CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL F. G. JACOBS apresentadas em 22 de Fevereiro de 1990 *

Senhor Presidente,
Senhores Juízes,

1. O presente processo tem a sua origem num litígio entre a Comissão e a República Federal da Alemanha relativamente ao tratamento de determinadas operações para efeitos dos recursos próprios das Comunidades.

2. A decisão do Conselho de 21 de Abril de 1970 (Decisão 70/243 relativa à substituição das contribuições financeiras dos Estados-membros por recursos próprios das Comunidades, JO L 94 de 28.4.1970, p. 19) introduziu um sistema de recursos próprios nas Comunidades. Esta decisão (adiante «decisão sobre os recursos próprios») prevê que os direitos niveladores agrícolas e outros direitos instituídos no quadro da política agrícola comum [artigo 2.°, alínea a)] bem como os direitos da pauta aduaneira comum e outros direitos aduaneiros [artigo 2.°, alínea b)] constituem recursos próprios a inscrever no Orçamento das Comunidades. Dado que as receitas provenientes destas fontes não são suficientes para equilibrar o orçamento, o n.° 1 do artigo 4.° prevê que os recursos próprios das Comunidades abranjam ainda os provenientes do imposto sobre o valor acrescentado (adiante «IVA»), as quais são obtidas mediante a aplicação de uma taxa não superior a determinada percentagem duma matéria colectável determinada de modo uniforme para os Estados-membros, de acordo com regras comunitárias. A taxa máxima, que era inicialmente de 1 %, foi aumentada para 1,4 % em 1985 e fixada a este nível pela Decisão 88/376 do Conselho, relativa ao sistema de recursos próprios das Comunidades (JO L 185, p. 24), decisão que introduziu igualmente um novo tipo de recursos próprios baseado na soma dos PNB dos Estados-membros. Os recursos próprios das Comunidades são cobrados pelos Estados-membros e transferidos para a Comunidade.

3. As normas relativas ao financiamento do orçamento das Comunidades pelos recursos próprios não entraram plenamente em vigor antes de 1980. Uma das etapas necessárias era o estabelecimento de uma matéria colectável uniforme para os recursos IVA, o que foi realizado pela sexta directiva (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). O artigo 2.° desta directiva estabelece que estão sujeitas ao IVA todas as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade. Os artigos 13.° a 16.° isentam, no entanto, determinadas actividades.

4. O n.° 3, alínea b), do artigo 28.°, que faz parte do título XVI «Disposições transitórias», permite aos Estados-membros, durante um período transitório, «continuar a isentar as operações enumeradas no anexo

* Língua original: inglês.

F, nas condições em vigor no Estado-membro...». As operações enumeradas no anexo F incluem, no n.° 5, «prestações de serviços e as entregas de bens acessórios das referidas prestações, efectuadas pelos serviços públicos postais no domínio das telecomunicações».

5. O Regulamento n.° 2892/77 do Conselho define as regras segundo as quais é determinada a matéria colectável dos recursos IVA (JO L 336, p. 8; EE 01 F2 p. 83). No seu artigo 3.°, n.° 1, deixa aos Estados-membros a possibilidade de escolherem entre dois métodos, o método A e o método B. De facto, ressalta do processo que todos os Estados-membros optaram pelo método B, o qual consiste em calcular a referida matéria colectável dos recursos IVA dividindo o total das receitas líquidas do IVA cobradas pelo Estado-membro pela taxa de IVA, expressa numa fracção, ou, se várias taxas de IVA são aplicadas, dividindo esse total pela taxa média ponderada do IVA, igualmente expressa numa fracção (artigo 6.°). O resultado traduz-se em suprimir as incidências das diferentes taxas de IVA e fazer assentar efectivamente os recursos IVA sobre o volume de negócios de todas as operações consideradas como sujeitas ao IVA.

6. As normas do Regulamento n.° 2892/77 relativas às operações a ter em conta para determinar a matéria colectável são determinantes no caso em apreço. O n.° 1 do artigo 2.° do referido Regulamento n.° 2892/77 prevê que a matéria colectável dos recursos IVA será determinada a partir das operações tributáveis referidas no artigo 2.° da sexta directiva, com excepção das operações definitivamente isentas nos termos dos artigos 13.° a 16.° desta directiva. Nos termos do n.° 2, terceiro travessão, do artigo 2.°, as operações que os Estados-membros continuem a isentar, nos termos do n.° 3, alínea b), do artigo 28.° da sexta directiva (isto é, as que apenas são isentas a título transitório) «devem ser tidas em conta para a determinação dos recursos IVA» O n.° 2 do artigo 9.° estabelece no segundo travessão:

«No que se refere às operações enumeradas no anexo F da Directiva 77/388/CEE que os Estados-membros continuam a isentar por força do disposto no n.° 3, alínea b), do artigo 28.° da referida directiva, os Estados-membros calcularão a matéria colectável dos recursos IVA como se tais operações fossem tributadas.»

7. A vigência do Regulamento n.° 2892/77, inicialmente limitada a cinco anos, foi prolongada pelos regulamentos do Conselho n.os 3550/82 (JO L 373, p. 1) e 3735/85 (JO L 356, p. 1). O Regulamento n.° 1553/89 do Conselho, relativo ao regime uniforme definitivo da cobrança dos recursos próprios provenientes do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 155, p. 9), em vigor desde 1 de Janeiro de 1989, que substituiu e revogou, em grande parte, o Regulamento n.° 2892/77, prevê um único método de cálculo da matéria colectável dos recursos IVA, o qual corresponde ao antigo método B (artigo 3.°). As mencionadas disposições do n.° 2 do artigo 2.° e do n.° 2 do artigo 9.° do Regulamento n.° 2892/77 são retomadas no Regulamento de 1989 (n.° 2 do artigo 2.° e n.° 2 do artigo 6.°).

8. Nos termos do n.° 3, alínea b), do artigo 28.° e do anexo F da sexta directiva, a República Federal da Alemanha isenta de IVA as operações do Deutsche Bundespost (correios federais alemães) no domínio das telecomunicações. Desta isenção resulta que o Bundespost não pode invocar o n.° 2 do artigo 17.° da sexta directiva que autoriza o sujeito passivo a deduzir do imposto de que é devedor o IVA devido ou pago em relação a bens ou serviços que lhe tenham sido for-

necidos, desde que os referidos bens ou serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis. Ora, entre 1980 e 1985, a República Federal da Alemanha deduziu efectivamente, com vista à determinação da matéria colectável dos recursos IVA para as operações do Bundespost no sector das telecomunicações, do valor total das referidas operações, o montante do IVA que o Bundespost tinha pago pelos bens e serviços que lhe tinham sido fornecidos com vista a essas operações. No caso em apreço, a Comissão alega essencialmente que a República Federal da Alemanha não tinha o direito de efectuar essa dedução.

9. O litígio gira em torno da interpretação do n.° 2 do artigo 9.° do Regulamento n.° 2892/77, que impõe aos Estados-membros a determinação da matéria colectável dos recursos IVA para as operações isentas, referidas no anexo F, «como se tais operações fossem tributadas». Segundo a Comissão, esta disposição significa que a totalidade do valor das operações em questão deve ser incorporado na matéria colectável, sem qualquer dedução do «imposto a montante» implicitamente contido no respectivo valor. De acordo com o Governo da República Federal da Alemanha, isto significa que, sobre todos os aspectos a ter em conta, as operações em questão devem ser tratadas como se fossem tributadas e, se o fossem, a dedução do imposto pago a montante seria possível nos termos do n.° 2 do artigo 17.° da sexta directiva. Ambas as partes se baseiam na letra do n.° 2 do artigo 9.°, no sistema geral da legislação comunitária e nos seus objectivos.

10. Por si só, a letra do n.° 2 do artigo 9.° do Regulamento n.° 2892/77 não me parece corroborar de forma concludente a posição de qualquer das partes. Se nos atermos ao seu sentido literal, a obrigação de calcular a matéria colectável para as operações referidas no anexo F, «como se tais operações fossem tributadas» parece apontar no sentido da tese defendida pela República Federal da Alemanha. Por outro lado, a letra desta disposição pode igualmente entender-se como significando apenas que as operações em questão, embora isentas, devem ser incorporadas na matéria colectável dos recursos próprios; noutras palavras, pode significar que essa operações devem ser equiparadas a operações tributáveis apenas com esta finalidade precisa, mas que não devem ser tratadas, para todos os efeitos, como se fossem tributadas.

11. No que respeita ao sistema geral da legislação, a República Federal da Alemanha alega que um dos princípios fundamentais do sistema do IVA, que encontra a sua expressão designadamente no artigo 11.° da sexta directiva, é o de que o IVA apenas incide sobre o valor líquido dos bens ou serviços em cada estádio de produção ou de distribuição, mas não sobre o IVA já devido ou pago em cada estádio. O método da Comissão implica a inclusão de um elemento de «imposto sobre imposto» na matéria colectável dos recursos próprios, violando o princípio do valor líquido. A República Federal da Alemanha alega ainda que este princípio é apoiado pela jurisprudência do Tribunal, designadamente nos dois acórdãos Schul (15/81, Recueil 1982, p. 1409, e 47/84, Recueil 1985, p. 1491).

12. A Comissão não contesta que o princípio do valor líquido é fundamental, mas salienta, com razão, que este não é absoluto. Na verdade, o princípio é desrespeitado quando existe uma operação isenta numa cadeia de operações tributáveis. Quando um fornecimento de mercadorias ou de serviços entra na categoria das operações isentas, o

fornecedor não está autorizado a deduzir o imposto por ele pago aos seus próprios fornecedores, pelo que este se repercute no preço de venda como um encargo oculto. O adquirente dos referidos bens ou serviços não pode igualmente deduzir esse encargo oculto da sua própria carga fiscal, resultando daí uma acumulação de impostos (ou imposto sobre imposto) contrária ao princípio do valor líquido. O total das receitas IVA provenientes de tal cadeia de operações inclui um elemento de dupla tributação que integra a matéria colectável dos recursos próprios. Deste modo, é precisamente quando existem operações isentas que a matéria colectável dos recursos IVA pode incluir como elemento oculto um imposto pago a montante que não é dedutível.

13. Além disso, a jurisprudência do Tribunal aponta no sentido da tese segundo a qual o princípio do valor líquido não é absoluto. No seu recente acórdão de 5 de Dezembro de 1989, ORO Amsterdam Beheer BV e Concerto BV/Inspecteur der Omzetbelasting (C-165/88), o Tribunal salienta que a solução dos dois acórdãos Schul, invocados no caso em apreço pela República Federal da Alemanha, se baseava não num princípio geral de proibição de uma acumulação de impostos, mas no artigo 95.° do Tratado que proíbe os impostos nacionais discriminatórios em relação aos bens importados (n.° 18 do acórdão). No mesmo acórdão, o Tribunal reconheceu também que a harmonização do IVA era ainda apenas parcial e que, embora o objectivo da legislação comunitária seja excluir a acumulação de imposto, tal objectivo não tinha ainda sido plenamente alcançado (n.os 22 e 23). Por esta razão, o Tribunal declarou, que no seu actual estádio de evolução, o direito comunitário não se opõe à aplicação de uma legislação nacional que, para o cálculo do IVA devido pela venda de bens usados, comprados por empresas a particulares não sujeitos a imposto, para revenda, não autoriza a dedução do imposto incorporado no preço de aquisição dos referidos bens. Parece, pois, que do princípio do valor líquido não pode ser retirada qualquer conclusão definitiva.

14. Relativamente aos objectivos da regulamentação comunitária, a Comissão procurou demonstrar que, com o método utilizado pela República Federal da Alemanha, o nível da taxa do IVA tinha repercussões directas sobre a matéria colectável dos recursos IVA, em contradição com o objectivo de neutralidade pretendido pelo sistema de recursos próprios provenientes do IVA. A Comissão salienta que o método alemão implica que uma parte das receitas provenientes do IVA seja directamente deduzida da matéria colectável e alega que, na medida em que o montante das referidas receitas depende do nível da taxa do IVA, tal dedução permite uma incidência da taxa sobre a matéria colectável dos recursos IVA e, assim, sobre o montante destes recursos próprios.

15. No entanto, a República Federal da Alemanha consegue, em meu entender, refutar este argumento. De facto, admite que o valor do imposto a montante e, assim, a importância da dedução efectuada segundo o seu método de cálculo, varia efectivamente de acordo com a taxa de IVA praticada, salientando no entanto que, na medida em que o montante da dedução corresponde sempre, com exactidão, à importância do imposto pago a montante, não pode existir qualquer incidência sobre a matéria colectável dos recursos IVA, dado que esta corresponde sempre à soma do valor de aquisição líquido e do valor acrescentado no estádio da operação isenta. Isto não deve suscitar qualquer admiração, já que o método de cálculo utilizado pela República Federal da Alemanha consiste em simular o

caso normal da tributação, no qual, como refere a própria Comissão, a taxa do IVA não pode ter qualquer repercussão sobre a matéria colectável. Na verdade, é evidente que é o método da Comissão, e não o da República Federal da Alemanha, que é incompatível com o objectivo da neutralidade. Como o método da Comissão pressupõe a inclusão do valor do imposto pago a montante na matéria colectável, e como esta importância varia de acordo com a taxa do IVA aplicada, é com este método que os aumentos ou diminuições da taxa do IVA podem ter repercussões directas sobre a matéria colectável dos recursos próprios e, portanto, sobre o respectivo montante.

16. Esta consideração não é, no entanto, decisiva. Parece-me que a resposta deve ser procurada à luz dos objectivos mais amplos da regulamentação comunitária e da função específica do n.° 2 do artigo 9.° do Regulamento n.° 2892/77. O objectivo desse regulamento, emconformidade com a decisão sobre os recursos próprios, é o de estabelecer uma matéria colectável uniforme dos recursos IVA. Do mesmo modo, um dos objectivos da sexta directiva é o de facilitar a determinação desta matéria colectável uniforme mediante a adopção de regras comuns de cobrança do IVA. Na noção de matéria colectável uniforme está implicito o objectivo de garantir uma repartição justa e coerente da carga dos recursos próprios entre os Estados-membros ou, para retomar as palavras utilizadas pelo advogado-geral Darmon nas conclusões por ele apresentadas no processo 107/84, Comissão/Alemanha, Recueil 1985, p. 2655, de garantir «um sistema igual de contribuição para cada Estado-membro» (p. 2659 e 2662).

17. Note-se que o n.° 1 do artigo 2.° do Regulamento n.° 2892/77 estabelece como princípio de base que os recursos IVA devem ser determinados a partir de operações tributáveis definidas no artigo 2.° da sexta directiva, com excepção das operações definitivamente isentas nos termos da mesma directiva. As disposições transitórias do n.° 3 do artigo 28.° da sexta directiva permitem aos Estados-membros continuar a aplicar o imposto às operações definitivamente isentas (n.° 3, alínea a), do artigo 28.° e anexo E), isentar as operações normalmente tributáveis (n.° 3, alínea b), do artigo 28.° e anexo F) ou conceder aos fornecedores a faculdade de optarem pela tributação das operações normalmente isentas [n.° 3, alínea c), do artigo 28.° e anexo G]. É óbvio que, a não ser que haja uma correcção, o recurso a estas disposições transitórias pode alterar a matéria colectáveluniforme prevista no n.° 1 do artigo 2.° do Regulamento n.° 2892/77. A meu ver, a função do n.° 2 do artigo 9.° do Regulamento n.° 2892/77 é efectuar essa correcção.

18. É assim que os primeiro e terceiro travessões do n.° 2 do referido artigo 9.° prevêem que as operações referidas no n.° 3, alínea a), do artigo 28.° e no anexo E da sexta directiva tal como as enumeradas no n.° 3, alínea c), do artigo 28.° e no n.° 1, alínea a) do anexo G podem ser tratadas, para efeitos da determinação da matéria colectável dos recursos próprios como se estivessem isentas: esta solução está de acordo com a lógica da isenção definitiva destas operações prevista pela sexta directiva e garante a possibilidade de determinar uniformemente a matéria colectável dos recursos próprios para estas operações, qualquer que seja a utilização feita pelos Estados-membros das disposições transitórias. Ao invés, o segundo travessão, do n.° 2 do artigo 9.° (que é a disposição em causa no caso em apreço) prevê que as operações enumeradas no n.° 3, alínea b), do artigo 28.° e no anexo F da sexta directiva devem ser trata-

das como se fossem tributadas: isto é consistente com a situação tributária destas operações nos termos da sexta directiva e, além disso, restabelece a igualdade de tratamento dos Estados-membros no que respeita à determinação da matéria colectável dos recursos próprios.

19. A função do disposto no n.° 2, segundo travessão, do artigo 9.° é assim a de anular o efeito da isenção transitória das operações referidas no anexo F, reintroduzindo na matéria colectável dos recursos IVA, os recursos que de outro modo se perderiam, dada a isenção, bem como de alcançar um resultado que seja neutro entre os Estados-membros que optam pela isenção transitória e aqueles que não o fazem. Para este efeito, basta reconstituir o montante que integraria a matéria colectável se as operações em questão fossem tributadas.

20. No entanto, se este princípio é exacto, resta o problema de saber como deve ser aplicado. A dificuldade resulta do facto de, na medida em que o n.° 2 do artigo 9.° se refere a uma situação hipotética (a situação que existiria se as operações fossem tributadas), não existe qualquer método cuja exactidão seja evidente para o cálculo do montante que deve ser reintegrado na matéria colectável. A dificuldade de elaborar um método que dê aproximadamente o resultado exacto é, sem dúvida, ilustrada pelo facto de a República Federal da Alemanha ter utilizado, em momentos diversos, três métodos de cálculo diferentes. Ressalta dos autos que, de 1980 a 1982, o método seguido consistia em efectuar uma dedução com uma taxa fixa de 13 % sobre o valor das operações do Bundespost no sector das telecomunicações, dado que se partia do princípio que esta taxa correspondia ao valor do imposto pago a montante. Em 1983, a República Federal da Alemanha passou a utilizar o método em questão no presente processo, ao mesmo tempo que sujeitava a uma revisão os cálculos por ela efectuados relativamente aos anos anteriores. Por último, em 1987, adoptou ainda um outro método de cálculo concebidode forma a suprimir o elemento de «imposto sobre imposto» contido no valor das operações.

21. Mas, ainda que o princípio seja de difícil aplicação, tal não significa que seja incorrecto. De qualquer modo, parece-me evidente que o método preconizado pela Comissão não é aceitável, dado que não permite de modo algum ter em conta o montante do imposto pago pelo Bundespost como parte do custo de aquisição de bens e serviços. Dado que, na falta de um direito à dedução, este montante normalmente é repercutido sobre os clientes do Bundespost, o método da Comissão leva necessariamente a estabelecer o valor das operações em causa a um nível sensivelmente superior ao que seria obtido se essas operações fossem tributáveis e se o direito à dedução existisse. O método da Comissão vai, assim, além do necessário para alcançar o objectivo de reconstituição da matéria colectável e, na medida em que penaliza, na prática, os Estados-membros que optam pela isenção prevista no n.° 3, alínea b), do artigo 28.° da sexta directiva, é incompatível com o objectivo da igualdade de tratamento subjacente à legislação sobre os recursos próprios.

22. O método preconizado pela República Federal da Alemanha é criticável, é certo, na medida em que pressupõe que o volume de negócios das operações do Bundespost no sector das telecomunicações sofreria uma diminuição correspondente ao valor exacto do imposto pago a montante, se essas operações fossem tributadas de modo que Bundespost pudesse assim exercer o direito à

dedução do imposto pago a montante. Como salienta a Comissão, não é possível, na prática, prever qual seria o comportamento do Bundespost se as referidas operações fossem tributadas: poderia optar por não repercutir sobre os seus clientes a totalidade ou parte da vantagem resultante da dedução.

23. Apesar deste factor de incerteza contido no método de cálculo utilizado pela República Federal da Alemanha, este método parece-nos ter maiores possibilidades de se aproximar do resultado correcto que o proposto pela Comissão, que nada prevê para ter em conta o imposto pago a montante e incluído nas operações do Bundespost. De qualquer modo, não se torna necessário, para efeitos do presente processo, avalizar qualquer método concreto. Basta verificar que, em geral, a posição da República Federal da Alemanha é correcta e que a Comissão não conseguiu demonstrar a correcção do seu ponto de vista.

24. A Comissão invoca outros argumentos a favor do seu próprio método de cálculo e contra o utilizado pela República Federal da Alemanha. Alega, assim, que o seu método é mais simples, mais facilmente verificável e que dá origem a uma matéria colectável mais ampla (e portanto a recursos próprios mais elevados) que o método oposto. Salienta igualmente que, se o método da República Federal da Alemanha prevalecesse, daí resultaria que, devido ao prazo de três anos previsto para a rectificação dos relatórios dos recursos IVA pelo artigo 10.°-B do Regulamento n.° 2892/77 (acrescentado pelo artigo 9.° do Regulamento n.° 3625/83 do Conselho, JO L 360, p. 1), outros Estados-membros que tivessem igualmente aplicado o método de cálculo da Comissão para as operações referidas no anexo F sofreriam uma desvantagem permanente em relação à República Federal da Alemanha. Estes argumentos são, sem dúvida, bem fundamentados do ponto de vista prático, mas não podem sobrepor-se ao objectivo evidente da legislação relativa aos recursos próprios.

25. Em consequência, concluo propondo que a acção seja considerada improcedente e que a Comissão seja condenada nas despesas.