CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL SIEGBERT ALBER

apresentadas em 18 de Março de 1999 *

A — Introdução

1. Os presentes autos suscitam o problema de saber se os impostos para a promoção do turismo revestem o carácter de impostos sobre o volume de negócios, cuja criação ou manutenção em vigor são proibidas pelo direito comunitário. Para o solucionar, o Verwaltungsgerichtshof Wien (Áustria) submeteu ao Tribunal de Justiça questões referentes à compatibilidade dos impostos a favor do turismo instituídos no Tirol, na Caríntia e na Estíria com 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 [1] (a seguir «Sexta Directiva»). Estes impostos são qualificados de «contribuição a título de pessoa interessada» na Estíria (Steiermärkisches Tourismusgesetz), de «contribuição obrigatória» no Tirol (Tiroler Tourismusgesetz) e de «imposto de turismo» na Caríntia. A seguir, todos os três serão designados conjuntamente «imposto a favor do turismo».

2. Em todos os recursos intentados no Verwaltungsgerichtshof Wien, os recorrentes pedem a anulação dos avisos de liquidação litigiosos pela razão de os impostos em questão não serem do tipo dos que podem ser mantidos em vigor ou introduzidos nos termos do artigo 33.º da Sexta Directiva.

3. Na sua versão que resulta da Directiva 91/680/CEE [2] 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, este artigo dispõe:

«1. Salvo o disposto noutras normas comunitárias, designadamente nas disposições comunitárias em vigor relativas ao regime geral da detenção, circulação e controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, as disposições da presente directiva não impedem que um Estado-Membro mantenha ou introduza impostos sobre os contratos de seguros, sobre os jogos e apostas, sobre consumos especiais, direitos de registo, e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas *que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios,* desde que esses impostos, direitos e taxas não dêem origem, nas trocas comerciais entre Estados-Membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira» [3].

* Língua original: alemão.

1 — JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

2 — JO L 376, p. 1.

3 — O sublinhado é meu.

As disposições nacionais aplicáveis

4. O *direito da Estíria:* Nos termos do n.º 1 do artigo 27.º da Steiermärkisches Tourismusgesetz 1992 (lei do *Land* da Estíria sobre o turismo), as «pessoas interessadas pelo turismo» [que são, nos termos da definição que consta do ponto 5 do n.º 1 da Tourismusgesetz [4], todas as pessoas «directa ou indirectamente interessadas pelo turismo, de um ponto de vista económico, na Estíria», «que exerçam na Estíria, de forma independente, uma actividade comercial ou profissional na acepção do artigo 2.º da Umsatztsteuergesetz 1972 (lei do imposto sobre o volume de negócios)» e que «tenham, para esse efeito, num município turístico do Land, sede, implantação ou estabelecimento...» devem, por cada ano civil, pagar às associações de turismo contribuições «a título de pessoa interessada». O montante destas contribuições é escalonado em função do benefício que o empresário retira do turismo.

5. Os municípios são classificados, segundo a sua importância para o turismo, em quatro categorias — A, B, C, D — ou como «cidade de estatuto especial»; a sua importância para o turismo é determinada, designadamente, com base no número de noites de alojamento por habitante e do «volume de negócios especificamente ligado ao turismo». Os municípios que não preencham as condições para serem considerados como apresentando uma importância para o turismo inserem-se na categoria D. Os que são classificados nas três primeiras categorias ou que tenham a qualidade de «cidade de estatuto especial» são considerados como municípios turísticos na acepção do artigo 1.º, ponto 2, da Steiermärkisches Tourismusgesetz.

6. O modo de cálculo dos impostos em questão depende também da classificação das empresas nas diferentes categorias profissionais, que são elas próprias classificadas em 7 categorias contributivas. Estas decisões de classificação são tomadas por decreto do governo do *Land* em função da mais-valia que a empresa retira do turismo. Em conformidade com o artigo 2.º desse decreto, as categorias profissionais que não estão expressamente mencionadas devem ser classificadas na categoria contributiva 5, ao passo que os grossistas são classificados na categoria contributiva 6.

7. A contribuição é fixada com base no volume de negócios do empresário. O volume de negócios sujeito a contribuição é constituído, em conformidade com o disposto no artigo 31.º da Steiermärkiches Tourismusgesetz, pela «soma dos volumes de negócios tributáveis na acepção da Umsatzsteuergesetz (lei sobre o imposto sobre o volume de negócios), realizados no decurso do segundo ano anterior ao ano em curso». O montante da contribuição é fixado em escalões que têm em conta a categoria contributiva do sujeito passivo, o nível do volume de negócios e a classificação do município turístico em que o interessado está obrigado a pagar a sua contribuição. Os diplomas fixam à contribuição um limite máximo e um limite mínimo. Também prevêem certas excepções.

4 — Na versão publicada no *Landesgesetzblatt* n.º 55/1994.

8. O direito do Tirol: A Tiroler Tourismusgesetz de 1991 [5] impõe a inscrição numa associação de turismo a todos os empresários, na acepção da Umsatzsteuergesetz 1994, que tenham um interesse «directo ou indirecto» no turismo tirolês. Os impostos revestem, portanto, a forma de contribuições obrigatórias para uma das associações locais de turismo e para o fundo de desenvolvimento do turismo. As pessoas obrigadas a inscrever-se nas associações estão, também aqui, repartidas em grupos contributivos, consoante as suas profissões. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, a classificação é determinada pela relação entre o resultado que, à luz da experiência económica geral, cada categoria profissional retira directa ou indirectamente do turismo e o correspondente resultado global de todas as categorias profissionais. Os municípios também são classificados em diferentes categorias consoante o número de noites de alojamento por habitante.

9. A base de cálculo das contribuições litigiosas é, em princípio, o volume de negócios anual do sujeito passivo. Contudo, só são tomados em conta os volumes de negócios em relação aos quais se possa verdadeiramente presumir que também se explicam, pelo menos indirectamente, pelo turismo do Tirol.

10. O direito da Caríntia: O artigo 3.°, n.° 1, da Fremdenverkehrsabgabegesetz 1994 [6] (lei sobre o imposto de turismo) sujeita os profissionais liberais «que retirem um benefício do turismo» a um imposto cobrado anualmente. Esta mesma lei erige em presunção legal o facto de um profissional independente retirar um benefício do turismo quando exerça uma das actividades enumeradas no anexo a essa lei ou uma actividade análoga. Esta presunção é inilidível.

11. A base de cálculo do imposto é constituída, em conformidade com o artigo 5.° da lei, já referida, pelo volume de negócios tributável na acepção da Umsatzsteuergesetz. A taxa aplicável a cada categoria contributiva é expressa em milésimos do volume de negócios tributável realizado no *Land* da Caríntia no decurso do segundo ano anterior ao ano em curso, mas com a aplicação de um limite mínimo fixo. O montante do imposto varia de uma categoria contributiva para outra, em função da vantagem retirada do turismo.

12. Como nestes três processos parece poder ser posta em causa a compatibilidade dos impostos de turismo com a Sexta Directiva, o Verwaltungsgerichtshof Wien submeteu ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE, a seguinte questão prejudicial em cada um desses processos:

A questão prejudicial no processo C-338/97 (Estíria):

«O artigo 33.°, n.° 1, da 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

5 — Landesgesetzblatt n.° 24, na versão resultante das Landesgesetz LGBl. n.os 71/1992 e 111/1994.

6 — Landesgesetzblatt für Kärnten n.° 59/1994 (na versão resultante do Landesgesetzblatt für Kärnten n.° 89/1994).

comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (77/388/CEE), opõe-se, em razão da sua natureza de imposto sobre o volume de negócios, a que um Estado federado (Bundesland) de um Estado-Membro das Comunidades Europeias mantenha em vigor uma imposição

— que é paga relativamente a cada ano de calendário por todas as empresas que operam, directa ou indirectamente, no sector do turismo e cuja sede ou estabelecimento estão situados em certas áreas bem determinadas, que, somadas, abrangem a quase totalidade do território do Estado federado,

— cujo montante é, no essencial, proporcional ao volume de negócios obtido pela empresa ao longo de um ano de calendário no interior desse Estado federado, mas cuja taxa varia consoante a intensidade da actividade turística em cada uma dessas áreas e em função dos benefícios que o legislador considera que resultam dessa actividade para o sector (categoria profissional) em questão, e

— em relação ao qual não foi prevista nenhuma dedução a montante?»

A questão prejudicial no processo C-344/97 (Tirol):

«O artigo 33.°, n.° 1, da 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 (77/388/CEE, JO 1977, L 145; EE 09 F1 p. 54, Sexta Directiva relativa ao imposto sobre o valor acrescentado), deve ser interpretado, no que respeita à expressão 'natureza de impostos sobre o volume de negócios', no sentido de que um Estado-Membro está impedido de cobrar às empresas um imposto sobre o turismo (contribuição) assim organizado:

— a prestação pecuniária é cobrada às empresas que directa ou indirectamente estão interessadas no turismo e, portanto, a um grande número de empresas, mas não a todas as empresas;

— a contribuição é entregue a uma associação turística local para financiamento da promoção do turismo ou a um fundo que abarca o conjunto do território do *Land*;

— o volume de negócios anual constitui a matéria colectável, com determinadas excepções, em especial a referente ao volume de negócios relativo a prestações efectuadas a clientes cuja residência se situe fora do âmbito de aplicação

territorial da norma, na medida em que não se trate de prestações relacionadas com um estabelecimento sito no âmbito territorial da norma (o Estado federado integrado no Estado-Membro constituído sob a forma federal) nem de prestações a consumidores finais, bem como com a excepção do volume de negócios relativo a outras prestações, na medida em que estas não sejam exclusiva ou preponderantemente efectuadas no âmbito territorial da norma (o Estado federado do Estado-Membro);

— o montante da contribuição é escalonado consoante o benefício retirado do turismo, que o legislador determina para o ramo de actividade a que pertence cada devedor do imposto;

— o montante da contribuição nos locais de turismo intensivo é mais alto do que nos outros locais;

— não está previsto um mecanismo de dedução do imposto?»

A questão prejudicial no processo C-390/97 (Caríntia):

«O artigo 33.°, n.° 1, da 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 (77/388/CEE), opõe-se, em razão da sua natureza de imposto sobre o volume de negócios, a que um Estado federado (Bundesland) de um Estado-Membro das Comunidades Europeias mantenha em vigor uma imposição que é paga relativamente a cada ano civil por todas as empresas que operam, directa ou indirectamente, no sector do turismo e cuja sede ou estabelecimento estão situados nesse Estado federado, cujo montante é, no essencial, proporcional ao volume de negócios obtido pela empresa ao longo de um ano civil no interior desse Estado federado, mas cuja taxa varia consoante a importância dos benefícios que o legislador presume que o sector económico (categoria de profissões) em causa retira do turismo e em relação ao qual não foi prevista nenhuma dedução a montante?»

B — A minha posição

13. A propósito do artigo 33.° da Sexta Directiva, há, antes de mais, que observar o seguinte:

14. Como o Tribunal de Justiça precisou por diversas vezes (v. os acórdãos Kerrutt, Wisselink e o. e Giant), o artigo 33.° só se opõe a regimes de tributação paralelos ao imposto sobre o valor acrescentado [7] e cuja

7 — Acórdãos de 8 de Julho de 1986, Kerrutt (73/85, Colect., p. 2219, n.° 22); de 3 de Julho de 1989, Wisselink e o. (93/88 e 94/88, Colect., p. 2671, n.° 14), e de 19 de Março de 1991, Giant (C-109/90, Colect., p. I-1385, n.° 9).

cobrança conduz a um cúmulo com este último, relativamente a uma única e mesma operação, caso esses impostos tenham a natureza de imposto sobre o volume de negócios [8].

15. Os critérios de delimitação devem ser considerados, do mesmo modo que o teor do artigo 33.°, no quadro do sistema harmonizado do imposto sobre o volume de negócios na forma do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado [9]. Este sistema repousa, nos termos do artigo 2.° da primeira directiva relativa ao imposto sobre o valor acrescentado [10], no princípio que consiste em aplicar aos bens e aos 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.

16. O papel desempenhado pelo artigo 33.° da Sexta Directiva é, neste contexto, impedir que o funcionamento do sistema comum do IVA seja comprometido pelas medidas fiscais de um Estado-Membro que agravem a circulação dos bens e dos serviços, e oneram as transacções comerciais de modo semelhante ao que caracteriza o IVA [11]. Segundo a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça (v., por exemplo, acórdãos Bozzi e Dansk Denkavit e Poulsen Trading), os impostos, direitos e taxas que apresentem as características essenciais do IVA devem, em todo o caso, ser considerados como onerando a circulação dos bens e dos serviços de um modo comparável ao do IVA. Portanto, o artigo 33.° não obsta à manutenção ou à introdução de outros tipos de impostos, direitos e taxas que não tenham as características essenciais do IVA [12]. Como o Tribunal de Justiça já referiu por várias vezes, estas características essenciais são as seguintes:

— o IVA aplica-se de forma geral a todas as transacções que tenham por objecto bens ou serviços;

— é proporcional ao preço destes bens e destes serviços;

— é cobrado em cada fase do processo de produção e de distribuição, onera o preço dos bens e dos serviços de tal modo que, em definitivo, é suportado pelo consumidor [13];

8 — Acórdãos Kerrut (já referido na nota 7, n.° 22) e Wisselink e o. (já referido na nota 7, n.° 14).

9 — Acórdão de 27 de Novembro de 1985, Rousseau Wilmot (295/84, Recueil, p. 3759, n.° 14).

10 — Directiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO 1967, 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3).

11 — Acórdão Rosseau Wilmot (já referido na nota 9, n.° 16).

12 — Acórdãos de 7 de Maio de 1992, Bozzi, (C-347/90, Colect., p. I-2947, n.os 9 e segs.), e de 31 de Março de 1992, Dansk Denkavit e Poulsen Trading (C-200/90, Colect., p. I-2217, n.° 11).

13 — Acórdãos de 3 de Março de 1988, Bergandi (252/86, Colect., p. 1343, n.° 8), e de 26 de Junho de 1997, Careda e o. (C-370/95, C-371/95 e C-372/95, Colect., p. I-3721, n.° 15).

— por último, aplica-se ao valor acrescentado dos bens e dos serviços, sendo o imposto devido por ocasião de uma transacção calculado após dedução do imposto pago no momento da transacção anterior [14].

17. Alguns dos recorridos invocaram que a verificação destas características não será determinante para se concluir pela compatibilidade com o artigo 33.° Muito pelo contrário, conviria examinar o imposto litigioso no seu conjunto, à luz desse artigo. Contudo, também no presente caso não podemos renunciar à verificação das características essenciais do imposto sobre o valor acrescentado que foram definidas pelo Tribunal de Justiça, tais como são regularmente examinadas para decidir da questão da compatibilidade com o artigo 33.° Eventualmente, poderemos completar este exame através de uma análise global dos impostos litigiosos. Portanto, convirá num primeiro momento verificar se estes impostos satisfazem as características essenciais já referidas, que definem o imposto sobre o valor acrescentado.

18. Posso desde já antecipar o resultado da minha análise, declarando que a maior parte dessas características não estão preenchidas nos presentes autos, pelo que o exame a que vou proceder conduzirá à conclusão de que o imposto a favor do turismo não tem a característica de um imposto sobre o volume de negócios na acepção do artigo 33.°

14 — Acórdãos Bozzi (já referido na nota 12, n.° 12); Bergandi (já referido na nota 13, n.° 15); Wisselink e o. (já referido na nota 7, n.° 18); Giant (já referido na nota 7, n.ºs 11 e segs.), e Dansk Denkavit e Poulsen Trading (já referido na nota 12, n.° 11).

19. Considerei oportuno não apresentar um resumo das conclusões das partes no seu conjunto, mas abordá-las separadamente para cada uma das características invocadas.

A aplicabilidade geral do imposto

20. Os recorrentes na causa principal consideram que os impostos litigiosos são efectivamente de aplicação geral. O que resultará desde logo das indicações do tribunal de reenvio, segundo as quais, por exemplo no Tirol, um grande número de categorias profissionais, mas não todas, estão obrigadas a pagar esse tipo de contribuição. Estas indicações não podem, segundo os recorrentes, ser postas em causa.

21. Os recorrentes invocam ainda que, *de facto,* qualquer empresário sujeito ao imposto sobre o volume de negócios também estará sujeito ao imposto a favor do turismo. No Tirol, por exemplo, existem cerca de setecentos grupos profissionais, cada um dos quais integrado num grupo contributivo. Existirá mesmo — na Estíria — um tipo de categoria residual, nos termos do qual todas as categorias profissionais que não estejam expressamente designadas são automaticamente classificadas em certos grupos contributivos. Assim, apenas uma fracção mínima dos empresários poderá escapar à obrigação de pagar o imposto. De resto, estas excepções correspondem parcialmente às previstas na lei do imposto sobre o volume de negócios. Na Caríntia, a regulamentação do imposto para a promoção do turismo refere-se, de resto, expressamente a estas excepções.

22. Apesar da lei aplicável prever a possibilidade de uma isenção, a prova necessária para este efeito será quase impossível de fornecer, segundo os recorrentes na causa principal, pois que bastará retirar uma vantagem indirecta do turismo para ficar obrigado a pagar a contribuição. Assim, mesmo os advogados e os médicos são classificados como pessoas que retiram uma vantagem do turismo, e obrigados, a esse título, ao pagamento do imposto litigioso. O critério da vantagem retirada do turismo não será de forma alguma utilizado para limitar o círculo dos sujeitos passivos, mas apenas para determinar o montante da contribuição. É por essa razão que em nenhum dos Estados federados austríacos existirá um grupo profissional de alguma importância que escape à obrigação de pagamento.

23. Os recorrentes invocam ainda que estes impostos a favor do turismo são cobrados praticamente na totalidade do território federal — portanto, em toda a Áustria —, de modo que dizem respeito a todos os empresários do conjunto do território, pouco importando a existência ou não de um nexo de conexão com o turismo. O facto de os diversos impostos serem regulados pelas legislações dos Estados federados não tem a esse respeito qualquer importância. A Sexta Directiva deve aplicar-se também às legislações dos vários Estados federados, pois caso contrário será muito facilmente contornada.

24. Os recorrentes na causa principal também referem a base de cálculo do imposto a favor do turismo. Esta consistirá na soma dos volumes de negócios tributáveis e portanto sujeitos ao imposto sobre o volume de negócios na acepção da Umsatzsteuergesetz. Incluirá, pois, todos os bens e serviços, ou seja, as operações realizadas em toda a Áustria, com excepção de Viena. O pequeno número das excepções objectivas nada alterará, pois mesmo a legislação em matéria do imposto sobre o volume de negócios prevê estas excepções. Os recorrentes na causa principal sublinham ainda a existência de uma diferença entre os presentes autos e o processo SPAR [15], no qual o Tribunal de Justiça declarou que uma contribuição austríaca para o funcionamento das câmaras de comércio era compatível com a Sexta Directiva. Contrariamente a esse processo, em que o critério era o volume de negócios dos fornecedores, o imposto a favor do turismo em causa nos presentes autos será função dos volumes de negócios realizados pelo próprio empresário.

25. Por último, os recorrentes na causa principal observam que, mesmo do ponto de vista processual, é estreita a relação existente com a regulamentação do imposto sobre o volume de negócios. As alterações introduzidas na lei do imposto sobre o volume de negócios terão, por exemplo, sido retomadas na regulamentação do *Land* do Tirol referente ao imposto de turismo. Por último, o cálculo do imposto conduzirá à transmissão de uma cópia do aviso de liquidação para efeitos do imposto sobre o volume de negócios.

26. Referindo-se à jurisprudência do Tribunal de Justiça nos termos da qual o critério da generalidade só é satisfeito se o imposto se aplicar apenas a bens e prestações determinadas, os recorrentes na causa principal concluem que estamos efectivamente na presença de um imposto com

15 — Acórdão de 19 de Fevereiro de 1998 (C-318/96, Colect., p. I-785).

carácter geral. A afectação, invocada pelos recorridos, da receita desse imposto ao apoio das associações turísticas e à promoção do turismo não poderão desempenhar qualquer papel a esse respeito, pois que, caso contrário, seria fácil contornar os critérios do artigo 33.°

27. O Governo austríaco e os *Länder* em causa consideram, pelo contrário, que o imposto a favor do turismo não constitui uma carga fiscal com carácter geral que onere os bens e os serviços. O objecto da tributação será limitado relativamente ao do imposto sobre o volume de negócios. Por outro lado, o imposto litigioso só incidirá sobre a vantagem retirada da actividade turística. Esta pode ser considerada como uma riqueza criada graças ao turismo e, portanto, praticamente como um valor acrescentado específico dessa actividade.

28. Do ponto de vista da sua concepção fiscal, o imposto a favor do turismo também não pode ser considerado como um imposto sobre o consumo, ou seja, como uma tributação indirecta. Do ponto de vista económico, o imposto sobre o volume de negócios deve ser sempre suportado pelo consumidor final, ao passo que o imposto a favor do turismo incidirá apenas sobre a vantagem obtida pelo empresário, embora seja calculada por referência ao volume de negócios.

29. Como nem todos retiram uma vantagem do turismo, nem todos os empresários serão sujeitos ao imposto. Os recorridos sublinham, antes de mais, as excepções previstas nas diferentes regulamentações. É certo que o órgão jurisdicional de reenvio confirma que no Tirol o imposto se aplica a um número relativamente elevado de grupos profissionais, mas não a todos. Assim, tendo em conta o volume de negócios total das empresas tirolesas, de cerca de 270 mil milhões de ATS, o imposto de turismo só será aplicado em relação a uma base de cálculo de cerca de 60 mil milhões de ATS.

30. Além disso, os recorridos referem por diversas vezes que a classificação de uma categoria profissional num determinado grupo contributivo apenas significará que se presume que essa categoria retira um certo benefício do turismo. Contudo, daí não resultará de forma alguma que, por exemplo no Tirol, todos os membros desta categoria profissional se devam também obrigatoriamente inscrever na associação local de turismo. Pelo contrário, a inscrição obrigatória terá realmente por base uma relação efectiva entre o empresário e o turismo. Por outro lado, ramos económicos inteiros serão objecto de regulamentações específicas, pela razão de o volume de negócios tributável não poder constituir um critério de ligação apropriado nesses ramos. Além disso, o volume de negócios não servirá de base de cálculo para 38% dos inscritos obrigatoriamente (cerca de 21 000 empresários), que pagam simplesmente o montante prefixado.

31. Uma outra excepção invocada pelos recorridos é o facto de os volumes de negócios realizados na exportação, por exemplo no Tirol, não serem incluídos na base de cálculo. Por exportações, deve também entender-se as que são realizadas

para outros *Länder* da Federação. Dito de outro modo, o imposto a favor do turismo é fixado por referência apenas às operações que ocorrem no Tirol, pois apenas estas últimas podem ser consideradas como devidas, pelo menos indirectamente, à actividade turística desenvolvida nesse *Land*. Por outro lado, certas actividades, como a locação de alojamento a pessoas que não os turistas, escapam totalmente à contribuição obrigatória, estando embora sujeitas ao imposto sobre o volume de negócios.

32. Uma outra diferença relativamente ao imposto sobre o volume de negócios é constituída pelo facto de este se aplicar também às empresas estrangeiras, ao passo que a inscrição obrigatória numa associação turística apenas respeita a quem tenha sede no território de actividade dessa associação.

33. O *Land* da Estíria invoca ainda que o imposto a favor do turismo constitui um imposto directo que, sendo embora tributário do volume de negócios, não está sujeito à obrigação de harmonização e que, portanto, não cai na alçada do artigo 33.° Por último, sublinha o carácter puramente local do imposto, que só é cobrado em 203 do total de 543 municípios da Estíria. Quanto à base de cálculo, observa que a referência ao volume de negócios não significa necessariamente, à luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça, que se trate de um imposto de carácter geral na acepção do artigo 33.°

34. A Comissão invoca, em primeiro lugar, que o carácter geral se pode presumir quando a tributação abranja o conjunto das operações económicas no Estado-Membro em causa. A jurisprudência terá negado este carácter geral quando a tributação só se aplicar a certos bens, actividades e pessoas. Examinando cada uma das regulamentações em causa, observa que é impossível determinar com exactidão quantos dos municípios e categorias profissionais são verdadeiramente onerados. Contudo, será possível verificar — segundo a Comissão — que o imposto não se limita precisamente a certos bens, actividades e categorias de pessoas.

35. Para a apreciação jurídica dos argumentos invocados, devo observar, em primeiro lugar, que não posso partilhar da tese dos recorridos de que o imposto de turismo onera não as operações enquanto tais, no seu conjunto, mas apenas a vantagem que estas operações retiram do turismo. Este argumento não permite, por si só, concluir que o imposto não é cobrado sobre os bens e as prestações em geral. Como sublinham os próprios recorridos, basta que um *benefício indirecto* seja retirado do turismo para se constituir a obrigação de pagamento ou de contribuição. Uma interpretação muito ampla desta noção pode significar que a quase totalidade dos empresários são atingidos e que o imposto tem um efeito geral, à semelhança de uma tributação na acepção do artigo 33.° Semelhante interpretação parece perfeitamente justificada caso se tenha em conta a importância, sublinhada pelas partes no processo, do turismo para a economia dos diferentes Estados que compõem a República da Áustria.

36. Portanto, resta examinar se o imposto a favor do turismo onera a totalidade das actividades económicas num determinado Estado federado. Com os recorrentes na causa principal, também entendo que este exame deve ser conduzido com base nas indicações que foram fornecidas pelo tribunal de reenvio. Donde resulta, pelo menos no que toca ao Tirol, que os impostos deste tipo incidem sobre um grande número de categorias profissionais, mas não sobre a sua totalidade. Contudo, será impossível afirmar — sempre segundo o tribunal de reenvio — que o imposto apenas respeitará a operações individuais. Mas, mesmo com base nestas indicações, também não se pode afirmar com certeza que estejam satisfeitos os critérios que permitem concluir pela aplicação generalizada destes impostos. Dito de outro modo, a questão do alcance geral das contribuições obrigatórias deve ser examinada mesmo no caso da regulamentação tirolesa. De resto, este exame é indispensável no que toca à Caríntia e à Estíria, pois que as indicações fornecidas pelo tribunal de reenvio são nitidamente menos explícitas no que se refere a estes dois *Länder*.

37. É acertadamente que a Comissão observa que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, um imposto não apresenta um carácter geral quando só se aplica a certos bens, actividades ou categorias de pessoas. De facto, o Tribunal de Justiça declarou que o imposto especial sobre o consumo que incide sobre os veículos automóveis ligeiros de passageiros não apresentava o carácter de um imposto geral, pois que apenas incidia sobre «categorias de produtos bem determinados» [16].

38. O Tribunal de Justiça decidiu no mesmo sentido a respeito de um imposto municipal nos termos do qual qualquer pessoa que organize habitual ou ocasionalmente no território desse município espectáculos ou divertimentos públicos para os quais faça pagar uma entrada aos visitantes e aos participantes estava sujeito a um imposto especial sobre o montante bruto de todas as receitas. Este imposto não foi considerado como um imposto geral por só se aplicar a uma categoria limitada de bens e serviços [17].

39. Por último, uma cotização complementar para a Cassa di Previdenza, na qual estão obrigados a inscrever-se todos os advogados que exerçam as suas actividades de forma continuada na Itália, foi considerada como não constituindo uma imposição de carácter geral. Todos os advogados inscritos na Ordem estavam obrigados a aplicar uma determinada percentagem de aumento a todas as remunerações que compõem o seu volume de negócios anual para efeitos do IVA e a pagar essa quantia à Cassa. Também a este respeito, o Tribunal de Justiça decidiu que esta cotização complementar não constituía uma imposição de carácter geral. Para tal, baseou-se no facto de apenas se aplicar aos advogados e não a todos os seus honorários, mas apenas aos correspondentes às suas actividades judiciais [18].

40. As excepções invocadas pelos recorridos não invertem, sem dúvida, a relação entre a regra e as excepções ao ponto de,

16 — Acórdão Wisselink e o. (já referido na nota 7, n.° 20).

17 — Acórdão Wisselink e o. (já referido na nota 7, n.° 14).

18 — Acórdão Giant (já referido na nota 12, n.° 14).

contrariamente ao imposto sobre o volume de negócios, o imposto a favor do turismo apenas ser devido num pequeno número de casos (excepcionais). Portanto, é errado afirmar que só bens, actividades e pessoas claramente determinados são onerados por esse imposto. É certo que existem excepções, mas estas também existem na regulamentação do imposto sobre o valor acrescentado.

41. Podemos encontrar confirmação para tudo isto no facto de, segundo as observações das partes, a noção da vantagem indirecta ser interpretada de forma muito ampla. Com efeito, mesmo os médicos e os advogados são considerados como beneficiando indirectamente do turismo, e isto mesmo quando, no que toca aos primeiros, possam fazer a prova de que não têm qualquer turista entre os seus pacientes. Há ainda que recordar, neste contexto, a disposição aplicável na Estíria aos casos residuais, nos termos da qual as profissões são, num primeiro momento, classificadas todas num determinado grupo contributivo. Apesar da classificação num grupo contributivo só ter *a priori* o valor de uma simples presunção e de qualquer pessoa poder — se tal não lhe for tornado demasiado difícil — obter a isenção da obrigação de contribuição, esta isenção forçosamente só respeitará a casos isolados. O que também vale para as operações realizadas fora do Tirol e que não são incluídas na base de cálculo do imposto a favor do turismo. De uma forma geral, podemos postular que um grande número de grupos profissionais são afectados. De igual modo, a possibilidade que têm certos municípios de obter a sua exclusão desse regime de tributação só pode constituir uma excepção. Em soma, o imposto litigioso aplica-se a muitos amplos sectores da economia. Ora, esta realidade não satisfaz o critério da jurisprudência no sentido de que o carácter geral de um imposto pode ser negado quando este só onere certos grupos de pessoas.

42. A minha apreciação no que toca ao alcance geral do imposto também não será modificada pelo facto de, como foi afirmado durante a fase oral, a regulamentação do *Land* da Caríntia não sujeitar ao imposto os empresários na acepção da lei do imposto sobre o volume de negócios, mas apenas certos profissionais liberais que retiram um benefício do turismo e obtêm certos rendimentos na acepção da lei do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares. É sem dúvida possível que, na Caríntia, o grupo de sujeitos passivos seja um pouco mais restrito que nos outros Estados da Federação austríaca. Mas, como já demonstrei [19], a relação existente entre a regra e as excepções não é, com isso, invertida. O certo é que o imposto não se aplica apenas a pessoas ou actividades isoladas. A possibilidade de dele se ser isento pelo facto de simplesmente se demonstrar que é plausível o facto de não se retirar qualquer vantagem do turismo também em nada altera este resultado, pois que esta isenção só pode respeitar a casos isolados.

43. Também foi alegado que a aplicabilidade geral não pode ser presumida com base apenas na referência feita ao volume de negócios anual. Esta tese procurou apoio no acórdão RousseauWilmot, no qual o Tribunal de Justiça considerou que o artigo 33.° não pode ter por objecto proibir aos Estados-Membros a manutenção ou a introdução de impostos que não têm carác-

19 — V. n.° 40.

ter fiscal, mas são especificamente instituídos para alimentar fundos sociais, e que são dirigidos à actividade das empresas e calculados com base no volume de negócios anual global sem interferir directamente no preço dos bens e dos serviços [20]. Contudo, este acórdão não estabelece um nexo directo entre a referência ao volume de negócios anual total e o carácter geral da tributação. Em definitivo, o que constitui a característica essencial do imposto sobre o valor acrescentado é que se aplica de um forma muito geral a todas as transacções que tenham por objecto bens e prestações de serviços, portanto, a todos os volumes de negócios.

44. É, pois, forçoso concluir que o imposto a favor do turismo tem um alcance geral. Todavia, devemos ainda interrogar-nos se também incide sobre a generalidade dos bens e dos fornecimentos, ou seja, dos volumes de negócios, onerando assim o consumo. A resposta deve, sem dúvida, ser afirmativa, pois que o imposto relaciona-se com o volume de negócios anual da empresa em causa. Afirmar que o volume de negócios apenas servirá para calcular o imposto em nada altera esse facto. A Sexta Directiva pode, com efeito, ser infringida mesmo quando o volume de negócios sirva simplesmente de base de cálculo ao imposto se tal tiver como consequência onerar as operações de um modo não conforme ao previsto no artigo 33.° De igual modo, a existência de certas excepções nada pode alterar no que toca à carga que incide sobre as operações no seu conjunto.

45. Poderá, contudo, justificar-se uma dúvida no que respeita à Caríntia e à Estíria, cuja base é constituída pelo volume de negócios realizado nos dois anos anteriores. Portanto, podemos interrogar-nos se nesses *Länder* o imposto ainda é análogo ao imposto sobre o valor acrescentado. Com efeito, a sua aplicação directa à operação em causa é, no mínimo, mais difícil no Tirol e mesmo impossível na Caríntia e na Estíria. Em contrapartida, se nos referirmos muito estritamente a uma imposição dos volumes de negócios num plano geral, é forçoso reconhecer que este critério está preenchido.

46. Vou agora abordar uma particularidade dos presentes autos. Não examinamos aqui a compatibilidade de uma regulamentação de um Estado-Membro com a Sexta Directiva, mas a das regulamentações de um certo número de Estados federados que fazem parte desse Estado-Membro. Contudo, também estas devem ser compatíveis com a Sexta Directiva. A Comissão remete acertadamente, neste contexto, para o acórdão Giant [21]. O Tribunal de Justiça foi nesse acórdão ao ponto de examinar a compatibilidade de um imposto municipal com a Sexta Directiva. Portanto, os impostos instituídos pelos Estados federados devem *a fortiori* ser compatíveis com esta directiva; o carácter local do imposto a favor do turismo instituído na Estíria, como foi invocado pelos recorridos, não tem a esse respeito qualquer influência. Portanto, as regulamentações do imposto a favor do turismo em vigor nos diferentes *Länder* austríacos devem também, no caso em apreço, ser examinadas quanto à sua compatibilidade com a Sexta Directiva.

20 — Acórdão já referido na nota 9, n.° 16.

21 — Acórdão já referido na nota 7.

Quanto ao carácter proporcional

47. Uma outra característica essencial da imposição na acepção do artigo 33.° é que esta deve ser proporcional ao preço dos bens e dos serviços. O artigo 2.° da primeira directiva [22] exige mesmo que se trate de um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços.

48. Os recorrentes consideram que o imposto litigioso tem carácter proporcional. A base de cálculo para a determinação do seu montante será constituída por uma percentagem do volume de negócios tributável. O facto de as quantias a pagar serem função dos grupos contributivos e da classificação das localidades em nada altera a relação directa de proporcionalidade entre o montante do imposto a favor do turismo e o volume de negócios ao qual este se aplica. A multiplicidade dos valores das bases de cálculo e dos grupos contributivos, bem como a classificação das localidades, originará simplesmente o surgimento de uma multiplicidade de taxas de tributação. Além disso, as taxas fixas só se aplicam a sectores extremamente reduzidos.

49. Os recorridos invocam a falta do carácter proporcional, designadamente no que toca ao Tirol, pois que certos volumes de negócios devem ser deduzidos do volume de negócios global que é sujeito ao imposto. Por outro lado, os valores que servem de base de cálculo deste último correspondem a uma percentagem do volume de negócios e são diferentes para cada grupo contributivo. É por esta razão que a tributação, ou seja, a carga que incide sobre cada operação específica, não pode ser identificada ou demonstrada, nem sequer determinada *a posteriori*. Existe um montante mínimo e as taxas em milésimos são fixadas de uma forma muito díspar pelas associações de turismo. Portanto, não se poderá falar de carga proporcional quando a taxa de contribuição é fixada de uma forma muito diversa pelas várias associações e só é idêntica no que respeita a menos de 10% de entre elas.

50. No que se refere à regulamentação da Estíria, os recorridos afirmam que o escalão inicial de cada grupo contributivo corresponde a uma taxa fixa expressa em milésimos. Mas constituindo o critério de referência a vantagem retirada do turismo, essa taxa será tanto mais elevada quanto mais elevada for a vantagem presumida. Portanto, a carga fiscal terá um carácter, não proporcional, mas em última análise progressivo. Por último, o carácter não proporcional também resulta, no que respeita à Estíria, pelo facto de a contribuição, consoante o grupo contributivo ou a localidade, se poder traduzir num montante fixo.

51. Por seu lado, os recorrentes sublinham de novo que, embora possam existir taxas diferentes e susceptíveis de variar em função das localidades, a taxa aplicada a cada empresário específico é sempre a mesma, de modo que se poderá falar de uma proporcionalidade estrita. O facto de, nos escalões inferiores, o imposto corresponder a um montante fixo em nada altera essa conclu-

22 — V. nota 10.

são, pois que este montante fixo só se aplica a um pequeno número de empresas. A variedade das taxas de tributação, ou de contribuição, também não pode ser criticada, pois que a legislação em matéria do imposto sobre o volume de negócios também prevê diferentes taxas de tributação.

52. A Comissão considera que o imposto não é proporcional. Como se refere ao volume de negócios global, o imposto não pode ser (exactamente) proporcional. Por outro lado, o seu montante não depende apenas do volume de negócios, mas também de outros factores, como a classificação da localidade.

53. No quadro da apreciação jurídica dos argumentos das partes, há, em primeiro lugar, que sublinhar que um imposto que se baseia na vantagem retirada do turismo pode, mesmo assim, ser proporcional na acepção da legislação referente ao imposto sobre o volume de negócios. Para determinar essa vantagem, o imposto a favor do turismo baseia-se no volume de negócios resultante da actividade turística. Ora, este último pode também ser tributado de uma forma proporcional, à semelhança do imposto sobre o valor acrescentado. Vou analisar se assim ocorre no caso em apreço.

54. Não posso partilhar da tese dos recorridos de que os impostos litigiosos não têm um carácter proporcional na medida em que o volume de negócios global que pode ser sujeito a contribuição exclui certas operações, como as referentes à exportação. A questão que aqui se suscita é de saber se o imposto é exactamente proporcional às operações ou transacções oneradas. O facto de estas operações ou transacções escaparem à obrigação de contribuição significa apenas que a base de cálculo se limita a certas operações. Uma vez que o imposto obriga ao cálculo de uma percentagem sobre esse volume de negócios, não vejo por que razão negar-lhe o carácter proporcional.

55. No que respeita à determinação dos valores das bases de cálculo, há que referir que estes últimos também constituem uma percentagem do volume de negócios, que é ele próprio proporcional às operações efectuadas. A alegação de que o sentido e o objecto da determinação dos valores das bases de cálculo será de apenas aplicar o imposto sobre uma fracção das receitas devidas ao turismo mostra que a intenção é de proceder a uma certa ponderação. Os bens e as prestações — ou melhor, os seus preços — devem, portanto, ser onerados em proporções diversas. Ora, estes valores das bases de cálculo são fixados em função do grupo contributivo e do benefício presumido que este grupo retira da actividade turística. Todavia, se admitirmos que certas prestações são sempre fornecidas pelo mesmo grupo profissional, a conclusão é de que a carga fiscal que sobre eles incide será sempre a mesma. Mas, devido ao facto de que, por exemplo no Tirol, ainda se tem que ter em conta a classificação das localidades, não é impossível que uma mesma operação ou uma mesma prestação sejam tributadas de forma diferente em certas circunstâncias. Como os recorrentes correctamente observam, a contribuição continua, contudo, a ser sempre a mesma para o empresário e é sempre proporcional ao preço do bem.

56. Todavia, devemos interrogar-nos se se trata aqui de uma proporcionalidade como a prevista pelo regime do imposto sobre o valor acrescentado. É certo que o imposto, para determinada empresa, pode ser sempre o mesmo e ser sempre proporcional ao preço do bem. Mas se presumirmos — o que falta determinar — que é cobrado em cada fase e até ao consumidor final, este último será, é certo, sempre tributado proporcionalmente ao preço, mas com taxas de tributação diferentes para prestações e bens que são idênticos. Quanto à questão de saber se se trata de uma imposição exactamente proporcional ao volume de negócios, na acepção do imposto sobre o valor acrescentado, já é possível ter dúvidas. No que toca ao carácter identificável ou demonstrável da carga que incide sobre determinada operação, esta questão parece inscrever-se mais precisamente no âmbito do critério da repercussão sobre o consumidor final.

57. O carácter exactamente proporcional do imposto a favor do turismo foi ainda posto em dúvida pelo motivo de o único ponto de referência ser constituído pelo volume de negócios global do empresário. Contudo, isso não é absolutamente exacto. É certo que, na fase do comércio retalhista, ou seja, quando da repercussão sobre o consumidor final, o imposto sobre o valor acrescentado constitui uma carga proporcional no que respeita a cada operação. Mas, como os recorrentes correctamente observaram na audiência, o imposto sobre o valor acrescentado de que é devedor o empresário enquanto sujeito passivo também é calculado com base no volume de negócios global. A diferença entre o cálculo do imposto a favor do turismo e o do imposto sobre o valor acrescentado não parece, portanto, ser de tal ordem que o carácter proporcional do primeiro possa ser negado.

58. É certo que as regulamentações em vigor no Tirol e na Caríntia prevêem em certos casos o pagamento de um montante fixo ou a cobrança de montantes mínimos fixos. Portanto e pelo menos nesses casos — cerca de 38% do total no Tirol — a proporcionalidade não é estrita.

59. No que respeita à Estíria, algumas das partes nos autos invocam que os grupos contributivos ou grupos de localidades conduzem à aplicação não de percentagens, mas de montantes fixos. Outras partes invocaram as taxas fixadas em milésimos e os montantes mínimos e máximos. Portanto, podemos presumir que a contribuição também não tem um carácter exactamente proporcional na Estíria.

60. Assim sendo, o carácter exactamente proporcional que exige o sistema do imposto sobre o valor acrescentado não está satisfeito. Se tivermos em consideração o exemplo do Tirol, em que o imposto mínimo de valor fixo é pago em mais de um terço dos casos, a percentagem dos empresários em causa não é de forma alguma ínfima e, portanto, negligenciável. Os dados de que dispomos para a Caríntia e a Estíria não são tão precisos. Contudo, nada nas observações das partes interessadas permite afirmar que aí o cálculo proporcional só é afastado em casos raros e excepcionais. A verificação deste ponto incumbe, em definitivo, ao tribunal de reenvio. Em termos dos princípios, posso limitar-me a referir que as diferentes regulamentações prevêem montantes mínimos e montantes máximos, bem como o arredondamento para os montantes antecipadamente fixados, para poder considerar que

não estamos aqui na presença de uma imposição exactamente proporcional, na acepção do regime do imposto sobre o valor acrescentado. Se a isto se acrescentar que não é de forma alguma certo que o consumidor seja aqui tributado de uma forma comparável à do regime do imposto sobre o valor acrescentado, será forçoso considerar que as contribuições litigiosas não têm, no caso em apreço, esse carácter proporcional.

Quanto à cobrança em cada fase

61. Convém agora determinar se os impostos litigiosos são cobrados em cada fase do processo de produção e de distribuição. Como no regime comum do imposto sobre o valor acrescentado isso também inclui a última fase, ou seja, a da repercussão do imposto sobre o consumidor final, começarei por abordar este último critério.

Quanto à repercussão sobre o consumidor final

62. A este propósito, os recorrentes referiram na audiência o acórdão Careda e o. [23]. O Tribunal de Justiça terá precisado nesse acórdão que bastará que se verifique a possibilidade de repercutir o imposto sobre o consumidor final sem que seja necessário que a legislação nacional preveja expressamente essa repercussão. Por outro lado, a emissão de uma factura também não será indispensável. Daí deduzem os recorrentes que a repercussão, na acepção do imposto sobre o valor acrescentado, não é indispensável para se considerar que um imposto tem o carácter de imposto sobre o volume de negócios na acepção do artigo 33.° da Sexta Directiva.

63. Ora, no acórdão Careda e o., o Tribunal de Justiça declarou expressamente o seguinte: «Das considerações precedentes resulta que, para ter a natureza de um imposto sobre o volume de negócios, na acepção do artigo 33.° da directiva, o imposto considerado deve poder ser repercutido sobre o consumidor» [24]. Portanto, o Tribunal de Justiça simplesmente considera como supérfluo que a repercussão seja expressamente prevista pela lei. Acrescentou: «Tendo em conta o objectivo do artigo 33.°... a qualificação do imposto e, portanto, a apreciação da sua compatibilidade com o direito comunitário devem ser feitas não apenas em função do texto das disposições nacionais aplicáveis, mas igualmente em função das suas características essenciais» [25]. Dito de outro modo, para ser considerado como não compatível com o artigo 33.°, é em todo o caso necessário que o imposto possa ser repercutido sobre o consumidor segundo modalidades análogas às do imposto sobre o valor acrescentado. Por conseguinte, a tributação do consumidor final deve ser também exactamente proporcional ao preço do bem ou da prestação.

23 — Acórdão já referido na nota 13.

24 — Acórdão já referido na nota 13, n.° 15.

25 — Acórdão Careda e o. (já referido na nota 13, n.° 17).

64. A Comissão faz a mesma observação e precisa que, contrariamente ao imposto sobre o valor acrescentado, o imposto a favor do turismo é pago não pelo consumidor, mas pelo empresário, seu sujeito passivo. Os impostos a favor do turismo não são aplicáveis aos fornecimentos feitos ao consumidor final. Devo ainda concordar com ela quando acrescenta que, mesmo que o imposto fosse (através da sua integração nos custos) posto a cargo do consumidor, isso não constituiria uma repercussão *na acepção da directiva*. Não se trata de uma repercussão directa, mas, na melhor das hipóteses, de uma integração nos custos no momento da determinação do preço. Só há repercussão directa sobre o consumidor final na acepção da Sexta Directiva através da imputação proporcional de uma imposição ou de um imposto sobre a correspondente operação, como ocorre no imposto sobre o valor acrescentado. Nenhuma das partes alegou que o imposto a favor do turismo é repercutido sobre o consumidor desse modo. O que aqui se invoca, ou seja, que é a posto a seu cargo pela via da integração no preço, não basta.

65. O representante da Caríntia ao longo da fase oral observou que, de resto, a repercussão não é possível no caso em apreço. Como o imposto não é calculado para cada operação específica, mas é fixado em parte com base no volume de negócios global de um ano *passado (anterior)*, o empresário estará na impossibilidade de calcular, para as suas prestações, em que medida os preços do exercício fiscal em curso deverão ser aumentados para repercutir a verdadeira carga fiscal. Portanto, o imposto onera na realidade o lucro e só será, em regra geral, repercutido, no sentido económico do termo, se o preço da prestação for inferior a um preço de mercado realizável. O facto de o imposto ser integrado, enquanto factor dos custos, no cálculo do preço não lhe confere desde logo o carácter de um imposto sobre o volume de negócios. Mesmo o imposto sobre o rendimento é objecto de tentativas de repercussão sobre os operadores situados a jusante da cadeia económica.

66. A alegação de que o empresário não pode determinar a carga que incide sobre as operações que realiza pode, é certo, revelar-se falsa nos casos em que o imposto constitui um encargo proporcional não susceptível de variar de ano para ano. Mas como já vimos, o imposto a favor do turismo nem sempre tem carácter proporcional.

67. Os recorrentes na causa principal invocam ainda que, no seu acórdão Dansk Denkavit e Poulsen Trading [26], o Tribunal de Justiça terá qualificado um certo imposto como incompatível com o artigo 33.° da Sexta Directiva apesar do facto de não ser mencionado separadamente na factura, mas ser considerado como um elemento do preço de revenda. Nos presentes autos, o imposto também poderá ser considerado como um factor dos custos que é incluído no preço e, portanto, repercutido no consumidor.

68. É certo que no acórdão Dansk Denkavit e Poulsen Trading o imposto não era mencionado separadamente na factura, mas a sua carga era proporcional ao preço e estava integrado neste último nessa forma [27]. Como já observei, esta repercus-

26 — Acórdão já referido na nota 12.

27 — Acórdão já referido na nota 12, n.° 15.

são directa sobre o consumidor final não existe quando a carga é simplesmente integrada no cálculo do preço enquanto factor dos custos, do mesmo modo como o são, por exemplo, o imposto sobre o rendimento e outros encargos. Portanto, podemos considerar que o imposto a favor do turismo não é repercutido no consumidor final segundo modalidades comparáveis às do imposto sobre o valor acrescentado.

Quanto à cobrança do imposto em cada fase do processo de produção e de distribuição

69. Na falta de repercussão sobre o consumidor final, é forçoso concluir que o imposto a favor do turismo não é cobrado em cada fase e até ao consumidor final. O argumento dos recorrentes de que o imposto se aplica a um círculo extremamente vasto de empresários e que, portanto, será cobrado em cada fase da produção em nada altera esta realidade. É certo que um empresário cuja actividade é onerada por este imposto se fornece sem dúvida alguma a montante de bens e serviços sobre os quais também já incidiu o imposto a favor do turismo. Contudo, tal não significa de modo algum que a última fase, a do fornecimento ao consumidor final, também esteja incluída.

70. A Comissão remete ainda para o acórdão Giant [28], no qual o Tribunal de Justiça declarou que um imposto que não constitui um imposto geral e que se aplica anualmente à totalidade das receitas realizadas pelas empresas que são seus sujeitos passivos pode ser considerado como um imposto que não é cobrado em todas as fases da produção. Mesmo não sendo certo que o mesmo se possa afirmar de um imposto com carácter geral, tal não impede, contudo, que o critério da cobrança em cada fase da produção e da distribuição também não está satisfeito, pois que esta última fase — a do consumidor final — não está incluída.

A possibilidade de dedução do imposto pago a montante

71. Para que a última das características essenciais fixadas pelo Tribunal de Justiça esteja satisfeita, é necessário que o imposto pago a montante possa ser deduzido do imposto sobre o volume de negócios, de modo a que a imposição só seja aplicada ao valor acrescentado pelo empresário.

72. Devemos antes de mais atermo-nos às indicações fornecidas pelo tribunal de reenvio. Segundo estas, a dedução do imposto pago a montante não está prevista em nenhum dos impostos litigiosos. Mas vou examinar os argumentos respectivos das partes sobre este ponto, uma vez que todas se pronunciaram sobre estas questões, de resto, com conclusões diferentes.

28 — Acórdão já referido na nota 7.

73. Alguns dos recorrentes na causa principal invocam, designadamente, que esta possibilidade de dedução existe no quadro do imposto a favor do turismo. Alegam que o imposto é fixado em milésimos da base de cálculo que é constituída pelo volume de negócios anual tributável. Portanto, será evidente que o valor acrescentado também é onerado.

74. Por outro lado, os mesmos recorrentes confirmam que, no Tirol, o imposto sobre o volume de negócios não é incluído, para certos grupos profissionais, na base que serve de cálculo à contribuição, o que equivale a uma possibilidade de dedução do imposto pago a montante.

75. Pelo contrário, os recorridos sustentam que a lei tirolesa sobre o turismo não diz de forma alguma respeito ao valor acrescentado dos bens e serviços, pois que nesta a soma dos volumes de negócios tributáveis na acepção da lei do imposto sobre o volume de negócios constitui apenas o ponto de partida para a determinação da matéria colectável da contribuição litigiosa.

76. Nas suas observações, a Comissão apoia-se uma vez mais no acórdão Giant, citando o Tribunal de Justiça, que observou a propósito da compatibilidade de um imposto municipal com a Sexta Directiva o seguinte: «E, em terceiro lugar, não incide sobre o valor acrescentado em cada transacção, mas sobre o montante bruto de todas as receitas...» [29]. Por último, observa que tanto a contribuição que incide sobre as pessoas interessadas pelo turismo na Estíria como a contribuição obrigatória prevista no Tirol baseiam-se no montante bruto de todas as receitas (assim como em factores estranhos ao volume de negócios, como a inserção numa categoria profissional ou numa localidade de determinada categoria), e não sobre o valor acrescentado na fase de cada transacção. Para confirmar o seu ponto de vista, remete, por último, para as questões prejudiciais, nas quais o Verwaltungsgerichtshof confirma a falta de possibilidade de dedução dos impostos pagos a montante.

77. Não posso aderir às alegações dos recorrentes. A base de cálculo do imposto a favor do turismo é constituída pelo volume de negócios na acepção da lei austríaca do imposto sobre o volume de negócios. A possibilidade de deduzir o imposto pago a montante só poderia ser demonstrada caso as prestações efectuadas a montante tivessem sido já deduzidas deste volume de negócios. Ora, a dedução do imposto pago a montante consiste na dedução não de um volume de negócios, mas do imposto sobre o valor acrescentado pago pelas operações realizadas a montante. Dito de outro modo, a determinação do volume de negócios tributável precede o cálculo do imposto a pagar com base nesse volume de negócios. A este imposto é por sua vez subtraído o que foi pago para as operações anteriores. Portanto, o valor acrescentado é apenas determinado nesta última fase e não no momento da determinação do volume de negócios sujeito ao imposto litigioso. É por esta razão que não vejo como o modo de cálculo do imposto a favor do turismo poderá integrar uma fórmula de dedução do imposto pago a montante.

29 — Acórdão já referido na nota 7, n.º 14.

78. O facto de, para certos grupos profissionais, o imposto sobre o volume de negócios não poder ser incluído no volume de negócios sujeito ao imposto a favor do turismo não pode ser equiparado a uma possibilidade de dedução do imposto pago a montante. Esta possibilidade existiria caso o empresário pudesse deduzir do imposto a favor do turismo que está ele próprio obrigado a pagar os impostos que pagou, na qualidade de cliente, pelos serviços que lhe foram fornecidos. Contudo, tal não é o caso. Pelo contrário, o volume de negócios realizado pelo empresário constitui simultaneamente a base de cálculo do imposto sobre o volume de negócios (com dedução do imposto pago a montante) e do imposto a favor do turismo. Com efeito, a este respeito é sem dúvida possível instituir o volume de negócios, numa forma um pouco modificada, como base de cálculo. A dedução nesse momento do imposto sobre o volume de negócios não tem por efeito ser o imposto a favor do turismo pago apenas sobre o valor acrescentado pelo empresário. Pelo contrário, é devido em todas as fases sucessivas da produção e da distribuição, à taxa plena, e sem qualquer possibilidade de dedução. Sublinho ainda que, mesmo se esta possibilidade de dedução do imposto pago a montante existisse, seria limitada a certos grupos profissionais e não poderia, portanto, ser considerada como inerente ao sistema do imposto litigioso.

79. Embora a fundamentação do acórdão Giant, para a qual remete a Comissão, não seja muito explícita, podemos, contudo, concluir com base no que acabo de referir que os impostos litigiosos não prevêem a dedução do imposto pago a montante.

80. Contudo, alguns dos recorrentes invocam que a possibilidade de dedução do imposto pago a montante não será absolutamente indispensável para a qualificação de uma contribuição como um imposto que não pode ser mantido nos termos do artigo 33.° da Sexta Directiva. As primeira, segunda e sexta directivas visavam abolir o regime fiscal do imposto em cascata e instituir o imposto sobre o valor acrescentado. Interpretar o artigo 33.° como autorizando os impostos sobre o volume de negócios sem dedução do imposto pago a montante redundará na introdução de um novo imposto em cascata, em violação das primeira, segunda e sexta directivas. O efeito deste segundo imposto sobre o volume de negócios será, além disso, cumulativo. Semelhante imposto será necessariamente contrário ao direito comunitário.

81. O teor do artigo 33.° conduzirá às mesmas conclusões. Esta disposição só proíbe, com efeito, os impostos que têm o carácter de imposto *sobre o volume de negócios* e não os que têm o carácter de imposto *sobre o valor acrescentado*. Esta referência aos impostos sobre o volume de negócios harmoniza-se perfeitamente com a economia da directiva. De resto, um imposto que apresentasse todas as características essenciais do imposto sobre o valor acrescentado já não seria também um imposto comparável ao imposto sobre o valor acrescentado, mas sim um imposto sobre o valor acrescentado.

82. Limitar-se a proibir os impostos que prevêem também a possibilidade de dedução do imposto pago a montante traduzir-se-á em oferecer ao legislador uma possibilidade muito simples de contornar a proibição de instituir novos impostos com o

carácter de imposto sobre o volume de negócios, na acepção do artigo 33.°, proibindo a dedução do imposto pago a montante.

83. Os recorrentes invocam em especial o acórdão Solisnor-Estaleiros Navais, e sobretudo as conclusões referentes a este acórdão [30]. O advogado-geral terá observado nas conclusões que apresentou no processo na origem deste acórdão que a dedução do imposto pago a montante não pode ser considerada como um critério essencial para a apreciação de um imposto no quadro do artigo 33.° De resto, o Tribunal de Justiça terá partilhado desta opinião, como provará o facto de não ter examinado no acórdão as outras condições impostas. Contudo, não se pode aceitar este ponto de vista. Com efeito, o Tribunal de Justiça não examinou esta questão, mas começou pelo exame das características essenciais, entre as quais se conta igualmente a possibilidade de deduzir o imposto pago a montante. Terminou após o exame do primeiro critério — o carácter geral — pela razão de este não estar satisfeito.

84. Alguns dos recorrentes também se referem ao acórdão Giant [31], porque o Tribunal de Justiça terá neste declarado que um imposto não necessita de ser em todos os pontos semelhante ao imposto sobre o valor acrescentado para ter o carácter de um imposto sobre o volume de negócios. Bastará que tenha as características essenciais. Também este argumento deve ser afastado, pois que o Tribunal de Justiça definiu precisamente as características essenciais de um imposto sobre o valor acrescentado, incluindo nestas características a possibilidade de deduzir o imposto pago a montante. Como a Comissão expôs nas considerações há pouco evocadas [32], o Tribunal de Justiça, nesse acórdão, também examinou a questão de saber se o imposto municipal em litígio previa a possibilidade de dedução do imposto pago a montante. Portanto, ninguém pode afirmar que terá pretendido desse modo excluir a possibilidade de dedução do imposto pago a montante do número das características essenciais do imposto sobre o valor acrescentado.

85. À primeira vista, certos elementos — como a finalidade e o teor do artigo 33.°, que só refere o carácter de *imposto sobre o volume de negócios* — parecem militar a favor da tese dos recorrentes de que a possibilidade de deduzir o imposto pago a montante não constitui uma característica essencial do imposto sobre o valor acrescentado. Não se vê de forma alguma qual seria a razão pela qual o artigo 33.° permitiria um imposto sobre o volume de negócios, portanto uma imposição, que não prevê a dedução do imposto pago a montante e que desse modo origina o cúmulo dos impostos pagos nas diferentes fases das operações. A fórmula frequentemente utilizada pelo Tribunal de Justiça de que um imposto se deve «em todo o caso» presumir como sendo incompatível com o artigo 33.° quando preenche as características essenciais do imposto sobre o valor acrescentado também poderá ir no mesmo sentido. Daí poderão alguns concluir que são concebíveis outros casos, em que um imposto será contrário ao artigo 33.° apesar de não preencher todas as características essenciais do imposto sobre o valor

30 — Acórdão de 17 de Setembro de 1997 (C-130/96, Colect., p. I-5033).

31 — Acórdão já referido na nota 7.

32 — V. n.° 76 das presentes conclusões.

acrescentado. Mas como o Tribunal de Justiça sempre incluiu a possibilidade de dedução do imposto pago a montante nas características essenciais do imposto sobre o valor acrescentado e como sempre a considerou como um dos elementos a examinar no âmbito da análise de um imposto à luz do artigo 33.º[33], é forçoso considerar que a possibilidade de dedução do imposto pago a montante constitui uma característica essencial do imposto sobre o valor acrescentado.

86. Contudo, como — já vimos anteriormente — os impostos a favor do turismo também não preenchem todas as outras características essenciais fixadas pelo Tribunal de Justiça, não preciso a este respeito de avançar mais considerações.

Exame global complementar

87. Por fim, parece oportuno examinar uma última vez os impostos litigiosos na sua globalidade. Tanto os recorrentes como os recorridos observam que, independentemente da verificação de cada uma das características do imposto sobre o valor acrescentado, a decisão a tomar deverá também basear-se no exame global dos impostos. Assim, os recorrentes invocam que o imposto a favor do turismo constitui uma segunda carga fiscal, que acresce ao imposto sobre o volume de negócios, o que penalizará gravemente as possibilidades de concorrência dos empresários austríacos face aos dos outros Estados-Membros. Neste contexto, recordarei uma vez mais que o Tribunal de Justiça reiteradamente considerou que os Estados-Membros têm o direito de introduzir impostos cuja cobrança acresça à do imposto sobre o valor acrescentado para uma e mesma operação desde que estes impostos não tenham o carácter de um imposto sobre o volume de negócios. Portanto, o artigo 33.º não tem de modo algum por objectivo impedir que os Estados-Membros tributem de novo determinada operação numa outra forma que não a do imposto sobre o valor acrescentado.

88. Quanto aos inconvenientes do ponto de vista da concorrência para os empresários austríacos face aos dos outros Estados-Membros, há que observar que os impostos são utilizados principalmente para a melhoria da oferta turística, o que permite certamente tornar esta última mais atraente e justifica assim o «custo suplementar». De resto, um encargo financeiro mais pesado que é imposto aos residentes não é contrário à proibição de discriminações do Tratado e também não viola o direito da concorrência deste ponto de vista. Quanto à questão de saber se o montante do imposto se justifica no plano nacional, é uma outra questão, que não temos de examinar no caso em apreço.

89. Além disso, é forçoso considerar que os recorridos observam correctamente que o imposto a favor do turismo se destina a «tributar a vantagem» retirada do turismo. Assim, na Estíria e na Caríntia, o volume de negócios global do ano em curso não é tributado directamente, mas apenas por referência ao volume de negócios realizado nos dois anos anteriores. A questão de saber se o círculo de empresários que

33 — V. os acórdãos de 17 de Setembro de 1997, UCAL (C-347/95, Colect., p. I-4911, n.º 36), e Fricarnes (C-28/96, Colect., p. I-4939, n.º 40).

retiram uma vantagem do turismo é definido de um modo muito vasto só desempenha um papel no que toca à apreciação a fazer pelo Tribunal de Justiça na medida em que tal permitisse a introdução de um imposto de carácter geral análogo a um imposto sobre o valor acrescentado. Como não é este o caso, é supérfluo acrescentar seja o que for. O funcionamento do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado no seu conjunto e a garantia indirecta que daí resulta para os recursos próprios da Comunidade também não são afectados. Portanto, resta-nos afirmar que os impostos litigiosos são, é certo, sem dúvida de aplicação geral, mas que, contrariamente ao imposto sobre o valor acrescentado, não incidem sobre as operações de uma forma exactamente proporcional, não são cobrados em cada fase da produção e da distribuição e não prevêem a dedução do imposto pago a montante. Portanto, podem ser mantidos em vigor, em conformidade com o disposto no artigo 33.º da Sexta Directiva.

C — Conclusão

90. Por estas razões, proponho que sejam dadas às questões prejudiciais submetidas as seguintes respostas:

Processo C-338/97

«O artigo 33.º, n.º 1, 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, não proíbe a manutenção em vigor de uma imposição devida num Bundesland (Estado federado) de um Estado-Membro das Comunidades Europeias,

— relativamente a cada ano de calendário, por todas as empresas que operam, directa ou indirectamente, no sector do turismo e cuja sede ou estabelecimento estão situados em certas áreas bem determinadas, que, somadas, abrangem a quase totalidade do território do Estado Federado,

— cujo montante é, no essencial, proporcional ao volume de negócios obtido pela empresa ao longo de um ano de calendário no interior desse Estado federado, mas cuja taxa varia consoante a intensidade da actividade turística em cada uma dessas áreas e em função dos benefícios que o legislador considera que resultam dessa actividade para o sector (categoria profissional) em questão e

em relação ao qual não foi prevista nenhuma dedução a montante.»

Processo C-344/97

«O artigo 33.°, n.° 1, 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 volume de negócios: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado, no que respeita à expressão 'natureza de impostos sobre o volume de negócios', no sentido de que um Estado-Membro não está impedido de cobrar às empresas um imposto sobre o turismo (contribuição) assim organizado:

— a prestação pecuniária cobrada às empresas que directa ou indirectamente estão interessadas no turismo, e portanto a um grande número de empresas, mas não a todas as empresas;

— a contribuição é entregue a uma associação turística local para financiamento da promoção do turismo ou a um fundo que abarca conjunto do território do *Land*;

— o volume de negócios anual constitui a matéria colectável, com determinadas excepções, em especial a referente ao volume de negócios relativo a prestações efectuadas a clientes cuja residência se situe fora do âmbito de aplicação territorial da norma, na medida em que não se trate de prestações relacionadas com um estabelecimento sito no âmbito territorial da norma (o Estado federado integrado no Estado-Membro constituído sob a forma federal) nem de prestações a consumidores finais, bem como com a excepção do volume de negócios relativo a outras prestações, na medida em que estas não sejam exclusiva ou preponderantemente efectuadas no âmbito territorial da norma (o Estado federado de um Estado-Membro);

— o montante da contribuição escalonado consoante o benefício retirado do turismo, que o legislador determina para o ramo de actividade a que pertence cada devedor do imposto;

— o montante da contribuição nos locais de turismo intensivo é mais alto do que nos outros locais;

— não está previsto um mecanismo de dedução do imposto.»

Processo C-390/97

«O artigo 33.°, n.° 1, 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, não se opõe, em razão da sua natureza de imposto sobre o volume de negócios, a que um Estado federado (Bundesland) de um Estado-Membro das Comunidades Europeias mantenha em vigor uma imposição que é paga relativamente a cada ano civil por todas as empresas que operam, directa ou indirectamente, no sector do

turismo e cuja sede ou estabelecimento estão situados nesse Estado federado, cujo montante é, no essencial, proporcional ao volume de negócios obtido pela empresa ao longo de um ano civil no interior desse Estado federado, mas cuja taxa varia consoante a importância dos benefícios que o legislador presume que o sector económico (categoria de profissões) em causa retira do turismo e em relação ao qual não foi prevista nenhuma dedução a montante.»