CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL JEAN MISCHO

apresentadas em 23 de Novembro de 2000 [1]

1. A acção por incumprimento intentada pela Comissão das Comunidades Europeias contra a República Francesa sobre a execução por esta última da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme [2] (a seguir «Sexta Directiva»), leva o Tribunal de Justiça a debruçar-se novamente sobre a questão das práticas administrativas nacionais face às obrigações decorrentes das directivas, mas de uma maneira um pouco inabitual.

2. Com efeito, enquanto, geralmente, o Estado-Membro acusado pela Comissão de não ter transposto correctamente uma directiva alega, em sua defesa, com alguma convicção, o facto de, apesar de o legislador nacional não ter ainda transposto a directiva, a administração ter adoptado todas as disposições necessárias, geralmente através de circular, para que a mesma seja efectivamente aplicada na ordem jurídica nacional, hoje encontramo-nos perante a hipótese inversa.

3. De facto, a Comissão não acusa a República Francesa de qualquer ausência de disposições legislativas que assegurem uma transposição correcta da Sexta Directiva, mas de tolerar, de modo inteiramente oficial, a nível da sua prática administrativa, a legislação nacional que assegurou a referida transposição.

4. Recorde-se que o n.º 1 do artigo 2.º da Sexta Directiva dispõe que:

«Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

1. As entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;»

1 — Língua original: francês.

2 — JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

E que o artigo 11.°-A, n.° 1, alínea a), desta mesma directiva determina que:

«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), do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções directamente por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber em relação a essas operações, do adquirente relacionadas com o preço de tais operações.»

5. A Comissão admite que a República Francesa transpôs correctamente estas disposições, visto que os artigos 266.°-I A e 267.°-I do Código Geral dos Impostos dispõem respectivamente que:

«A matéria colectável é constituída:

pelas entregas de bens, prestações de serviços e aquisições intracomunitárias, por todas as somas, valores, bens ou serviços recebidos ou a receber pelo fornecedor ou prestador como contrapartida dessas operações, pelo adquirente, destinatário ou terceiro, incluindo as subvenções directamente relacionadas com o preço de tais operações;»

e que:

«São incluídos na matéria colectável:

1. Os impostos, taxas, direitos e contribuições de qualquer natureza com excepção do próprio Imposto sobre o Valor Acrescentado.

2. As despesas acessórias às entregas de bens ou prestações de serviços, como sejam as comissões, juros, despesas de embalagem, transporte e seguro exigidas aos clientes.»

6. Segundo a Comissão, a República Francesa não cumpriu, contudo, as obrigações que lhe incumbem por força dos referidos artigos da Sexta Directiva ao, mediante uma instrução administrativa de 31 de Dezembro de 1976, publicada no *Bulletin officiel de la direction générale des impôts*, que veio perenizar uma prática antiga, autorizar certos contribuintes a excluir da matéria colectável do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») as taxas de serviço que exigem à sua clientela.

7. Mais precisamente, a «documentação de base» publicada pela Direcção Geral dos Impostos, e em que os contribuintes se podem basear para conhecer o exacto

alcance das suas obrigações fiscais, ao mesmo tempo que declara que «de acordo com a doutrina constante da administração, os acréscimos de preço reclamados a título de gorjeta à clientela das empresas comerciais [hotéis, restaurantes, cafés, cervejarias, bares, salões de chá, cabeleireiros, clínicas, estabelecimentos termais, empresas de transporte ou mudanças, casas de repouso ou lares de terceira idade, casinos, empresas que entregam a domicílio produtos de toda a natureza] constituem um elemento do preço a sujeitar ao Imposto sobre o Valor Acrescentado», indica que estes acréscimos de preços podem ser excluídos da matéria colectável do IVA quando estiverem simultaneamente preenchidas as quatro condições seguintes:

1) o cliente tiver sido previamente informado da existência e percentagem de uma contribuição revestindo a natureza de taxa de serviço e que acresce ao preço «serviço não compreendido»;

2) o produto dessa contribuição tiver sido integralmente repartido entre os membros do pessoal em contacto directo com a clientela;

3) o referido pagamento se justificar pela manutenção de um registo especial assinado por cada um dos beneficiários ou, no mínimo, por um representante do pessoal;

4) a entidade patronal indicar, na declaração anual de salários, o montante da remuneração por esse meio efectivamente recebida pelos membros do seu pessoal.

8. Para a Comissão, esta tolerância, através de um método de determinação da matéria colectável que não respeita as regras estabelecidas pela Sexta Directiva, mantém um regime de isenção de IVA contrário ao direito comunitário, na medida em que não é abrangida pelo imposto uma parte do que é facturado à clientela, sendo, portanto, recebido em contrapartida do serviço prestado.

9. A este respeito, a Comissão refere que a sua crítica não visa o que ela própria qualifica de «super gorjetas», e que as autoridades francesas qualificam de gratificações livres, ou seja, as quantias que o cliente espontânea e livremente entrega a este ou àquele empregado.

10. Admite, efectivamente, que estas quantias, diversamente das taxas de serviço que a clientela deve pagar obrigatoriamente, não têm de ser incluídas na matéria colectável, dado que podem ser equiparadas ao óbolo distribuído por passantes a um músico que esteja a tocar realejo na via pública, a propósito do qual o Tribunal de Justiça já se pronunciou num acórdão de

3 de Março de 1994 [3]. Trata-se, efectivamente, em ambos os casos, de pagamentos meramente graciosos e aleatórios, cujo montante é praticamente impossível de determinar.

11. Mas, quanto às taxas de serviço, nada pode, segundo a Comissão, justificar a sua exclusão da matéria colectável, uma vez que são montantes antecipadamente determinados, obrigatoriamente pagos e que não fazem parte da lista limitativa, constante do artigo 11.°-A, n.° 1, da Sexta Directiva, dos montantes não incluídos na matéria colectável.

12. Além disso, ainda na perspectiva da Comissão, a prática em causa pode ser acusada de violar o princípio da neutralidade fiscal, que inspira todo o sistema comunitário de IVA, uma vez que dois contribuintes que se dediquem exactamente às mesmas actividades podem ser tributados diferentemente, consoante exibam ou não de maneira distinta, nas suas facturas, as quantias destinadas a remunerar o seu pessoal, e esta violação do princípio da neutralidade fiscal é, em si mesma, susceptível de criar distorções de concorrência, visto que uma tributação diferente de actividades exercidas em condições idênticas tem necessariamente consequências sobre as condições de concorrência.

13. Para a Comissão, as quatro condições impostas pela instrução administrativa contestada para que um prestador possa excluir as taxas de serviço do cálculo da matéria colectável são condições puramente formais, totalmente alheias ao critério do estabelecimento da matéria colectável do IVA, a saber, a contrapartida efectivamente recebida pelo prestador do serviço. A remissão para elas feita introduz um elemento de arbitrariedade na determinação da carga fiscal que incide sobre os diferentes prestadores de um mesmo sector de actividade, que aliás nada permite diferenciar.

14. O Governo francês consagra o essencial da sua contestação a uma apresentação do contexto em que se insere a instrução administrativa de 1976.

15. Explica que tem origem numa decisão ministerial de 1923, que admitiu que o imposto sobre o volume de negócios, ou seja, a tributação que, historicamente, precedeu o IVA no sistema fiscal francês, não fosse aplicado aos montantes facturados a título de gratificações obrigatórias pelos hoteleiros e restauradores, e, mais amplamente, pelos estabelecimentos comerciais, uma vez que a totalidade das somas facturadas a este título era efectivamente entregue ao pessoal.

16. Posteriormente, uma circular de 1928, com objectivos de controlo fiscal, subordi-

3 — Tolsma (C-16/93, Colect., p. I-743).

nou a concessão desta tolerância à manutenção dum registo especial, que incluísse a cobrança e a redistribuição das referidas quantias.

17. Segundo o Governo francês, esta tolerância administrativa foi perenizada por uma lei de 1933, relativa à remuneração do pessoal, que consagrou o princípio segundo o qual as gorjetas recebidas como remuneração do serviço, sob a forma de percentagem obrigatória a acrescer à factura ou sob outra forma, bem como a totalidade das quantias entregues voluntariamente pelos clientes, em função do serviço, ao empregador ou por este centralizadas, deviam ser integralmente entregues ao pessoal em contacto com a clientela, ao qual esta costumava entregá-las.

18. Esta lei permitiu que, numa época em que não existia salário mínimo, se oferecesse uma garantia ao pessoal que era remunerado principalmente através de gorjetas.

19. Quanto à situação actual, o Governo francês insiste no facto de só poderem beneficiar da referida tolerância os estabelecimentos que empreguem pessoal em contacto directo com a clientela que seja remunerado pela taxa de serviço incluída no preço pago pelo cliente, isto é, principalmente restaurantes e salões de cabeleireiro, tendo-se oposto ao seu alargamento aos sectores da restauração em livre serviço e restauração rápida.

20. Refere igualmente que as regras de IVA aplicáveis às gorjetas variam em função das diversas modalidades de cobrança do serviço, isto é, consoante os preços indicam «serviço compreendido» ou «serviço não compreendido», mas que os casos de aplicação do «serviço não compreendido» se tornaram marginais, visto que os estabelecimentos que servem refeições, alimentos ou bebidas a consumir no local têm, a partir de um despacho de 1987, a obrigação de afixar os seus preços com «serviço compreendido».

21. Às críticas da Comissão quanto ao efeito anticoncorrencial da tolerância consagrada pela instrução administrativa de 1976 e ao carácter arbitrário das condições que fixa, o Governo francês contrapõe o facto de se tratar de uma mera tolerância, que as empresas são livres de aplicar ou não, continuando a regra a ser a consagrada no artigo 266.°-I A do Código Geral dos Impostos. Acrescenta que as empresas que dela não podem beneficiar não exercem a sua actividade em idênticas condições às que dela podem gozar, e que condições que garantam o pagamento aos assalariados das quantias recebidas e enquadrem estritamente a isenção consentida não podem ser qualificadas de arbitrárias.

22. Na réplica, a Comissão limita-se a sublinhar que as explicações dadas pelo Governo francês quanto ao contexto histórico em que se inscreve a tolerância que contesta não são pertinentes para a apreciação da conformidade desta com o regime comunitário do IVA.

23. Sublinha também que, se a isenção do imposto sobre o volume de negócios para as gorjetas dadas ao pessoal podia, na época da sua criação, ser justificada pela vontade de não penalizar os estabelecimentos que, em vez de deixarem o serviço à discrição da clientela, optavam por cobrá-lo para o entregarem ao seu pessoal, para o qual era frequentemente a única forma de remuneração, o mesmo não se passa actualmente, dado existir um salário mínimo e as quantias cobradas pela entidade patronal a título de taxa de serviço deverem ser obrigatoriamente pagas aos assalariados.

24. Foi, aliás, tendo em conta esta diferença entre o que, num dado momento, pode ser uma justificação da isenção e o contexto jurídico actual, que a Comissão se permitiu qualificar de arbitrárias as quatro condições enunciadas pela instrução administrativa de 1976.

25. Parece-lhe igualmente insustentável o argumento segundo o qual o carácter limitado da derrogação devia ser tido em conta para apreciar a sua admissibilidade face ao regime comunitário de IVA.

26. Na tréplica, o Governo francês corrige certos erros que, em seu entender, a Comissão cometeu na réplica. Assim, é inexacto afirmar que a origem da tolerância deve ser procurada na vontade de não prejudicar os estabelecimentos que entreguem a totalidade das gratificações ao seu pessoal.

27. De facto, visava-se a protecção dos assalariados, e esta protecção continua a ser actual porque, apesar da instituição de um salário mínimo, a remuneração dos assalariados em contacto directo com a clientela, nos sectores da restauração e cabeleireiros, é ainda hoje parcialmente assegurada pelas taxas de serviço. A revogação da tolerância corre o risco de conduzir ao desenvolvimento da prática da gorjeta facultativa, o que penaliza os assalariados em contacto directo com a clientela, designadamente nos sectores em que a afixação do preço «serviço compreendido» não é obrigatória.

28. Também não é possível afirmar, como faz a Comissão na réplica, que a afixação do preço «serviço compreendido» se tornou regra.

29. Na área dos cabeleireiros, por exemplo, tal obrigação não existe. Assim, a distinção entre os estabelecimentos que praticam preços «serviço compreendido» e os que afixam preços «serviço não compreendido» mantém toda a sua importância.

30. O Governo francês insiste, uma vez mais, sobre o carácter limitado da prática derrogatória criticada. Esta limitação é

consequência do carácter estrito das condições que deve preencher um prestador para beneficiar da dita prática, sendo confirmado pelas informações reveladas por um inquérito conduzido pelo Ministério da Economia, das Finanças e da Indústria, que mostra que, no sector da restauração, apenas a ele recorrem alguns estabelecimentos, principalmente cervejarias que empregam muita mão-de-obra.

Apreciação

31. Observe-se desde já que as trocas de argumentos a que a fase escrita do processo deu lugar não está longe de se assemelhar a um diálogo de surdos.

32. O Governo francês em momento algum tenta demonstrar que a referida prática pode ser permitida por uma disposição da Sexta Directiva. Alega simplesmente que se trata de uma prática antiga, mas estritamente enquadrada, que apresenta toda uma série de vantagens na perspectiva da necessidade de assegurar um nível satisfatório de rendimento aos assalariados de certas categorias de estabelecimentos.

33. Depois, sublinha que a exclusão da matéria colectável do IVA de que podem beneficiar as gorjetas não constitui uma regra que modifique o artigo 266.°-I A do Código Geral dos Impostos, mas uma simples tolerância administrativa, que as empresas são livres de aplicar ou não.

34. Finalmente, argumenta que o carácter muito limitado da isenção de IVA acordada deve implicar a aplicação de um princípio *de minimis*.

35. A este propósito, cabe recordar, em primeiro lugar, que, segundo o artigo 11.°-A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva, a matéria colectável é constituída, no caso de entregas de bens e de prestações de serviços, «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...». Além disso, segundo jurisprudência constante recordada pelo acórdão de 16 de Outubro de 1997[4], a matéria colectável na entrega de um produto ou na prestação de um serviço é constituída pela contrapartida realmente recebida para esse efeito, a qual constitui o valor subjectivo, isto é, realmente recebido, e não um valor calculado segundo critérios objectivos.

36. Ora, a soma total constante da factura apresentada ao cliente constitui, com evidência e na íntegra, a contrapartida do serviço que lhe foi prestado pelo restaurador.

4 — Fillibeck (C-258/95, Colect., p. I-5577, n.° 13).

37. Esta contrapartida, contrariamente ao que pode ter ocorrido em certos processos relativamente aos quais o Tribunal de Justiça foi chamado a pronunciar-se, não coloca qualquer problema quanto à determinação do seu exacto montante visto que, por definição, é expressa em dinheiro.

38. Por outro lado, o facto de a factura ser repartida em diferentes elementos, constituindo o todo a prestação fornecida, é totalmente indiferente.

39. Em França, é actualmente proibido facturar separadamente o «couvert» mas, em outros Estados-Membros, este aparece sistematicamente separado nas facturas dos restaurantes. Pode-se imaginar que, nesses Estados-Membros, seja possível considerar que a matéria colectável da prestação do restaurador não inclui a quantia facturada como «couvert»?

40. O que o cliente de um restaurante compra é uma prestação global, para a qual concorrem tanto o que vai saborear como a disponibilização de uma mesa e dos utensílios indispensáveis à degustação e o serviço à mesa, e a quantia que paga é a contrapartida global desta prestação global. Comprar um prato cozinhado numa charcutaria é adquirir uma mercadoria, almoçar num restaurante é adquirir um serviço que inclui o fornecimento de uma mercadoria, mas comporta toda uma série de outros elementos que dela são indissociáveis.

41. Se se considerar que à parte «taxa de serviço» constante de uma factura de restaurante não deve, face à definição de matéria colectável adoptada pela Sexta Directiva, ser aplicado o IVA, não se vê como se pode recusar que um garagista que, como é habitual quando cobra o montante da factura de uma revisão de um veículo, factura separadamente o custo das peças de substituição e da mão-de-obra, reivindique o direito de não submeter a IVA, se não toda a parte de mão-de-obra da facturação, pelo menos uma parte, que individualiza, correspondente à intervenção do funcionário que acolheu o cliente, para se informar dos trabalhos que este pretendia ver realizados, e lhe restituiu o veículo, depois de efectuadas as operações de revisão.

42. Poderia multiplicar infinitamente os exemplos, mas não é necessário, de tal modo é claro que o texto do artigo 11.°-A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva impõe que todos os elementos facturados ao cliente por um prestador de serviços sejam considerados como constituindo a exacta contrapartida da prestação que lhe foi fornecida.

43. A Comissão também apresenta, como vimos, uma argumentação destinada a demonstrar que a prática da administração fiscal francesa viola o princípio de neutra-

lidade fiscal e introduz uma distorção da concorrência.

44. Concordo com a Comissão quando considera que a prática contestada viola o princípio da neutralidade fiscal, o qual, segundo o acórdão de 7 de Setembro de 1999 [5], «opõe-se nomeadamente a que operadores económicos que efectuem as mesmas operações sejam tratados diferentemente em matéria de cobrança do IVA».

45. Com efeito, dois restauradores que ofereçam exactamente a mesma prestação, por um preço total idêntico, mas em que um indique na facturação que cobra taxa de serviço, enquanto o outro não o especifique, mas englobe um montante correspondente no preço facturado, poderão, nos termos da instrução administrativa de 1976, exigir quantias diferentes a título de IVA, porque a matéria colectável, a partir da qual é determinado o montante do imposto devido, retido por um será diferente do retido pelo outro, apesar de, tanto a prestação como a sua contrapartida serem estritamente idênticas.

46. Da diferença a nível do encargo fiscal resulta uma diferença a nível do lucro resultante da operação, de modo que o princípio da neutralidade foi violado e a concorrência falseada.

47. Examine-se agora a pertinência dos argumentos de defesa invocados pelo Governo francês, o qual alega não ser possível afirmar que um estabelecimento que preencha as quatro condições enunciadas pela instrução administrativa de 1976 exerce a sua actividade em condições idênticas às que presidem ao funcionamento de um estabelecimento que não as preenche, vendo-se, assim, impedido de autonomizar as taxas de serviço da sua matéria colectável.

48. É por isso que se opõe à qualificação de arbitrária adoptada pela Comissão no recurso, a propósito das referidas condições. A palavra pode efectivamente ter chocado as autoridades francesas e, como aliás a Comissão admite na réplica, teria ganho se fosse substituída por «desprovida de pertinência». Mas a crítica da Comissão parece-me, quanto ao mérito, sublinhar adequadamente o facto de a devolução final das quantias cobradas a título de taxas de serviço e a maneira como é efectuada serem totalmente irrelevantes quanto à questão de saber se as referidas quantias devem ou não entrar na matéria colectável.

49. O que conta é a determinação do montante destas somas, valores, bens ou serviços recebidos ou a receber pelo prestador como contrapartida do serviço prestado. A sua afectação é totalmente indiferente. O que constitui a matéria colectável não é o lucro do prestador, é, convém recordá-lo, o seu volume de negócios. É por isso que a questão de saber o que sucede

5 — Gregg (C-216/97, Colect., p. I-4947, n.° 20).

efectivamente às quantias mencionadas na factura como montante das taxas de serviço não tem qualquer pertinência para a determinação da matéria colectável, salvo, evidentemente, disposição contrária da Sexta Directiva, que, no presente caso, ninguém considera existir.

50. A forma como o prestador assegura a remuneração do pessoal a que recorre para oferecer a prestação que fornece e factura é totalmente irrelevante para a fixação da matéria colectável. Esta, como considerou o Tribunal de Justiça, deve corresponder ao valor subjectivo da contrapartida que o prestador obteve do cliente. Na sua determinação não intervém, seja a que título for, o custo de serviço para o prestador, e, ainda menos, a estrutura desse custo.

51. Um exemplo muito concreto, mais uma vez tirado do sector da restauração, ajudará a compreender melhor o modo como o princípio de neutralidade fiscal, à volta do qual é construído o regime comunitário de IVA, de modo algum pode acomodar-se à prática francesa em apreço.

52. Imagine-se um restaurador que explora o seu negócio com um único assalariado. Se for o patrão a assegurar o serviço de mesa, enquanto o assalariado trabalha na cozinha, a instrução administrativa de 1976 não faculta qualquer possibilidade de dedução. É certo que o restaurador pode decompor as suas facturas, fazendo constar delas uma taxa de serviço. Mas não pode deduzi-la da sua matéria colectável, visto que, supondo que, no final do dia, atribui a si próprio as quantias facturadas a título de taxas de serviço, estas não serão atribuídas ao pessoal assalariado. Se, em contrapartida, delas fizer beneficiar o seu assalariado, continua a não poder deduzi-las, visto que o beneficiário não esteve em contacto directo com a clientela.

53. Inversamente, se for o patrão a trabalhar na cozinha e o empregado a assegurar o serviço de sala, os montantes facturados a título de taxas de serviço podem ser deduzidos da matéria colectável desde que, como é evidente, sejam respeitadas as quatro condições.

54. Admitir a posição do Governo francês significaria admitir que a organização interna da empresa pode produzir efeitos sobre o montante de IVA a cobrar, o que o sistema comunitário de IVA e o princípio de neutralidade fiscal que lhe está subjacente pretendem precisamente evitar.

55. Sublinhe-se, finalmente, a título quase anedótico e ainda a propósito das referidas condições que o Governo defende provarem a admissibilidade da sua prática, que, no anexo I da contestação, intitulada «Normas do IVA aplicáveis às gorjetas em função das diferentes modalidades de cobrança do serviço», o Governo francês revela-nos que, quando a factura apresentada ao cliente mencionar «serviço não compreendido», cabe aplicar um sistema particular. Nesse caso, o serviço é deixado

ao critério da clientela, que, de facto, pode não dar nada a título de gorjeta. Na medida em que der alguma coisa, o montante do serviço é recebido directamente pelos empregados. Pode então ser objecto de repartição entre estes, segundo a fórmula dita «do bolo», em que as gorjetas são centralizadas por um representante do pessoal, que depois as reparte entre os que a ela têm direito, ou segundo a fórmula dita «no bolso», em que cada empregado conserva as gorjetas que recebeu. Em qualquer caso, a administração fiscal integra na matéria colectável sem qualquer excepção, conforme especifica o Governo francês, uma receita «reconstituída» correspondente ao montante do serviço cobrado pelos empregados.

56. Em meu entender, isto aniquila a posição francesa, que se baseia precisamente no facto de ser precisamente por não as conservar, transferindo-as antes directamente para o seu pessoal, que um prestador pode, em certos casos, não incluir as taxas de serviço na matéria colectável a partir da qual será calculado o IVA de que é devedor. Além disso, este regime revela-se paradoxal, uma vez que se esperava sobretudo que o Governo francês se baseasse no carácter aleatório das quantias recebidas pelos trabalhadores nessas condições para, reportando-se ao acórdão Tolsma, já referido, as excluir pura e simplesmente da matéria colectável. Felizmente, não me compete elucidar o mistério que constitui a apresentação desse anexo.

57. Quanto ao resto, o Governo francês limita-se a declarar que a prática consagrada pela instrução administrativa de 1976 era perfeitamente justificada aquando da sua instauração. Com efeito, em seu entender, tal prática trouxe uma garantia ao pessoal empregado em certos sectores que tirava das gorjetas, se não a totalidade, pelo menos a maior parte da sua remuneração, que a teria visto amputada se a entidade patronal só redistribuísse as taxas de serviço depois de delas deduzir o imposto sobre elas incidente a título de imposto sobre o volume de negócios, devido à sua contabilização na receita global do estabelecimento.

58. A protecção do pessoal era e será hoje ainda essencial em certos sectores de actividade e a Comissão enganou-se fortemente ao afirmar, na réplica, que o que de facto se visava era a situação concorrencial dos estabelecimentos que redistribuiam a totalidade das taxas de serviço cobradas.

59. Reconheço facilmente que o Governo francês está melhor colocado do que a Comissão para nos esclarecer sobre os objectivos prosseguidos pelo legislador francês antes da segunda guerra mundial. Mas não reside aí o problema. Em 1923, as autoridades francesas tinham liberdade de consagrar as isenções que considerassem desejáveis no sistema de tributação do volume de negócios existente no regime fiscal francês, como continuam actualmente a ser livres de adoptar medidas protectoras de certas categorias de assala-

riados que não beneficiem de remuneração fixa.

60. A questão que hoje se coloca consiste em saber se o fim justifica os meios, isto é, se a Sexta Directiva pode não ser respeitada por um Estado-Membro como fundamento de que tem boas razões para tal. E, a essa questão, a resposta só pode ser negativa. Se assim não fosse, deixariam de ser assegurados tanto o primado como a uniforme aplicação do direito comunitário.

61. A República Francesa tem todo o direito de perenizar a prática das taxas de serviço e de garantir a certos assalariados uma participação no volume de negócios realizado pela sua entidade patronal, ao exigir o pagamento integral ao pessoal das taxas de serviço cobradas se, e apenas se, ao agir assim, não fizer beneficiar os estabelecimentos em causa de um regime de redução do IVA proibido pela Sexta Directiva.

62. Esta directiva não pretende, de modo algum, constituir obstáculo a uma política social protectora. Proíbe apenas que essa política seja prosseguida através de certos meios. Trata-se, certamente, de uma restrição, mas é inerente à existência de um regime comunitário de IVA, o qual, como muito correctamente referia a Comissão na notificação, serve também de suporte ao mecanismo dos recursos próprios da União Europeia.

63. Há ainda um outro ponto em que as análises da Comissão e do Governo francês divergem. É o das consequências eventualmente provocadas na prática criticada pela Comissão pela evolução da regulamentação francesa em matéria de informação dos consumidores sobre os preços.

64. A Comissão pretende ver numa circular de 1988 relativa à afixação do preço «serviço compreendido» o reconhecimento de que o serviço faz integralmente parte do preço pago pelo tomador do serviço, enquanto o Governo francês sublinha que a obrigação de afixar preços «serviço compreendido» está longe de estar tão generalizada como a Comissão afirma. Mas também essa controvérsia não me parece pertinente.

65. O que a Comissão critica é o facto de a instrução administrativa prever um método de cálculo da matéria colectável incompatível com as normas da Sexta Directiva, que o Governo francês não contesta ser aplicado por determinado número de prestadores de serviços.

66. Que os prestadores sejam ou não numerosos pouco importa face à questão de saber se há ou não incumprimento. Igualmente desprovida de interesse é a questão de saber se, pelo facto de vigiarem

atentamente o respeito das quatro condições impostas pela instrução administrativa de 1976, as autoridades francesas conseguem conter o número de estabelecimentos que podem entrar pela brecha que elas próprias abriram no sistema de cálculo e cobrança do IVA.

67. Com efeito, o sistema comunitário de IVA, embora estabeleça toda uma série de isenções, não conhece o princípio *de minimis*, que permitiria criar outras isenções, como pretende a República Francesa. O incumprimento parece-me, consequentemente, claramente provado.

Conclusão

68. Tendo em conta o conjunto das considerações precedentes, considero dever julgar-se que:

«— Ao autorizar, sob certas condições, a exclusão da matéria colectável do imposto sobre o valor acrescentado das 'taxas de serviço' reclamadas por determinados sujeitos passivos, a República Francesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 2.°, n.° 1, e 11.°-A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme.

— A República Francesa é condenada nas despesas.»