fronteira, é fortemente limitada *de facto* mas não totalmente excluída [16].

46. Não pretendo aprofundar mais estas reflexões, mas elas devem-nos conduzir a analisar a inclusão de um imposto com as características do autovero na isenção prevista na directiva.

47. Segundo a AVL, o autovero está ligado à matrícula ou à colocação em serviço na Finlândia.

48. No entanto, a própria Comissão, como M. Lindfors, consideram que a isenção prevista no artigo 1.º, n.º 1, da directiva se refere a impostos que têm a importação como facto gerador. Argumentam que o autovero deve ser considerado, na realidade, um imposto cobrado à importação, apesar de os critérios de incidência previstos na AVL serem a matrícula ou a colocação em serviço.

13 — Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva 77/388/CEE (JO L 376, p. 1).

14 — V., entre outros, os acórdãos de 13 de Julho de 1989, Wisselink (93/88 e 94/88, Colect., p. 2671, n.º 17), e de 8 de Julho de 1986, Kerrutt (73/85, Colect., p. 2219, n.º 22).

15 — Directiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de Fevereiro de 1992, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (JO L 76, p. 1).

16 — Sobre este ponto, v. também Jatzke, *Das neue Verbrauchsteuerrecht im EG-Binnenmarkt*, Steuerrecht 1 (1993), 41 (42). Para um exemplo de um imposto especial de consumo cobrado sobre veículos automóveis à importação, v., designadamente, o acórdão de 23 de Outubro de 1997, Comissão/Grécia (C-375/95, Colect., p. I-5981).

49. Na audiência, o Governo finlandês argumentou, em minha opinião de forma convincente, que a declaração do autovero ou o seu pagamento, na prática, não têm de ocorrer no momento da passagem da fronteira ou da importação e que as formalidades aduaneiras a que se refere M. Lindfors se reportam à importação de países terceiros. Mas das modalidades práticas da importação não se pode concluir que um imposto como o autovero é, na realidade, um imposto cobrado no momento ou com base na importação.

50. Considero mais decisivo o argumento da Comissão de que um imposto como o autovero, que está formalmente ligado à matrícula ou à colocação em circulação, deve ser considerado um imposto sobre o consumo ou um imposto sobre o volume de negócios, na acepção do artigo 1.º, n.º 1, da directiva, e que esta disposição não pode ser contornada estabelecendo como facto gerador do imposto um facto diferente da importação.

51. Relativamente a este ponto, deve, em primeiro lugar, observar-se que — como o Governo finlandês ilustrou com o exemplo de um automóvel que se destina a ser exposto num museu — um imposto como o autovero não funciona como um «puro» imposto de consumo cobrado na importação, porque, apesar da importação para a Finlândia, a obrigação tributária não se constitui enquanto o automóvel aí não for colocado em circulação ou matriculado.

52. Sem dúvida pode argumentar-se que a matrícula ou a colocação em circulação constituem, na realidade, um elemento de conexão fiscal na prática comparável à importação, uma vez que, na maior parte dos casos de automóveis introduzidos noutro Estado-Membro, pode partir-se do princípio de que o veículo vai também ser utilizado.

53. O Tribunal de Justiça, num contexto diferente do actual, no seu acórdão no processo 391/85, discutiu o argumento da Comissão de que a taxa de matrícula então em vigor na Bélgica para automóveis novos era, na realidade, um imposto sobre o valor acrescentado. O Governo belga alegou, designadamente, que os dois impostos se deviam distinguir, por se basearem em factos geradores diferentes (entrega/matrícula) [17].

54. O Tribunal de Justiça esclareceu que «esta tese só poderia ser aceite se os dois tributos fossem efectivamente independentes um do outro». Naquele acórdão, o Tribunal de Justiça, em conclusão, negou a autonomia da taxa de matrícula, a partir do pressuposto de que, naquele, existia uma ligação directa entre a taxa de matrícula e o IVA, através de um mecanismo de imputação, que apagava a

17 — Acórdão de 4 de Fevereiro de 1988, Comissão/Bélgica, 391/85, Colect., p. 579, n.os 14 e 22.

diferença entre os factos geradores respectivos dos dois tributos [18].

55. No caso presente, o autovero não tem uma ligação directa comparável com um IVA a pagar à importação. Assim, a diferença entre um imposto como o autovero e um imposto sobre o consumo à importação parece ser suficientemente relevante na perspectiva dos respectivos factos geradores para que o primeiro não possa ser equiparado ao segundo, na perspectiva do artigo 1.°, n.° 1, da directiva.

56. Considero, por isso, que um imposto como o autovero não é um imposto sobre o volume de negócios exigível na importação, um imposto específico sobre o consumo ou outro imposto sobre o consumo, na acepção do artigo 1.°, n.° 1, da directiva. As anteriores observações tornaram no entanto claro que estes conceitos fiscais não são susceptíveis de uma diferenciação nítida e que o facto, por si só, de um imposto ser cobrado na sequência ou como condição de uma matrícula não exlcui que possa ser considerado uma espécie de imposto sobre o consumo cobrado na importação.

57. Neste contexto, deve passar-se agora à análise do artigo 1.°, n.° 2, da directiva. Das propostas de directiva daquela época decorre que este número, que não constava da proposta da Comissão, foi introduzido na directiva para levar em conta o desejo de alguns Estados-Membros para que o âmbito de aplicação da directiva fosse precisado [19]. Esta disposição remete expressamente também para os «direitos cobrados aquando do registo de veículos automóveis», o que, na opinião dos governos que apresentaram observações, abrange impostos como o autovero.

58. Por diversas razões, não me convence a opinião da Comissão de que apenas podem ser abrangidos por essa disposição os impostos eventualmente cobrados para a cobertura dos custos administrativos no momento da matrícula.

59. Por um lado, sobretudo o Governo dinamarquês, em especial na audiência, alegou com razão que este entendimento não é sustentável a partir de uma interpretação puramente literal do artigo 1.°, n.° 2, da directiva. Tendo em conta que os Estados-Membros têm métodos e tradições fortemente diferenciados no domínio da tributação, nesta matéria exige-se, desde o início, bastante precaução. Se se pode reconhecer que existe no texto francês um indício que aponta no sentido da opinião expressa pela Comissão relativamente à diferenciação entre «taxes» e «droits», esse indício prati-

18 — *Ibidem*, n.° 25.

19 — Documento interno n.° 6205/79 do grupo de trabalho do Conselho sobre finanças de 23 de Abril de 1979, p. 3, apresentado pelo Governo dinamarquês, com a autorização do Conselho, como anexo ao documento em que manifestava a sua posição.

camente não existe, por exemplo, na versão alemã, que utiliza os conceitos de «Steuern» e de «Abgaben», pois ambos os conceitos podem ser largamente utilizados como sinónimos.

60. Por outro lado, os «direitos cobrados aquando do registo de veículos automóveis» são mencionados no artigo 1.º, n.º 2, da directiva como exemplo de impostos devidos pela utilização de bens importados. Mas este não seria o caso de um imposto *para a cobertura dos custos administrativos ou para o pagamento da prestação de serviços administrativos.*

61. Assim, deve declarar-se que a circunstância de um imposto como o «autovero» não ser periódico e ser exigível independentemente das circunstâncias e do período durante o qual o veículo é realmente utilizado depois da matrícula, não se opõe à qualificação deste imposto como direito respeitante à utilização na acepção da directiva. É o que resulta, desde logo, do facto de os direitos na acepção do artigo 1.º, n.º 2, da directiva poderem não ser apenas direitos periódicos (literalmente, «direitos e imposições específicas e/ou periódicas»).

62. Resulta dos autos e das alegações do Governo finlandês que, do ponto de vista legal, a colocação em circulação ou a utilização de um veículo na Finlândia só é, em princípio, permitida após a realização da matrícula [20]. A cobrança do autovero é uma condição da utilização (legal) de um veículo na Finlândia.

63. Semelhante imposto poderia ser considerado com razão um direito ou imposição pela utilização, que é expressamente excluída do âmbito de aplicação da directiva pelo seu artigo 1.º, n.º 2.

64. Além disso, contrariamente à opinião expressa por M. Lindfors, não pode concluir-se sem mais do facto de a isenção fiscal concedida na Directiva 83/182, que se refere à importação meramente temporária de veículos automóveis, também abranger direitos de matrícula, que esses direitos também devam ser abrangidos pela isenção prevista na Directiva 83/183, relativa à importação definitiva de veículos.

65. As partes no processo já se pronunciaram sobre a proposta da Comissão relativa ao regime que substituirá estas directivas, nos termos do qual a proibição de tributação passa expressamente a aplicar-se aos direitos de matrícula como o autovero [21]. Como

20 — Assim considerada, a colocação em circulação na Finlândia podia constituir um facto gerador alternativo, o que asseguraria, em qualquer caso, que a dívida fiscal nos termos da Autoverolaki se constituiria quando o veículo, em violação da lei, fosse posto em circulação sem matrícula.

21 — V. artigo 1.º, em conjugação com o anexo I da proposta da Comissão.

resulta dos seus considerandos, a proposta visa eliminar os problemas relativos à tributação de veículos em ligação com uma mudança de residência, de tal forma que nesta proposta manifestamente se considera que a isenção prevista na actual directiva (ainda) não se refere a direitos de matrícula [22]. Mas daqui não pode retirar-se certamente um critério seguro para a interpretação do sentido da actual directiva.

66. Por fim, deve analisar-se o argumento da Comissão, de acordo com o qual a directiva deve ser interpretada à luz dos objectivos prosseguidos com a harmonização fiscal e das liberdades fundamentais.

67. Não há dúvidas de que se aplica a esta directiva, como à Directiva 83/182, a afirmação de que «as disposições da directiva devem ser interpretadas à luz dos objectivos fundamentais prosseguidos pelo esforço de harmonização em matéria de IVA, tais como, nomeadamente, a promoção da livre circulação de pessoas e de mercadorias e a prevenção dos casos de dupla tributação» [23].

68. No entanto, em minha opinião, não podem daqui ser retiradas quaisquer conclusões com base na directiva relativamente aos impostos sobre veículos ligados à matrícula como o autovero, os quais, como acima afirmado, estão excluídos do âmbito de aplicação da directiva.

69. Além disso, o princípio da proibição da dupla tributação — o qual, como decorre da citada jurisprudência [24], prossegue o fim da harmonização no domínio dos impostos sobre o valor acrescentado —, trazido à discussão pela Comissão, não se aplica automaticamente a qualquer tipo de imposto.

70. No âmbito da tributação de veículos automóveis, o Tribunal de Justiça declarou, no seu acórdão no processo Cura Anlagen, que os Estados-Membros são livres de exercer a sua competência fiscal neste domínio e que a matrícula constitui o «corolário natural do exercício desta competência fiscal». Os Estados-Membros podem «repartir entre si esta competência fiscal [...] e celebrar entre si acordos que garantam que um veículo só é objecto de tributação indirecta num dos Estados signatários» [25].

22 — Neste sentido também o advogado-geral A. Tizzano nas suas conclusões no processo C-387/01, já citadas na nota 7, n.os 51 e 52.

23 — Acórdão de 29 de Maio de 1997, Klattner (C-389/95, Colect., p. I-2719, n.º 25); v. também, entre outros, os acórdãos 249/84, citado na nota 12, n.º 25, de 6 de Julho de 1988, Ledoux (127/86, Colect., p. 3741, n.º 11), e de 23 de Abril de 1991, Ryborg (C-297/89, Colect., p. I-943, n.º 13).

24 — V. nota *supra*.

25 — V. o acordão C-451/99, já citado na nota 4, n.os 40 e 41.

71. Daqui resulta que, no estado actual do direito comunitário relativo aos impostos ligados à matrícula, como o autovero, as consequências da falta de harmonização neste domínio, como a dupla tributação, têm de ser admitidas — quando muito, esta poderia ser evitada através da adopção pelos Estados-Membros de medidas voluntárias.

72. Na sequência de quanto precede, deve responder-se à questão prejudicial que o artigo 1.º da directiva não se opõe à cobrança de um imposto como o «autovero», que incide sobre veículos automóveis importados de um Estado-Membro para outro como bens incluídos numa mudança de residência.

V — **Conclusão**

73. Nestes termos, proponho ao Tribunal de Justiça que responda da seguinte forma à questão prejudicial:

«O artigo 1.º da Directiva 83/183/CEE do Conselho, de 28 de Março de 1983, relativa às isenções fiscais aplicáveis às importações definitivas de bens pessoais de particulares provenientes de um Estado-Membro, deve ser interpretado no sentido de que não se opõe à cobrança de um imposto como o imposto automóvel previsto na «autoverolaki», que incide sobre veículos automóveis importados de um Estado-Membro para outro como bens incluídos numa mudança de residência.»