ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)
29 de Maio de 1997 *

No processo C-63/96,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE, pelo Bundesfinanzhof, destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Finanzamt Bergisch Gladbach

e

Werner Skripalle,

sendo interveniente **Bundesministerium der Finanzen,**

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54),

* Língua do processo: alemão.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: J. C. Moitinho de Almeida, presidente de secção, L. Sevón, D. A. O. Edward, J.-P. Puissochet e P. Jann (relator), juízes,

advogado-geral: N. Fennelly,
secretário: H. A. Rühl, administrador principal,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação do Governo alemão, por Ernst Röder, Ministerialrat no Ministério Federal da Economia, na qualidade de agente,

— em representação do Governo francês, por Catherine de Salins, subdirectora na direcção dos assuntos jurídicos do Ministério dos Negócios Estrangeiros, e Gautier Mignot, secretário dos Negócios Estrangeiros na mesma direcção, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Jürgen Grunwald, consultor jurídico, e Enrico Traversa, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações de W. Skripalle, representado por Kurt Conscience, advogado em Bochum-Querenburg, do Governo alemão, representado por Ernst Röder, do

Governo francês, representado por Gautier Mignot, do Governo neerlandês, representado por Marc Fierstra, consultor jurídico adjunto no Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente, e da Comissão, representada por Jürgen Grunwald, na audiência de 22 de Janeiro de 1997,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 27 de Fevereiro de 1997,

profere o presente

Acórdão

1 Por despacho de 13 de Dezembro de 1995, entrado na Secretaria do Tribunal de Justiça em 8 de Março de 1996, o Bundesfinanzhof submeteu ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE, duas questões prejudiciais sobre a interpretação da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio entre o Finanzamt Bergisch Gladbach (a seguir «Finanzamt») e W. Skripalle, respeitante à determinação da matéria colectável do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), quando existam relações pessoais entre o prestador e o beneficiário de prestações sujeitas a tributação.

3 Resulta do despacho de reenvio que W. Skripalle é proprietário de um prédio que mandou construir, bem como de vários apartamentos. Arrendou os referidos imóveis a uma sociedade por quotas cujos sócios são o seu filho mais velho e a sua esposa, pertencendo metade do capital a cada um. A sua esposa é também gerente da sociedade, com poderes exclusivos de representação.

4 Relativamente à base de cálculo do IVA aplicável aos rendimentos provenientes destes arrendamentos, a legislação alemã relativa ao imposto sobre o volume de negócios, na sua versão de 1980 (BGBl. I. p. 1953, a seguir «UStG»), dispõe:

§ 10, n.° 1, da UStG, que constitui a regra geral: «Nos fornecimentos e outras prestações (§ 1, n.° 1, ponto 1, primeiro período), o volume de negócios tributável é determinado com base na contraprestação. A contraprestação abrange tudo o que o beneficiário do fornecimento despende para obtenção da prestação, deduzindo-se, porém, o imposto sobre o volume de negócios.»

O § 10, n.° 4, da UStG prevê derrogações a esta regra para o consumo próprio, relativamente ao qual o volume de negócios, em determinadas condições, é constituído pelos custos relativos à execução da operação.

Por força do § 10, n.° 5, da UStG, o n.° 4 da mesma disposição é aplicável por analogia «aos fornecimentos e outras prestações efectuadas pelas sociedades e associações na acepção do § 1, n.° 1, pontos 1 a 5, da lei relativa ao imposto sobre as sociedades, pelas associações sem personalidade jurídica, bem como pelas empresas em situação de compropriedade, no âmbito respectivo, a favor dos seus accionistas, associados, membros, sócios ou pessoas próximas dos mesmos, bem como pelos empresários em nome individual a favor das pessoas próximas...»

5 Em virtude destas disposições, o Finanzamt tomou como base de cálculo do IVA, no processo principal, a base fictícia, designada «matéria colectável mínima», correspondente aos «custos da operação». Esse montante era, no caso concreto, superior à renda acordada entre W. Skripalle e a sociedade arrendatária, embora essa renda corresponda à que habitualmente se pratica no mercado relativamente a imóveis do mesmo tipo na localidade em causa.

6 Nos termos do artigo 11.°, parte A, n.° 1, da Sexta Directiva, a matéria colectável é constituída:

«a) No caso de entregas de bens e de prestações de serviços que não sejam as referidas nas alíneas b), c) e d), por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro...»

7 Embora o artigo 11.°, parte A, n.° 1, alínea c), permita que seja tido em conta o montante das despesas suportadas pelo sujeito passivo com a execução da prestação de serviços, isso aplica-se apenas às hipóteses referidas no artigo 6.°, n.° 2, da Sexta Directiva, que se refere às prestações de serviços efectuadas a título gratuito. Nos termos da Sexta Directiva, quando se prove que o sujeito passivo efectua uma prestação ao preço normal do mercado, não deve, consequentemente, ser utilizada a ficção das despesas suportadas.

8 Porém, o § 10, n.° 5, da UStG foi introduzido em 1978 na Alemanha como disposição derrogatória do artigo 11.°, parte A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva, na acepção do artigo 27.° da mesma, que dispõe:

«1. O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, pode autorizar os Estados-Membros a introduzirem medidas especiais derrogatórias da presente directiva para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais. As medidas destinadas a simplificar a cobrança do imposto não devem influir, a não ser de modo insignificante, sobre o montante do imposto devido no estádio de consumo final.

2. O Estado-Membro que deseje introduzir as medidas referidas no n.° 1 delas informará a Comissão, fornecendo-lhe todos os elementos de apreciação úteis.

3. A Comissão informará desse facto os outros Estados-Membros no prazo de um mês.

4. A decisão do Conselho considerar-se-á tomada se, no prazo de dois meses a contar da informação referida no n.° 3, nem a Comissão nem um dos Estados-Membros submeter o assunto à apreciação do Conselho.

...»

9 Verifica-se que, no presente processo, esta tramitação foi regularmente seguida e que não foi solicitada a apreciação do assunto pelo Conselho. Todavia, nenhuma publicação relativa ao processo de autorização, tal como previsto no artigo 27.°, n.os 2 a 4, da Sexta Directiva, foi efectuada nas publicações oficiais do Estado-Membro em causa, após a entrada em vigor da medida derrogatória.

10 W. Skripalle discorda que sejam tidos em conta os «custos da operação», pelo que, em 8 de Agosto de 1984, reclamou da decisão do Finanzamt. Uma vez que a reclamação não teve êxito, interpôs recurso para o Finanzgericht Köln, que deferiu a sua pretensão, declarando que o § 10, n.° 5, ponto 1, da UStG não é aplicável na medida em que a sociedade arrendatária não é uma pessoa próxima do recorrente no processo principal, na acepção do § 10, n.° 5, ponto 1, da UStG. Por outro lado, segundo o Finanzgericht, esta disposição deve ser interpretada estritamente, pelo que não se aplica se for convencionada uma contraprestação habitual para as prestações fornecidas.

11 Em 3 de Abril de 1986, o Finanzamt apresentou ao Bundesfinanzhof um pedido de «Revision».

12 O Bundesfinanzhof, ao contrário do Finanzgericht, considera que a sociedade arrendatária é uma pessoa próxima de W. Skripalle na acepção do § 10, n.° 5, da UStG, devido aos estreitos laços pessoais que existem entre os seus sócios e W. Skripalle. O órgão jurisdicional de reenvio tem, contudo, dúvidas no que respeita à aplicabilidade da matéria colectável mínima no processo principal, uma vez que se lhe afigura desproporcionada e não abrangida pelo regime derrogatório do artigo 27.° da Sexta Directiva, que apenas permite derrogações para «... simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais». Não se afigura ao Bundesfinanzhof que esta condição esteja satisfeita quando, como acontece no presente caso, a contraprestação acordada, embora inferior à matéria colectável mínima, está em conformidade com as rendas habitualmente praticadas, de modo que não existe fraude fiscal. O Bundesfinanzhof salienta que não são muito frequentes os casos deste tipo e não têm consequências financeiras tão importantes que daí resultem distorções da concorrência. Refere que esses casos não são, porém, extremamente raros.

13 Foi nestas circunstâncias que o Bundesfinanzhof submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Uma autorização do Conselho de instituição de uma medida especial derrogatória da Directiva 77/388/CEE destinada a evitar a evasão fiscal, nos termos da qual em prestações remuneradas entre pessoas estreitamente relacionadas o mínimo da matéria colectável deve ser aferido pelo montante das despesas referidas no artigo 11.°, parte A, n.° 1, alínea c), da Directiva 77/388/CEE, deve ser considerada abrangida ainda pelo artigo 27.° da Directiva 77/388/CEE caso a contraprestação acordada for corrente no mercado, mas inferior ao mínimo da matéria colectável, não existindo assim evasão fiscal?

2) Os Estados-Membros podem opor aos sujeitos tributários como preceitos fiscais as medidas especiais derrogatórias previstas no artigo 27.° da Directiva 77/388/CEE, caso nem a decisão de autorização do Conselho tenha sido publicada no *Jornal Oficial das Comunidades Europeias,* nem o processo de autorização previsto nos n.^{os} 2 a 4 do artigo 27.° da Directiva 77/388/CEE tenha, depois da sua realização, sido objecto de publicação oficial no Estado-Membro?»

14 A título liminar, o Governo neerlandês manifestou, na audiência, dúvidas quanto à competência do Tribunal de Justiça para fiscalizar a legalidade de uma medida nacional de derrogação do artigo 27.° da Sexta Directiva, na medida em que o Conselho a autorizou. O problema da conformidade de uma decisão derrogatória só pode ser suscitado no caso de ser expressamente impugnada a validade dessa decisão. Ora, o órgão jurisdicional de reenvio não submeteu ao Tribunal de Justiça uma questão relativa à apreciação da validade.

15 A este respeito, convém salientar que, como o advogado-geral correctamente realçou no n.° 26 das suas conclusões, no presente processo é solicitado ao Tribunal que forneça critérios para decidir se a derrogação invocada pelo Governo alemão em apoio da aplicabilidade das medidas particulares às circunstâncias do processo principal é autorizada como derrogação permitida nos termos do artigo 27.° da Sexta Directiva.

16 Nestas condições, o Tribunal de Justiça tem competência para responder às questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio.

Quanto à primeira questão

17 W. Skripalle e a Comissão consideram que o artigo 27.°, n.° 1, da Sexta Directiva deve ser interpretado estritamente. Embora esta disposição permita derrogações destinadas, principalmente, a evitar certas fraudes ou evasões fiscais, as medidas adoptadas em aplicação da mesma derrogação só podem, porém, derrogar o princípio do respeito da matéria colectável constante do artigo 11.° da Sexta Directiva dentro dos limites estritamente necessários para alcançar aquele objectivo.

18 Não é esse o caso do processo principal, uma vez que a renda acordada, embora inferior aos custos da operação, corresponde às rendas habitualmente praticadas no mercado. Num caso como este, está automaticamente excluída a fraude ou evasão fiscal, pelo que a medida em causa não é necessária para atingir o objectivo, que é o de evitar uma fraude ou evasão desse tipo.

19 No entendimento de W. Skripalle, a legislação alemã conduz, além disso, ao resultado absurdo de um laço de proximidade ser um critério tributário adicional, uma

vez que existe a suspeita de fraude fiscal mesmo sem manifestamente existir qualquer abuso. Isto é tanto mais grave quanto o IVA, na medida em que é calculado a partir de uma base fictícia, não pode ser repercutido no utilizador final, que é o arrendatário. Desse modo, está a ser inobservado o princípio de base do IVA.

20 Pelo contrário, o Governo alemão considera que a legislação em causa é abrangida pelo artigo 27.° da Sexta Directiva, na medida em que é necessária e em geral adequada a impedir fraudes ou evasões fiscais. Casos como o do processo principal, em que a contraprestação é corrente no mercado mas inferior às despesas suportadas, são muito raros. Assim, uma regra jurídica deve, por natureza, revestir-se de determinado grau de abstracção e não pode estar à partida limitada a casos específicos de fraude ou evasão fiscal. A regra em causa é, consequentemente, proporcional mesmo que, num determinado caso, o resultado não seja o adequado.

21 Além disso, o § 10, n.° 5, da UStG não se destina apenas a evitar fraudes e evasões fiscais, mas tem também por objectivo simplificar a cobrança do imposto, dado que a avaliação dos custos efectivos tem ainda a vantagem de os referidos custos, ao contrário do valor corrente no mercado, poderem ser objectiva e facilmente determinados.

22 Convém salientar que não foi contestado que o § 10, n.os 4 e 5, da UStG derroga o regime da matéria colectável previsto no artigo 11.° da Sexta Directiva.

23 Nos termos do artigo 27.°, n.° 1, da Sexta Directiva, são permitidas medidas derrogatórias «... para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes

ou evasões fiscais». Resulta do processo principal que a República Federal da Alemanha solicitou e obteve autorização para a medida derrogatória relativamente à segunda possibilidade.

24 Ora, como o Tribunal de Justiça já decidiu, as medidas nacionais derrogatórias susceptíveis de evitar fraudes ou evasões fiscais devem ser interpretadas estritamente e só podem derrogar o respeito da matéria colectável do IVA previsto no artigo 11.° da Sexta Directiva dentro dos limites estritamente necessários à prossecução desse objectivo (acórdão de 10 de Abril de 1984, Comissão/Bélgica, 324/82, Recueil, p. 1861, n.° 29). Deve, assim, analisar-se se estas condições estão satisfeitas no presente caso.

25 A este respeito, não foi contestado que, entre membros da mesma família ou entre pessoas próximas, possa existir um certo risco de fraude ou evasão fiscal que justifique a instituição de medidas do tipo das permitidas pelo artigo 27.° da Sexta Directiva.

26 Contudo, esse risco não existe quando resulte de dados objectivos que o contribuinte agiu correctamente. A legislação alemã, ao considerar como matéria colectável os custos suportados quando existem relações entre pessoas próximas, incluindo os casos em que é evidente que o rendimento acordado, que corresponde às rendas habitualmente praticadas no mercado, é inferior aos referidos custos, não se limita a instituir derrogações estritamente necessárias para evitar o risco de evasão ou fraude fiscal. Não está, por isso, abrangida pelo artigo 27.° da Sexta Directiva.

27 Esta conclusão não é prejudicada pela circunstância de uma norma jurídica dever revestir-se de um determinado grau de abstracção, o que implica necessariamente que, num caso específico, o resultado não seja o adequado.

28 Efectivamente, por um lado, como o órgão jurisdicional de reenvio salientou e as partes confirmaram na audiência, os casos em que a matéria colectável fictícia é superior ao rendimento habitual no mercado, embora sejam raros, não são excepcionais, designadamente em matéria de rendas. Na verdade, as rendas são, por razões políticas, frequentemente fixadas a um nível destinado a facilitar o acesso à habitação, apesar de os custos no sector da construção imobiliária serem extremamente elevados.

29 Por outro lado, nada impede que uma disposição com um determinado grau de generalidade ou de abstracção exclua os casos em que o montante da renda acordada seja inferior ao montante normalmente necessário para amortização dos custos da construção do imóvel, mas esteja em conformidade com as rendas habitualmente praticadas no mercado.

30 Quanto ao argumento do Governo alemão de que a medida em causa é legítima porque tem igualmente em vista a simplificação da cobrança do imposto, o que corresponde à primeira alternativa prevista no artigo 27.°, n.° 1, da Sexta Directiva, deve recordar-se que a autorização da medida derrogatória foi solicitada tendo em vista a segunda possibilidade, ou seja, evitar as fraudes ou evasões fiscais. A autorização não pode, por isso, alargar-se para além desse objectivo.

31 Consequentemente, deve responder-se que uma autorização do Conselho tendo em vista a introdução de uma medida especial de derrogação da Sexta Directiva que, para evitar determinadas fraudes ou evasões fiscais, prevê que, no caso de fornecimentos ou prestações de serviços a título oneroso entre pessoas próximas, deve ser tomado em conta, como matéria colectável mínima, o montante das despesas conforme definido no artigo 11.°, parte A, n.° 1, alínea c), da Sexta Directiva, não está abrangida pelo artigo 27.° da mesma directiva se a contraprestação acordada estiver em conformidade com a praticada no mercado, mas for inferior à matéria colectável mínima.

Quanto à segunda questão

32 Tendo em conta a resposta dada à primeira questão, não é necessário responder à segunda.

Quanto às despesas

33 As despesas efectuadas pelos Governo alemão, francês e neerlandês, bem como pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Bundesfinanzhof, por despacho de 13 de Dezembro de 1995, declara:

Uma autorização do Conselho tendo em vista a introdução de uma medida especial de derrogação 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, medida essa que, para evitar determinadas fraudes ou evasões fiscais, prevê que, no caso de fornecimentos ou prestações de serviços a título oneroso entre pessoas próximas, deve ser tomado em conta, como matéria colectável mínima, o montante das despesas conforme definido no artigo 11.°, parte A, n.° 1, alínea c), da Sexta Directiva, não está abrangida pelo artigo 27.° da mesma directiva se a contraprestação acordada estiver em conformidade com a praticada no mercado, mas for inferior à matéria colectável mínima.

Moitinho de Almeida Sevón Edward

Puissochet Jann

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 29 de Maio de 1997.

O secretário

R. Grass

O presidente da Quinta Secção

J. C. Moitinho de Almeida