

Processo C-240/05

Administration de l'enregistrement et des domaines

contra

Eurodental Sàrl

[pedido de decisão prejudicial apresentado pela cour d'appel (Luxemburgo)]

«Sexta Directiva IVA – Isenções – Artigos 13.º, A, n.º 1, alínea e), 17.º, n.º 3, alínea b), e 28.º C, A, alínea a) – Direito a dedução – Fabricação e reparação de próteses dentárias – Operações intracomunitárias relativas a operações isentas no interior do Estado-Membro – Efeitos do regime derogatório e transitório previsto no artigo 28.º, n.º 3, alínea a), conjugado com o anexo E, ponto 2 – Princípio da neutralidade fiscal – Harmonização parcial do IVA»

Conclusões do advogado-geral D. Ruiz-Jarabo Colomer apresentadas em 22 de Junho de 2006

Acórdão do Tribunal de Justiça (Terceira Secção) de 7 de Dezembro de 2006

Sumário do acórdão

Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado – Dedução do imposto pago a montante

[Directiva 77/388 do Conselho, artigos 13.º, A, n.º 1, alínea e), e 17.º, n.º 3, alínea b)]

As operações como a fabricação e a reparação de próteses dentárias, isentas do imposto sobre o valor acrescentado no interior de um Estado-Membro nos termos do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea e), da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, na redacção dada pelas Directivas 91/680 e 92/111 não dão direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante nos termos do artigo 17.º, n.º 3, alínea b), dessa directiva, mesmo quando se trate de operações intracomunitárias e independentemente do regime de imposto sobre o valor acrescentado aplicável no Estado-Membro de destino.

Esta interpretação, deduzida dos próprios termos da Sexta Directiva, é corroborada tanto pelo objectivo que prossegue como pela sua sistemática e pelo princípio da neutralidade fiscal.

Com efeito, decorre da finalidade do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e do regime transitório instituído pela Directiva 91/680 para a tributação das trocas entre Estados-Membros que um sujeito passivo que beneficie de isenção e, em consequência, não tenha direito à dedução do imposto pago a montante no interior do Estado-Membro, também não tem esse direito quando a operação em causa for de natureza intracomunitária.

Em segundo lugar, as isenções previstas no artigo 13.º, A, da Sexta Directiva, na medida em que apenas abrangem determinadas actividades de interesse geral pormenorizadamente enumeradas e descritas nessa disposição, têm natureza específica, enquanto a isenção das operações de natureza intracomunitária tem natureza geral, tendo por objecto, de modo indistinto, as operações económicas entre Estados-Membros. Nestas circunstâncias, o facto de se considerar que o regime aplicável às isenções específicas previstas no artigo 13.º, A, da Sexta Directiva tem

primazia sobre o regime aplicável às isenções gerais previstas nessa mesma directiva para as operações de natureza intracomunitária está em conformidade com a sistemática dessa directiva.

Em terceiro lugar, o princípio da neutralidade fiscal opõe-se, designadamente, a que prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do imposto sobre o valor acrescentado. Ora, se as operações isentas nos termos do artigo 13.º, A, alínea e), da Sexta Directiva dessem direito à dedução quando tivessem natureza intracomunitária, esse princípio não seria respeitado, uma vez que as mesmas operações, quando são levadas a cabo no interior de um Estado-Membro, não dão direito à dedução.

É irrelevante a este respeito o facto de o Estado-Membro de destino aplicar o regime transitório previsto no artigo 28.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva, conjugado com o ponto 2 do anexo E dessa mesma directiva, regime que lhe permite continuar a tributar as operações em causa. Com efeito, a tributação permitida por esta disposição não é uma tributação harmonizada que faça parte integrante do regime do imposto sobre o valor acrescentado tal como regulado pela Sexta Directiva para determinadas actividades de interesse geral, mas uma tributação apenas autorizada durante um período transitório. Este regime excepcional deve ser objecto de interpretação estrita e o seu alcance não pode, portanto, ser alargado aos Estados-Membros que observaram o princípio consagrado pela Sexta Directiva isentando determinadas actividades de interesse geral enumeradas no artigo 13.º dessa directiva.

(cf. n.os 38, 41, 43, 44, 46-48, 52, 54, 58, disp.)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

7 de Dezembro de 2006 (*)

«Sexta Directiva IVA – Isenções – Artigos 13.º, A, n.º 1, alínea e), 17.º, n.º 3, alínea b), e 28.º-C, A, alínea a) – Direito a dedução – Fabricação e reparação de próteses dentárias – Operações intracomunitárias relativas a operações isentas no interior do Estado-Membro – Efeitos do regime derogatório e transitório previsto no artigo 28.º, n.º 3, alínea a), conjugado com o anexo E, ponto 2 – Princípio da neutralidade fiscal – Harmonização parcial do IVA»

No processo C-240/05,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pela cour d'appel (Luxemburgo), por decisão de 1 de Junho de 2005, entrado no Tribunal de Justiça em 3 de Junho de 2005, no processo

Administration de l'enregistrement et des domaines

contra

Eurodental Sàrl,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Rosas, presidente de secção, A. Borg Barthet, J. Malenovský, U. Lõhmus e A. Ó Caoimh (relator), juízes,

advogado-geral: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

visto o despacho de reabertura da fase oral do processo de 4 de Maio de 2006 e após audiência de 31 de Maio de 2006,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da administration de l'enregistrement e des domaines, por A. Kronshagen, avocat,
- em representação da Eurodental Sàrl, por M. Molitor, P. Lopes da Silva, N. Cambonie e R. Muller, avocats,
- em representação do Governo alemão, por M. Lumma e U. Forsthoff, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal e M. Afonso, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 22 de Junho de 2006,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 13.º, A, n.º 1, alínea e), 15.º, n.os 1 a 3, 17.º, n.º 3, alínea b), e 28.º C, A, 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), na redacção dada pelas Directivas 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva 77/388/CEE (JO L 376, p. 1), e 92/111/CEE do Conselho, de 14 de Dezembro de 1992, que altera a Directiva 77/388/CEE e introduz medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (JO L 384, p. 47, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre a Eurodental Sàrl (a seguir «Eurodental») e a administração fiscal luxemburguesa (administration de l'enregistrement et des domaines luxembourgeoise, a seguir «autoridade fiscal competente»), na sequência de esta última não ter permitido que a Eurodental, nos exercícios de 1992 e 1993, deduzisse o imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») que onerou a montante as operações de fabricação e de reparação de próteses dentárias efectuadas em proveito de beneficiários estabelecidos na

Alemanha.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

3 O artigo 13.º, A, n.º 1, alínea e), da Sexta Directiva dispõe:

«Isenções no território do país

A. Isenções em benefício de certas actividades de interesse geral

1. Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

[...]

e) As prestações de serviços efectuadas no âmbito da sua actividade pelos mecânicos dentistas, e bem assim o fornecimento de próteses dentárias efectuado pelos dentistas e mecânicos dentistas».

4 Todavia, nos termos do artigo 28.º, n.º 3, alínea a), dessa directiva:

«3. Durante o período transitório a que se refere o n.º 4, os Estados-Membros podem:

a) Continuar a aplicar o imposto às operações isentas por força [do artigo] 13.º [...], cuja lista consta do anexo E».

5 O ponto 2 desse anexo enumera as operações previstas no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea e), da referida directiva.

6 Os n.os 2, alínea a), e 3 do artigo 17.º dessa mesma directiva, intitulado «Origem e âmbito do direito à dedução», previam, na redacção aplicável antes da entrada em vigor da Directiva 91/680, o seguinte:

«2. Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a) o [IVA] devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo;

[...]

3. Os Estados-Membros concedem igualmente a todos os sujeitos passivos a dedução ou o reembolso do [IVA], previsto no n.º 2, na medida em que os bens e os serviços sejam utilizados para efeitos:

a) Das operações relativas às actividades económicas, previstas no n.º 2 do artigo 4.º, efectuadas no estrangeiro, que teriam conferido direito à dedução se essas operações tivessem sido realizadas no território do país;

b) Das operações isentas nos termos do [...] artigo 15.º [...];

c) Das operações isentas nos termos do disposto em B), a) e d), 1 a 5, do artigo 13.º, quando o destinatário se encontre estabelecido fora da Comunidade ou quando tais operações estejam directamente conexas com bens que se destinam a ser exportados para um país fora da Comunidade.»

7 O artigo 1.º, ponto 22, da Directiva 91/680 aditou à versão inicial da Sexta Directiva o título XVIª, intitulado «Regime transitório de tributação das trocas comerciais entre Estados-Membros» que inclui, nomeadamente, os artigos 28.ºª a 28.ºªF. Essa directiva devia ser transposta para o ordenamento jurídico nacional em 1 de Janeiro de 1993.

8 O artigo 28.ºªA da Sexta Directiva dispõe:

«1. Ficam igualmente sujeitas ao IVA:

a) As aquisições intracomunitárias de bens efectuadas a título oneroso no território do país por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, ou por uma pessoa colectiva que não seja sujeito passivo, quando o vendedor for um sujeito passivo que aja nessa qualidade, que não beneficie da isenção de imposto prevista no artigo 24.º [...]

[...]»

9 O artigo 28.ºªB, A, n.º 1, da Sexta Directiva dispõe:

«Considera-se que o lugar de uma aquisição intracomunitária de bens é o local onde se encontram os bens no momento da chegada da expedição ou do transporte destinado ao adquirente.»

10 O artigo 28.ºªC, A, alínea a), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva prevê:

«A. Isenção das entregas de bens

«Sem prejuízo de outras disposições comunitárias e nas condições fixadas pelos Estados-Membros para garantir uma aplicação correcta e simples das isenções adiante previstas e a prevenir eventuais fraudes, evasões e abusos, os Estados-Membros isentarão:

a) As entregas de bens, na acepção do artigo 5.º [...] expedidos ou transportados, pelo vendedor ou pelo adquirente ou por conta destes, para fora do território referido no artigo 3.º, mas no interior da Comunidade, efectuadas a outro sujeito passivo ou a uma pessoa colectiva que não seja sujeito passivo, agindo como tal num Estado-Membro diferente do Estado de início da expedição ou do transporte dos bens.

[...]

B. Isenção das aquisições intracomunitárias de bens

Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas para garantir a aplicação correcta e simples das isenções adiante previstas e a prevenir eventuais fraudes, evasões e abusos:

a) As aquisições intracomunitárias de bens cuja entrega pelos sujeitos passivos seria, de qualquer modo, isenta dentro do país».

11 O artigo 28.ºªF, ponto 1, da Sexta Directiva dispõe:

«1) Os n.os 2, 3 e 4 do artigo 17.º passam a ter a seguinte redacção:

‘[...]

3. Os Estados-Membros concederão igualmente a todos os sujeitos passivos a dedução ou o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado referido no n.º 2, desde que os bens e os serviços sejam utilizados para efeitos:

[...]

b) Das suas operações isentas nos termos do[s] pontos A) e C) do artigo 28.º-C’».

12 Antes de 1 de Janeiro de 1993, as operações intracomunitárias eram abrangidas pelo artigo 15.º da Sexta Directiva, intitulado «Isenções das operações de exportação, das operações equiparadas e dos transportes internacionais». Os n.os 1 a 3 e 13 desse artigo, na redacção aplicável antes da entrada em vigor das Directivas 91/680 e 92/111, previam:

«Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

1. As entregas de bens expedidos ou transportados pelo vendedor ou por sua conta, para fora do território referido no artigo 3.º;

2. As entregas de bens expedidos ou transportados pelo adquirente não estabelecido no território do país, ou por sua conta, para fora do território referido no artigo 3.º [...]

3. As prestações de serviços que consistam em trabalhos relativos a bens móveis adquiridos ou importados para serem objecto desses trabalhos no território referido no artigo 3.º e que sejam expedidos ou transportados para fora desse território pelo prestador de serviços ou pelo destinatário que não se encontre estabelecido no território do país, ou por sua conta;

[...]

13. As prestações de serviços, incluindo os transportes e operações acessórias, com excepção, porém, das prestações de serviços isentas por força do artigo 13.º, quando directamente conexas com o trânsito, a exportação de bens, ou as importações de bens que beneficiem do disposto no n.º 1, alíneas b) e c), do artigo 14.º e no n.º 1 do artigo 16.º»

Legislações nacionais

Legislação luxemburguesa

13 O artigo 43, n.º 1, alíneas a) e c), da Lei de 12 de Fevereiro de 1979, que altera e completa a Lei de 5 de Agosto de 1969, relativa ao IVA (*Mémorial A 1979*, p. 186, a seguir «lei relativa ao IVA»), dispunha, na redacção em vigor antes de 1 de Janeiro de 1993:

«Estão isentos de [IVA] dentro dos limites e nas condições a determinar por regulamento grão-ducal:

a) as entregas de bens expedidos ou transportados com destino ao estrangeiro pelo fornecedor ou por um terceiro que actue por sua conta;

[...]

c) os serviços prestados, no âmbito de uma operação de aperfeiçoamento activo, relativamente a bens que tenham sido adquiridos ou importados para essa operação e que sejam expedidos ou transportados com destino ao estrangeiro pelo prestador de serviços ou por um terceiro que actue por sua conta».

14 Na redacção em vigor depois dessa data, esse mesmo artigo, na versão alterada pelo artigo II da Lei de 18 de Dezembro de 1992, que alterou e completou a Lei de 12 de Fevereiro de 1979 relativa ao IVA (*Mémorial A* 1992, p. 3032), prevê, no n.º 1, alínea d):

«Estão [isentas] de [IVA] dentro dos limites e nas condições a determinar por regulamento
grão?dual:

[...]

d) as entregas de bens, na acepção dos artigos 9.º e 12.º, alíneas a) a e), expedidos ou transportados, pelo fornecedor ou por um terceiro que actue por sua conta ou pelo adquirente ou por um terceiro que actue por sua conta, fora do território do país mas no interior da Comunidade, feitas a outro sujeito passivo no âmbito da sua actividade ou a uma pessoa colectiva não tributada noutro Estado?Membro [...]»

15 Nos termos do artigo 44.º, n.º 1, alínea l), segundo e terceiro travessões, da lei relativa ao IVA:

«Estão isentos de [IVA] dentro dos limites e nas condições a determinar por regulamento
grão?dual:

[...]

l) as seguintes prestações de serviços e entregas de bens:

[...]

- os serviços prestados no âmbito do exercício legal da profissão de mecânico dentista;
- os fornecimentos de próteses dentárias feitos por dentistas e por mecânicos dentistas no âmbito do exercício legal da sua profissão».

16 O artigo 49.º, n.os 1 e 2, alínea a), da lei relativa ao IVA dispõe:

«1. O [IVA] que tenha onerado bens e serviços utilizados para entregas de bens e prestações de serviços isentas que não sejam abrangidas pelo âmbito de aplicação do imposto não é dedutível.

[...]

2. Em derrogação ao disposto no n.º 1, o sujeito passivo pode, no entanto, fazer a dedução, sempre que os bens e serviços sejam utilizados para efeitos:

a) das suas operações isentas ao abrigo do disposto no artigo 43.º ou nos respectivos regulamentos de execução».

Legislação alemã

17 Nos termos do § 1, ponto 14, quarto período, da lei relativa ao IVA (Umsatzsteuergesetz, a seguir «UStG»), a isenção das operações relativas, nomeadamente, à actividade de dentista não se aplica à entrega ou à reparação de próteses dentárias e de aparelhos de ortodontia se o profissional os produzir ou reparar no seu estabelecimento.

18 Nos termos do § 12, n.º 2, ponto 6, da UStG, essas operações são tributadas a uma taxa reduzida.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

19 A Eurodental é uma sociedade com sede no Luxemburgo cuja actividade consiste essencialmente na fabricação e reparação de próteses dentárias para clientes estabelecidos na Alemanha.

20 Por decisão de 26 de Março de 1997, a autoridade fiscal competente recusou à Eurodental, relativamente aos exercícios de 1992 e 1993, a dedução do IVA pago a montante que onerou os bens utilizados na entrega de bens e na prestação de serviços a clientes estabelecidos na Alemanha, por considerar que o artigo 44.º da lei relativa ao IVA prevalecia sobre o seu artigo 43.º, na redacção aplicável antes e depois de 1 de Janeiro de 1993, de modo que o artigo 49.º, n.º 2, alínea a), da referida lei, que autorizava a dedução do IVA pago a montante, não era aplicável.

21 Tendo a Eurodental submetido ao tribunal d'arrondissement (Luxemburgo) um pedido de anulação ou alteração dessa decisão, este considerou, por decisão de 16 de Dezembro de 2002, que essa dedução tinha sido erradamente recusada. Depois de verificar que os referidos artigos 43.º e 44.º tinham por objecto operações distintas, sendo o primeiro relativo a operações não destinadas ao interior do país, ao passo que o segundo dizia respeito a operações efectuadas no seu território, esse tribunal considerou que o artigo 49.º da lei relativa ao IVA autorizava a dedução do IVA pago a montante para as operações previstas no artigo 43.º dessa lei, na redacção aplicável antes e depois de 1 de Janeiro de 1993, independentemente do regime de isenção de IVA aplicável no interior do país. Nenhuma disposição de direito interno permitia concluir pela primazia do artigo 44.º da lei relativa ao IVA sobre esta última disposição.

22 A autoridade fiscal competente interpôs recurso dessa decisão para o órgão jurisdicional de reenvio. Considerando que a questão de saber se o artigo 13.º da Sexta Directiva prevalece sobre o seu artigo 28.º?C não é resolvida nos diplomas legais, a cour d'appel decidiu suspender a instância e submeter à apreciação do Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Uma entrega de bens que, quando efectuada no território de um Estado-Membro, está isenta, ao abrigo do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea e), da Sexta Directiva [...] e não dá direito à dedução do imposto pago a montante por força do artigo 17.º da referida directiva, é abrangida pelo âmbito de aplicação, nomeadamente, do artigo 15.º, n.os 1 e 2, da referida directiva, na versão anterior a 1 de Janeiro de 1993, e do artigo 28.º?C, A, alínea a), aplicável a partir de 1 de Janeiro de 1993, e consequentemente pelo âmbito de aplicação do artigo 17.º, n.º 3, alínea b), da referida directiva, que dá direito à dedução do imposto pago a montante quando for efectuada por um operador estabelecido num Estado-Membro da Comunidade a um operador estabelecido num outro Estado-Membro e quando os pressupostos de aplicação, respectivamente, do artigo 15.º, n.os 1 e 2, da referida directiva na versão anterior a 1 de Janeiro de 1993, e do artigo 28.º?C, A, alínea a), aplicável a partir de 1 de Janeiro de 1993, se encontram reunidos?

2) Uma prestação de serviços que, quando efectuada no território de um Estado-Membro, está isenta, ao abrigo do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea e) da Sexta Directiva [...] e não dá direito à dedução do imposto pago a montante por força do artigo 17.º da referida directiva, é abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 15.º, n.º 3, na versão anterior a 1 de Janeiro de 1993 (não estando prevista nenhuma disposição de isenção para 1993), e consequentemente no âmbito de aplicação do artigo 17.º, n.º 3, alínea b), da referida directiva, que dá direito à dedução quando for efectuada por um operador estabelecido num Estado-Membro da Comunidade a um operador estabelecido num outro Estado-Membro e quando os pressupostos de aplicação do artigo 15.º, n.º 3, na versão anterior a 1 de Janeiro de 1993, se encontram reunidos?»

Quanto às questões prejudiciais

23 Nas questões colocadas, que há que analisar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se operações como a fabricação e a reparação de próteses dentárias, que quando são efectuadas no interior de um Estado-Membro estão isentas de IVA enquanto actividade de interesse geral, podem dar direito à dedução do IVA pago a montante quando tenham natureza de operações intracomunitárias.

24 Resulta da redacção dessas questões que esse pedido diz respeito, por um lado, às entregas de bens e prestações de serviços efectuadas antes de 1 de Janeiro de 1993 e, por outro, às entregas de bens que foram efectuadas depois dessa data. Ao invés, não diz respeito aos serviços prestados depois de 1 de Janeiro de 1993.

25 Há que recordar que o artigo 13.º, A, da Sexta Directiva dispõe que determinadas actividades de interesse geral estão isentas de IVA, entre as quais, no termos do n.º 1, alínea e), dessa disposição, as prestações de serviços efectuadas no âmbito da sua actividade pelos mecânicos dentistas e o fornecimento de próteses dentárias por eles efectuado.

26 Nos termos do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), dessa directiva, quando um sujeito passivo fornece bens ou presta serviços a outro sujeito passivo que os utiliza para efectuar uma operação isenta nos termos do artigo 13.º, A, dessa mesma directiva, este último não tem, em princípio, o direito de deduzir o IVA pago a montante, uma vez que, nesse caso, os bens e serviços em causa não são utilizados para operações tributadas (v., neste sentido, acórdãos de 19 de Janeiro de 1982, Becker, 8/81, Recueil, p. 53, n.º 44, e de 26 de Setembro de 1996, Debouche, C-302/93, Colect., p. I-4495, n.º 16).

27 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que, no processo principal, não se contesta que as operações efectuadas pela Eurodental são abrangidas por estas últimas disposições quando forem levadas a cabo no interior do Estado-Membro onde está sedeadada. Através da sua pergunta, o órgão jurisdicional de reenvio apenas pretende determinar, por conseguinte, se as referidas operações continuam a ser abrangidas pelas mesmas disposições quando são levadas a cabo para clientes estabelecidos noutro Estado-Membro, no caso presente, na Alemanha.

28 Relativamente às operações intracomunitárias, o artigo 15.º, n.os 1 a 3, da Sexta Directiva, na redacção aplicável até 1 de Janeiro de 1993, previa a isenção das entregas e das prestações de serviços relativas a bens expedidos ou transportados para fora do Estado-Membro. A partir dessa data, a isenção dessas mesmas entregas para outro Estado-Membro está prevista no artigo 28.º-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, dessa directiva. Nos termos do artigo 17.º, n.º 3, alínea b), da referida directiva, na redacção resultante do seu artigo 28.º-E, ponto 1, essas operações permitem a dedução do IVA pago a montante no Estado-Membro de partida da expedição ou do transporte intracomunitário dos bens (v. acórdão de 6 de Abril de 2006, EMAG

29 A autoridade fiscal competente considera, porém, que as operações intracomunitárias em causa no processo principal não dão direito à dedução porque o artigo 13.º, A, n.º 1, alínea e), da Sexta Directiva, que prevê uma isenção especial, prevalece sobre as disposições mais gerais previstas nos artigos 15.º e 28.º-C, A, alínea a), dessa mesma directiva.

30 Pelo contrário, a Eurodental alega que, uma vez que o artigo 13.º da Sexta Directiva, por um lado, e os seus artigos 15.º e 28.º-C, por outro, têm âmbitos de aplicação diferentes, o referido artigo 13.º não pode prevalecer sobre estes últimos. Com efeito, resulta do teor das epígrafes de cada uma dessas disposições que o artigo 13.º dessa directiva apenas é aplicável às operações efectuadas no interior do Estado-Membro, ao passo que as operações entre os Estados-Membros são abrangidas, por sua vez, pelos artigos 15.º e 28.º-C dessa mesma directiva.

31 A este respeito, há que observar que, como sustenta a Eurodental, o artigo 13.º da Sexta Directiva tem por objecto, de acordo com o teor da sua epígrafe, as isenções «no território do país», ao passo que, de acordo com o teor das respectivas epígrafes, o artigo 15.º dessa directiva, na redacção aplicável até 1 de Janeiro de 1993, e o artigo 28.º-C dessa mesma directiva, na versão aplicável a partir dessa data, têm por objecto, por sua vez, respectivamente, as «operações de exportação» e as «trocas comerciais entre Estados-Membros».

32 Todavia, contrariamente ao que sustenta a Eurodental, isso não significa que daí resulte que uma operação prevista no artigo 13.º da Sexta Directiva, quando for de natureza intracomunitária, seja necessariamente abrangida, e por essa única razão, pelos referidos artigos 15.º e 28.º-C, com a consequência de, tendo em conta a remissão efectuada pelo artigo 17.º, n.º 3, alínea b), dessa directiva para estas últimas disposições, a referida operação poder dar direito à dedução do IVA pago a montante.

33 Com efeito, a Sexta Directiva só a título excepcional prevê, designadamente no artigo 17.º, n.º 3, alínea b), o direito à dedução do IVA relativo a bens ou serviços utilizados para operações isentas (v., neste sentido, acórdão de 6 de Abril de 1995, BLP Group, C-4/94, Colect., p. I-983, n.º 23). Por conseguinte, as expressões usadas pela referida directiva nesta matéria devem ser objecto de interpretação estrita.

34 Ora, se o artigo 17.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva remete, de um modo geral, para as suas disposições que prevêem a isenção das operações intracomunitárias, ou seja, respectivamente, o artigo 15.º para o período anterior a 1 de Janeiro de 1993 e o artigo 28.º-C para o período posterior a essa data, não se pode deixar de observar que essa disposição de modo algum se refere às isenções previstas no artigo 13.º para certas actividades.

35 Pelo contrário, até 1 de Janeiro de 1993, o artigo 15.º da Sexta Directiva, para o qual o artigo 17.º, n.º 3, alínea b) remetia, excluía expressamente, no n.º 13, as prestações de serviços isentas nos termos do artigo 13.º quando estivessem directamente relacionadas com determinadas operações transfronteiriças.

36 Além disso, o artigo 17.º, n.º 3, alínea c), da Sexta Directiva concede especificamente o direito à dedução no que diz respeito a determinadas operações isentas nos termos do artigo 13.º, B. Como correctamente sustenta a Comissão das Comunidades Europeias, essa disposição não teria objecto se as isenções previstas no artigo 13.º já fossem abrangidas pelo n.º 3, alínea b), do referido artigo 17.º

37 Consequentemente, não obstante as referidas expressões das epígrafes das disposições

pertinentes da Sexta Directiva, resulta da análise do seu conteúdo que as operações isentas nos termos do artigo 13.º não dão direito à dedução do IVA pago a montante, mesmo quando tenham natureza intracomunitária.

38 Esta interpretação, deduzida dos próprios termos da Sexta Directiva, é corroborada tanto pelo objectivo que prossegue como pela sua sistemática e pelo princípio da neutralidade fiscal.

39 No que diz respeito, em primeiro lugar, ao objectivo prosseguido pela Sexta Directiva, há que recordar que, nos termos do artigo 2.º da Primeira 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), o princípio do sistema comum de IVA consiste em aplicar aos bens e aos serviços, na Comunidade, um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação (despacho de 3 de Março de 2004, *Transport Service*, C-395/02, *Colect.*, p. I-1991, n.º 20).

40 Ora, como correctamente alegam a autoridade fiscal competente e a Comissão, se as operações intracomunitárias como as que estão em causa no processo principal dessem direito à dedução do IVA pago a montante no Estado-Membro de partida, poderiam ser efectuadas na Comunidade com isenção total de IVA. Com efeito, quando essas operações estão, de qualquer forma, isentas no interior do Estado-Membro de destino nos termos do artigo 13.º da Sexta Directiva, por um lado, devem ser isentas nesse Estado-Membro enquanto aquisições intracomunitárias nos termos do artigo 28.º-C, B, alínea a), dessa directiva e, por outro, não devem dar lugar a qualquer cobrança de IVA no Estado-Membro de origem, uma vez que o imposto pago a montante é deduzido e, nos termos do artigo 28.º-C, A, alínea a), primeiro parágrafo, dessa mesma directiva, não tem lugar nenhuma tributação a jusante.

41 Decorre, assim, da finalidade do sistema comum do IVA e do regime transitório instituído pela Directiva 91/680 para a tributação das trocas entre Estados-Membros que um sujeito passivo que beneficie de isenção e, em consequência, não tenha direito à dedução do imposto pago a montante no interior do Estado-Membro, também não tem esse direito quando a operação em causa for de natureza intracomunitária (v., neste sentido, acórdão *Debouche*, já referido, n.º 15).

42 Este princípio está consagrado no artigo 17.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva, uma vez que, por força dessa disposição, o direito a deduzir o IVA relativo uma operação efectuada no estrangeiro é excluído se essa operação não der direito à dedução no interior do Estado-Membro.

43 No que diz respeito, em segundo lugar, à sistemática da Sexta Directiva, há que observar que as isenções previstas no seu artigo 13.º, A, na medida em que apenas abrangem determinadas actividades de interesse geral pormenorizadamente enumeradas e descritas nessa disposição, têm natureza específica (v., neste sentido, acórdão de 20 de Novembro de 2003, *D'Ambrumenil e Dispute Resolution Services*, C-307/01, *Colect.*, p. I-13989, n.º 54). Ao invés, a isenção das operações de natureza intracomunitária decorrente do artigo 15.º dessa mesma directiva, para o período anterior a 1 de Janeiro de 1993, e prevista no seu artigo 28.º-C, para o período posterior a essa data, tem natureza geral, tendo por objecto, de modo indistinto, as operações económicas entre Estados-Membros.

44 Nestas circunstâncias, o facto de se considerar que o regime aplicável às isenções específicas previstas no artigo 13.º, A, da Sexta Directiva tem primazia sobre o regime aplicável às isenções gerais previstas nessa mesma directiva para as operações de natureza intracomunitária está em conformidade com a sistemática dessa directiva.

45 Contrariamente ao que sustenta o Governo alemão, a afirmação precedente não é posta em causa pelo artigo 26.ºB, G, n.º 1, da Sexta Directiva. Com efeito, embora, como alega esse governo, se pudesse deduzir das disposições desse artigo, que institui um regime particular de tributação do ouro para investimento, que um Estado-Membro não pode renunciar a aplicar a isenção das entregas intracomunitárias desse produto, ao passo que, em determinadas condições, pode, em princípio, renunciar a aplicar a isenção prevista por esse regime a operações específicas que sejam efectuadas nesse Estado-Membro, esse facto de modo algum demonstra a primazia da primeira isenção sobre a segunda, confirmando, quando muito, que cada uma dessas isenções obedece a regras próprias, cujo teor e finalidade são diferentes.

46 Por último, no que diz respeito, em terceiro lugar, ao princípio da neutralidade fiscal, há que recordar que este se opõe, designadamente, a que prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA (v., neste sentido, acórdão de 26 de Maio de 2005, Kingscrest Associates e Montecello, C-498/03, Colect., p. I-4427, n.º 54).

47 Ora, se as operações em causa no processo principal dessem direito à dedução quando tivessem natureza intracomunitária, esse princípio não seria respeitado, uma vez que as mesmas operações, quando são levadas a cabo no interior de um Estado-Membro, não dão direito à dedução. Por conseguinte, os sujeitos passivos que efectuassem uma operação intracomunitária ficariam numa posição privilegiada em relação aos sujeitos que efectuassem uma operação interna (v., neste sentido, acórdão Debouche, já referido, n.º 19).

48 O Governo alemão salienta todavia que, no processo principal, uma vez que a República Federal da Alemanha aplica o regime transitório previsto no artigo 28.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva, conjugado com o ponto 2 do anexo E dessa mesma directiva, regime que lhe permite continuar a tributar as operações em causa, estas podem ser objecto de dupla tributação, uma vez que podem ser novamente tributadas nesse Estado-Membro nos termos dessa disposição, conjugada com os artigos 28.ºA, n.º 1, alínea a), primeiro parágrafo, e 28.ºB, A, n.º 1, da Sexta Directiva, ao passo que o IVA pago a montante no Luxemburgo não pode ser deduzido. Ao invés, as mesmas operações, apesar de serem tributáveis quando são efectuadas no interior desse Estado-Membro, dariam direito a dedução. Daí decorreria que os sujeitos passivos estabelecidos na Alemanha seriam beneficiados em relação aos seus concorrentes estabelecidos no Luxemburgo.

49 Esta argumentação, contestada pela Comissão e pela autoridade fiscal competente, não pode ser acolhida.

50 Importa recordar que o regime comunitário do IVA é o resultado de uma harmonização progressiva das legislações nacionais no âmbito dos artigos 93.º CE e 94.º CE. Como declarado várias vezes pelo Tribunal de Justiça, esta harmonização, tal como realizada pelas sucessivas directivas, nomeadamente, pela Sexta Directiva, ainda só é uma harmonização parcial (acórdão de 5 de Dezembro de 1989, ORO Amsterdam Beheer e Concerto, C-165/88, Colect., p. 4081, n.º 21).

51 Assim, a harmonização pretendida ainda não é uma realidade, na medida em que a Sexta Directiva autorizou os Estados-Membros, nos termos do seu artigo 28.º, n.º 3, alínea b), a

manterem determinadas disposições da sua legislação nacional anteriores a essa directiva que, sem a referida autorização, seriam incompatíveis com ela (v., neste sentido, acórdão de 13 de Julho de 2000, *Idéal tourisme*, C-36/99, Colect., p. I-6049, n.º 38).

52 Ora, embora seja verdade que um Estado-Membro que, como a República Federal da Alemanha, mantém essas disposições em vigor na respectiva legislação nacional não viola a Sexta Directiva (v., neste sentido, acórdão *Idéal tourisme*, já referido, n.º 38), não é menos verdade que a tributação permitida pelo artigo 28.º, n.º 3, alínea a), da referida directiva não é uma tributação harmonizada que faça parte integrante do regime do IVA tal como regulado pela Sexta Directiva para determinadas actividades de interesse geral, mas uma tributação apenas autorizada durante um período transitório (v., neste sentido, acórdão de 7 de Março de 2002, *Comissão/Finlândia*, C-169/00, Colect., p. I-2433, n.º 34). O artigo 28.º, n.º 4, da Sexta Directiva tem por objectivo a supressão desse regime derogatório e transitório (v., neste sentido, acórdãos de 29 de Abril de 1999, *Norbury Developments*, C-136/97, Colect., p. I-2491, n.º 19, e *Idéal tourisme*, já referido, n.º 32).

53 Consequentemente, não se pode deixar de concluir que a situação específica invocada pelo Governo alemão no caso vertente para justificar a dedução do IVA pago a montante no Luxemburgo, que, de resto, não levou o órgão jurisdicional de reenvio a formular as suas questões de acordo com o regime do IVA em vigor no Estado-Membro de destino, resulta simultaneamente do facto de a faculdade, conferida pelo regime transitório, de continuar a tributar as operações em causa ainda não ter sido suprimida e da escolha da República Federal da Alemanha de optar por esse regime derogatório de natureza transitória, de modo que essa situação é inerente ao facto de o IVA ainda não ter sido objecto, na fase actual, de uma harmonização integral pelo legislador comunitário.

54 Ora, o regime excepcional previsto no artigo 28.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva deve ser objecto de interpretação estrita (v., neste sentido, acórdão *Comissão/Finlândia*, já referido, n.º 34) e o seu alcance não pode, portanto, ser alargado aos Estados-Membros que observaram o princípio consagrado pela Sexta Directiva isentando determinadas actividades de interesse geral enumeradas no artigo 13.º dessa directiva. Com efeito, não se pode admitir que a obrigação destes últimos Estados-Membros de não concederem o direito a deduzir, nos termos do artigo 17.º, n.º 2, alínea a), dessa mesma directiva, o IVA que onerou a montante as referidas actividades isentas possa ser afectada pela decisão de outro Estado-Membro de optar por um regime derogatório e transitório, tanto mais que a supressão deste último regime é o objectivo prosseguido pelo artigo 28.º, n.º 4, da Sexta Directiva.

55 Aliás, esse alargamento seria contrário ao artigo 28.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva, uma vez que essa disposição não permite a um Estado-Membro que, como o Grão-Ducado do Luxemburgo, isenta a operação em causa nos termos do regime harmonizado, tal como está previsto no artigo 13.º da referida directiva, introduzir ou reintroduzir um regime de tributação dessa operação, concedendo assim um direito à dedução do IVA pago a montante, e isto para corrigir uma eventual distorção da concorrência que violasse o princípio comunitário da igualdade de tratamento, reflectido, em matéria de IVA, pelo princípio da neutralidade fiscal (v., neste sentido, acórdãos de 17 de Outubro de 1991, *Comissão/Espanha*, C-35/90, Colect., p. I-5073, n.os 8 e 9, e *Idéal tourisme*, já referido, n.º 33). Ao invés, tendo em conta a natureza transitória do regime derogatório de tributação escolhido pela República Federal da Alemanha, nada a impede, de acordo com o objectivo prosseguido pelo artigo 28.º, n.º 4, da Sexta Directiva, de decidir isentar também a operação em causa, como exige, em princípio, a referida directiva, de modo a eliminar essa distorção da concorrência (v., neste sentido, acórdão *Idéal tourisme*, já referido, n.º 33).

56 A este respeito, há que salientar, em particular, que o facto de a manutenção do regime derogatório e transitório em causa em certos Estados-Membros poder eventualmente provocar distorções de concorrência na Alemanha não autoriza esse Estado-Membro a criar ele próprio tais distorções em detrimento dos Estados que fizeram a transposição das disposições da Sexta Directiva (v., neste sentido, acórdão de 27 de Outubro de 1992, Comissão/Alemanha, C-74/91, Colect., p. I-5437, n.º 25). Ora, isto é o que aconteceria no caso em apreço se a Eurodental fosse autorizada a deduzir o IVA no Luxemburgo, uma vez que, nesse caso, as operações internas desse Estado-Membro, que não dão direito à dedução a montante, seriam prejudicadas em relação às operações intracomunitárias efectuadas a partir deste mesmo Estado-Membro.

57 Relativamente à situação particular invocada pelo Governo alemão, é por conseguinte ao legislador comunitário que cabe levar a cabo as diligências necessárias para aprovar o regime comunitário definitivo das isenções do IVA e realizar assim a harmonização progressiva das legislações nacionais em matéria de IVA, único meio apto a suprimir as distorções da concorrência resultantes da existência dos regimes derogatórios e transitórios permitidos pela Sexta Directiva (v., neste sentido, acórdãos de 5 de Outubro 1999, Royscot e o., C-305/97, Colect., p. I-6671, n.º 31, e Idéal tourisme, já referido, n.º 39).

58 Consequentemente, há que responder às questões colocadas que uma operação isenta de IVA no interior de um Estado-Membro nos termos do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea e), da Sexta Directiva não dá direito à dedução do IVA pago a montante nos termos do artigo 17.º, n.º 3, alínea b), dessa directiva, mesmo quando se trate de uma operação intracomunitária e independentemente do regime de IVA aplicável no Estado-Membro de destino.

Quanto às despesas

59 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Terceira Secção) declara:

Uma operação isenta do imposto sobre o valor acrescentado no interior de um Estado-Membro nos termos do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea e), 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, na redacção dada pelas Directivas 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva 77/388/CEE, e 92/111/CEE do Conselho, de 14 de Dezembro de 1992, que altera a Directiva 77/388/CEE e introduz medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado, não dá direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante nos termos do artigo 17.º, n.º 3, alínea b), dessa directiva, mesmo quando se trate de uma operação intracomunitária e independentemente do regime de imposto sobre o valor acrescentado aplicável no Estado-Membro de destino.

Assinaturas

* Língua do processo: francês.