

Processo C-401/06

Comissão das Comunidades Europeias

contra

República Federal da Alemanha

«Incumprimento de Estado – Fiscalidade – Sexta Directiva IVA – Prestação de serviços – Executor testamentário – Lugar de execução da prestação – Artigo 9.º, n.os 1 e 2, alínea e)»

Conclusões do advogado-geral Y. Bot apresentadas em 13 de Setembro de 2007

Acórdão do Tribunal de Justiça (Terceira Secção) de 6 de Dezembro de 2007

Sumário do acórdão

Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Prestações de serviços – Determinação do lugar de conexão para efeitos fiscais

[Directiva 77/388 do Conselho, artigo 9.º, n.º 2, alínea e), terceiro travessão]

Não infringe as disposições da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, um Estado-Membro que mantém uma legislação nos termos da qual o lugar da prestação de serviços efectuada pelo executor testamentário deve ser fixado no lugar em que o prestador exerce a sua actividade. Efectivamente, a prestação de um executor testamentário não é abrangida pelo artigo 9.º, n.º 2, alínea e), terceiro travessão, da Sexta Directiva, uma vez que possui um carácter específico que a distingue das prestações principal e habitualmente asseguradas por um advogado, as quais têm por objecto a representação e a defesa dos interesses de uma pessoa e não a execução de uma vontade cristalizada. Do mesmo modo, as prestações de um executor testamentário e as de um advogado não podem ser consideradas similares, dado que não têm a mesma finalidade. Com efeito, enquanto se trata para o executor testamentário, na maior parte dos casos, de proceder à avaliação e à repartição do património do *de cujus* em proveito dos beneficiários da prestação e, por vezes, nomeadamente no quadro da gestão dos bens de descendentes menores, de proteger e fazer frutificar esse património, as prestações efectuadas por um advogado visam, antes de mais, o triunfo de uma pretensão de ordem jurídica.

(cf. n.os 36, 37, 39, 40, 42)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

6 de Dezembro de 2007 (*)

«Incumprimento de Estado – Fiscalidade – Sexta Directiva IVA – Prestação de serviços – Executor testamentário – Lugar de execução da prestação – Artigo 9.º, n.os 1 e 2, alínea e)»

No processo C-401/06,

que tem por objecto uma acção por incumprimento nos termos do artigo 226.º CE, entrada em 26 de Setembro de 2006,

Comissão das Comunidades Europeias, representada por D. Triantafyllou, na qualidade de agente, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandante,

contra

República Federal da Alemanha, representada por M. Lumma, na qualidade de agente,

demandada,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Rosas, presidente de secção, J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, P. Lindh e A. Arabadjiev (relator), juízes,

advogado-geral: Y. Bot,

secretário: H. von Holstein, secretário adjunto

vistos os autos,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 13 de Setembro de 2007,

profere o presente

Acórdão

1 Na sua petição, a Comissão das Comunidades Europeias pede ao Tribunal de Justiça que declare que, ao não fixar o lugar das prestações de serviços de um executor testamentário em conformidade com o disposto no artigo 9.º, n.º 2, 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Directiva»), quando os serviços são prestados a destinatários estabelecidos fora da Comunidade Europeia ou a sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade, mas fora do Estado do prestador, a República Federal da Alemanha não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dessa disposição da Sexta Directiva.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

2 Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva, estão sujeitas ao imposto sobre o valor

acrescentado (a seguir «IVA») as prestações de serviços, «efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

3 O artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva dispõe que por «‘lugar da prestação de serviços’ entende-se o lugar onde o prestador dos mesmos tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados [...]».

4 O artigo 9.º, n.º 2, alínea e), terceiro travessão, dessa mesma directiva especifica, todavia, que:

«e) Por lugar das prestações de serviços a seguir referidas, efectuadas a destinatários estabelecidos fora da Comunidade ou a sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade, mas fora do país do prestador, entende-se o lugar onde o destinatário tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável para o qual o serviço tenha sido prestado ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual:

[...]

– prestações de serviços de consultores, engenheiros, gabinetes de estudo, advogados, peritos contabilistas e demais prestações similares e, bem assim, o tratamento de dados e o fornecimento de informações».

Legislação nacional

5 O § 3a da Lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios (Umsatzsteuergesetz, a seguir «UStG»), de 26 de Novembro de 1979 (BGBl. 1979 I, p. 1953), conforme alterada pela Lei de 21 de Fevereiro de 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), dispõe:

«(1) A prestação de serviços é efectuada no lugar onde o empresário exerce a sua actividade, sem prejuízo dos §§ 3b e 3f [...]

[...]

(3) Se o destinatário de uma das outras prestações referidas no parágrafo 4 for uma empresa, a prestação é considerada como efectuada no lugar onde o destinatário exerce a sua actividade, por derrogação ao parágrafo 1 [...]

(4) No parágrafo 3, entende-se por ‘outras prestações’: [...] as outras prestações no âmbito das actividades de um advogado, [...] de um consultor fiscal [...] e, nomeadamente, o fornecimento de consultoria jurídica, económica e técnica.»

6 A este respeito, o Bundesfinanzhof precisou, num acórdão de 5 de Junho de 2003 (V R 25/02, BStBl. 2003 II, p. 734), que o § 3a (1) da UStG se aplica às prestações do executor testamentário, integrando as prestações específicas às profissões de advogado e de consultor fiscal o âmbito do §3a (4), ponto 3, da UStG.

7 O livro 5, secção 3, do Código Civil alemão (Bürgerliches Gesetzbuch, a seguir «BGB») consagra o seu título 6 ao executor testamentário.

8 Nos termos do § 2221 do BGB, o executor testamentário pode pedir, para a gestão do seu mandato, uma remuneração adequada, desde que o *de cujus* não tenha decidido de outra forma.

Fase pré-contenciosa

9 Na sua notificação para cumprir de 12 de Abril de 2005, notificada em 19 de Abril seguinte, a Comissão indicou que, em sua opinião, as supra?referidas disposições fiscais nacionais são incompatíveis com o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), terceiro travessão, da Sexta Directiva e pediu às autoridades alemãs que apresentassem as suas observações num prazo de dois meses a contar da referida notificação. A República Federal da Alemanha respondeu, por ofício de 21 de Junho de 2005, que as prestações de serviços de um executor testamentário não são comparáveis às de um advogado e não integram o âmbito do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), terceiro travessão, da Sexta Directiva.

10 A Comissão, mantendo a sua análise, enviou, portanto, ao Estado?Membro um parecer fundamentado, datado de 13 de Dezembro de 2005, notificado a 19 de Dezembro do mesmo ano, em que o instava a dar cumprimento a esse parecer num prazo de dois meses a contar da sua notificação. Em virtude de a República Federal da Alemanha se ter recusado a dar cumprimento ao referido parecer, a Comissão decidiu propor a presente acção.

Quanto à acção

Argumentos das partes

11 A Comissão entende que das disposições de direito alemão supra?referidas, da sua interpretação pelos órgãos jurisdicionais nacionais e da sua aplicação a nível administrativo resulta que se considera que as prestações de um executor testamentário são sempre efectuadas no lugar onde este exerce a sua actividade. O mesmo acontece quando essa actividade é exercida por advogados, consultores fiscais ou auditores de empresa. Esta prática é contrária à letra do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva, que considera que o lugar de execução das prestações de serviços é o lugar do destinatário da prestação de serviços, quando este esteja estabelecido fora da Comunidade ou fora do Estado do prestador.

12 A Comissão alega, em primeiro lugar, que a jurisprudência do Tribunal de Justiça não reconhece a preeminência do n.º 1 do referido artigo 9.º da Sexta Directiva, que consagra o princípio da determinação do lugar das prestações em função da sede da actividade económica do prestador, sobre o n.º 2 do mesmo artigo. Por conseguinte, não tendo o carácter de excepção, o referido n.º 2, alínea e), não deve ser interpretado de forma restritiva (v. acórdão de 15 de Março de 2001, SPI, C?108/00, Colect., p. I?2361, n.º 17).

13 A Comissão considera que as prestações efectuadas na qualidade de executor testamentário fazem parte das que são, principal e habitualmente, asseguradas por um advogado. Importa, portanto, para se determinar se a actividade de executor testamentário está abrangida pelo n.º 1 ou pelo n.º 2 do artigo 9.º da Sexta Directiva, atender não à designação da profissão daquele que fornece as prestações em causa mas à própria natureza destas. A Comissão lembra, além disso, que as profissões mencionadas no artigo 9.º, n.º 2, alínea e), terceiro travessão, da Sexta Directiva só o são a título exemplificativo e que essa disposição visa, de facto, descrever categorias de prestações.

14 Segundo afirma, o executor testamentário tem por função defender os interesses de um mandante, representá?lo e regular a situação jurídica concreta de outrem. Isto confirma a sobreposição da actividade dos advogados com a dos executores testamentários, sem que a isso obste o facto de, na execução testamentária, aspectos económicos estarem associados aos aspectos jurídicos. Com efeito, a actividade económica também está presente na actividade normal dos advogados, e, deste ponto de vista, a partilha de uma herança não é singular.

15 Segundo a Comissão, pouco importa que as prestações sejam fornecidas aos herdeiros

enquanto destinatários das referidas prestações, uma vez que é à luz da vontade do *de cujus* que se efectuam as prestações em causa.

16 Observa que a evolução da profissão de advogado conduz a especializações, incluindo na Alemanha, e, nomeadamente, em direito das sucessões, com o advogado especialista em direito das sucessões («Fachanwalt für Erbrecht»), implicando toda a especialização uma experiência prática no domínio em causa e os conhecimentos teóricos aplicáveis no domínio de especialização.

17 Salienta, além disso, que o testador não é de maneira nenhuma obrigado a escolher um especialista, devendo, sobretudo, escolher uma pessoa de confiança, pois esse vínculo de confiança caracteriza tanto as relações com o advogado, em geral, como as com o executor testamentário, em particular.

18 A Comissão indica, finalmente, que, embora as orientações do Comité do IVA (53.^a reunião, de 4 e 5 de Novembro de 1997, documento XXI/97/1.658), segundo as quais o lugar das prestações de serviços do curador da herança deve ser determinado em conformidade com o disposto no artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva, não sejam vinculativas, traduzem bem a vontade de o legislador comunitário submeter a curadoria da herança a essa disposição. Devemos, por isso, inspirar-nos nas regras aplicáveis em matéria de curadoria da herança, a fim de as aplicar às actividades dos executores testamentários, independentemente das eventuais dificuldades práticas que esse modo de determinação do lugar da prestação possa acarretar.

19 A República Federal da Alemanha conclui pela improcedência da petição e pela condenação da Comissão na totalidade das despesas.

20 Este Estado-Membro sustenta que as prestações de serviços de um executor testamentário não são comparáveis às que efectua habitualmente um advogado e distinguem-se igualmente das outras prestações referidas no artigo 9.º, n.º 2, alínea e), terceiro travessão, da Sexta Directiva.

21 Sublinha que qualquer pessoa com capacidade jurídica pode ser designada executor testamentário. Indica que a actividade de executor testamentário depende das instruções do testador e abrange realidades diversas. Reconhece que a transposição da vontade do *de cujus* na altura da liquidação da sucessão implica conhecimentos jurídicos, razão pela qual muitas vezes se recorre a um advogado, mas sustenta que não se trata de uma actividade de consultor.

22 A República Federal da Alemanha acrescenta que resulta do acórdão de 16 de Setembro de 1997, von Hoffmann (C-145/96, Collect., p. I-4857), que só as prestações principais e habitualmente efectuadas no âmbito das profissões enumeradas no artigo 9.º, n.º 2, alínea e), terceiro travessão, da Sexta Directiva integram o âmbito dessa disposição. O mesmo não se passa com as prestações asseguradas enquanto executor testamentário, pois este não tem mandante para defender. Trata-se da conciliação de interesses, não da representação de uma parte.

23 Além disso, as prestações fornecidas como advogado ou as exercidas como executor testamentário, ainda que por um advogado, cumprem finalidades diferentes, de carácter legal e de consultoria jurídica, no primeiro caso, de carácter económico e de gestão, no segundo.

24 De acordo com a República Federal da Alemanha, importa também tomar em consideração os objectivos da Sexta Directiva. A este propósito, deve, na medida do possível, tributar-se a prestação de serviços no lugar onde é fornecida ou utilizada e explorada, por força do princípio da neutralidade do IVA. Embora seja possível estabelecer uma conexão de lugar entre um advogado

e o seu cliente, essa conexão não existe no quadro da relação entre o executor testamentário e o herdeiro, tendo a execução testamentária sobretudo uma conexão com o lugar da sucessão. Além disso, é de recear que surjam dificuldades em caso de gestão de bens imóveis, pois, por força do artigo 9.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, o lugar de tributação deverá então ser o da localização dos bens. A localização dos herdeiros em diferentes Estados-Membros e fora da Comunidade põe também problemas a este respeito.

25 A República Federal da Alemanha sustenta, finalmente, que também não se trata de «prestações similares», na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), terceiro travessão, da Sexta Directiva. Refuta, em particular, qualquer comparação com a actividade de genealogista sucessório.

Apreciação do Tribunal

26 Deve, a título preliminar, observar-se o seguinte.

27 Em primeiro lugar, importa recordar que, segundo jurisprudência constante, no âmbito de uma acção por incumprimento proposta nos termos do artigo 226.º CE, cabe à Comissão demonstrar a existência do incumprimento alegado. É a Comissão que deve apresentar ao Tribunal de Justiça os elementos necessários para que este verifique a existência desse incumprimento, não podendo basear-se numa qualquer presunção (acórdãos de 20 de Março de 1990, Comissão/França, C-62/89, Colect., p. I-925, n.º 37, e de 14 de Abril de 2005, Comissão/Alemanha, C-341/02, Colect., p. I-2733, n.º 35).

28 Em segundo lugar, importa salientar que, no caso em apreço, a acção por incumprimento só pode visar a hipótese de, por um lado, a prestação de serviços do executor testamentário ser efectuada a título oneroso, como permite o § 2221 do BGB, e, por outro, essa prestação ser efectuada por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, na acepção do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva, sem o que a prestação em causa não poderá estar sujeita ao IVA.

29 Em terceiro lugar, deve indicar-se que o Tribunal de Justiça tem reiteradamente considerado que, no que respeita à relação entre os n.os 1 e 2 do artigo 9.º da Sexta Directiva, o referido n.º 2 indica toda uma série de conexões específicas, enquanto o n.º 1 estabelece, nesta matéria, uma regra de carácter geral. O objectivo destas disposições é evitar, por um lado, os conflitos de competência, susceptíveis de conduzir a dupla tributação, e, por outro, a não tributação de receitas (v., nomeadamente, acórdãos de 4 de Julho de 1985, Berkholz, 168/84, Recueil, p. 2251, n.º 14; de 26 de Setembro de 1996, Dudda, C-327/94, Colect., p. I-4595, n.º 20; e SPI, já referido, n.º 15).

30 No tocante à interpretação do artigo 9.º da Sexta Directiva, não há, portanto, preeminência do n.º 1 sobre o n.º 2 dessa disposição. A questão que se coloca em cada situação consiste em saber se ela é regulada por um dos casos mencionados no artigo 9.º, n.º 2. Se assim não for, é abrangida pelo n.º 1 do mesmo artigo (v., nomeadamente, acórdãos, já referidos, Dudda, n.º 21, e SPI, n.º 16).

31 A este propósito, há que sublinhar que o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), terceiro travessão, da Sexta Directiva não visa profissões, como as de advogados, consultores, peritos contabilistas ou engenheiros, mas prestações. O legislador comunitário utiliza as profissões que são mencionadas nessa disposição como meio para definir as categorias de prestações que nela são referidas (v. acórdão von Hoffmann, já referido, n.º 15). A expressão «demais prestações similares» não se refere a nenhum elemento comum das actividades heterogéneas mencionadas no artigo 9.º, n.º 2, alínea e), terceiro travessão, da Sexta Directiva, mas a prestações similares em relação a cada uma destas actividades, consideradas separadamente. Assim, uma prestação deve ser

considerada similar em relação a uma das actividades mencionadas nesse artigo, quando ambas responderem à mesma finalidade (v., neste sentido, acórdãos de 6 de Março de 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres, C-167/95, Colect., p. I-1195, n.os 19 a 22, e von Hoffmann, já referido, n.os 20 e 21).

32 É à luz destas considerações que se deve examinar a presente acção por incumprimento.

33 A Comissão censura, no caso em apreço, a República Federal da Alemanha, por ter considerado, na sua legislação, que a prestação de execução testamentária integrava o artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva, quando, em seu entender, quer como prestação principal e habitualmente fornecida por um advogado quer como prestação que apresenta uma similitude com as que fazem parte da actividade de advogado, cabe no âmbito de aplicação do artigo 9.º, n.º 2, da Sexta Directiva.

34 Por conseguinte, deve, em primeiro lugar, determinar-se se a prestação de um executor testamentário faz parte das prestações principal e habitualmente efectuadas no quadro da profissão de advogado.

35 A prestação de execução testamentária tem origem na vontade de o *de cujus* ver uma ou mais pessoas procederem à execução das suas disposições testamentárias. O BGB prevê que o executor testamentário possa ser directamente escolhido pelo *de cujus*, ou por um terceiro que o *de cujus* tiver designado, ou ainda, em certos casos, pelo Nachlassgericht (tribunal das sucessões). As operações que pode ser levado a realizar variam, quanto à sua natureza e duração, segundo o mandato que lhe é atribuído.

36 Quanto às prestações principal e habitualmente efectuadas no quadro da profissão de advogado, o Tribunal de Justiça precisou que têm por objecto a representação e a defesa dos interesses de uma pessoa (acórdão von Hoffmann, já referido, n.º 17).

37 Ora, se bem que seja verdade que os executores testamentários são, nomeadamente na Alemanha, frequentemente escolhidos entre os advogados, em razão dos seus conhecimentos jurídicos e da circunstância de se recorrer a eles em qualquer sucessão, não é menos verdade que o executor testamentário não representa o *de cujus*, antes se limitando a executar as suas últimas vontades, permanecendo neutro face aos beneficiários da prestação de execução testamentária. Não defende, propriamente, os interesses do *de cujus*, mas aplica uma vontade cristalizada de que é o intérprete, ao passo que, no quadro da relação que une o advogado ao seu cliente, o primeiro tem por tarefa servir o melhor possível os interesses do segundo, regra geral, num contexto de contradição e em presença de interesses opostos. Donde se conclui que a prestação de execução testamentária possui um carácter específico que a distingue das prestações principal e habitualmente asseguradas por um advogado.

38 Importa, em seguida, verificar se as prestações de um executor testamentário podem ser consideradas análogas às efectuadas por um advogado, na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), terceiro travessão, da Sexta Directiva.

39 Deve observar-se que a variedade considerável de tarefas que o executor testamentário pode desempenhar, desde a gestão de um património até à protecção de interesses morais, passando pela simples repartição de quantias ou bens móveis ou imóveis, torna delicado definir uma prestação-tipo da execução testamentária. A missão do executor testamentário é, com efeito, dar cumprimento à vontade do testador, o que pode implicar actividades de gestão, actos jurídicos e todo um leque de operações materiais ou jurídicas. Todavia, a prestação de execução testamentária aproxima-se muito mais, como correctamente sublinha a República Federal da Alemanha, da actividade económica, uma vez que se trata, na maior parte dos casos, para o

executor testamentário, de proceder à avaliação e à repartição do património do *de cujus* em proveito dos beneficiários da prestação e, por vezes, nomeadamente no quadro da gestão dos bens de descendentes menores, de proteger e fazer frutificar esse património. Inversamente, e mesmo que considerações económicas não possam, naturalmente, ser estranhas à actividade de advogado, as prestações efectuadas por um advogado visam, antes de mais, o triunfo de uma pretensão de ordem jurídica. Essas duas prestações não têm, portanto, a mesma finalidade.

40 Nestas condições, as prestações de um executor testamentário e as de um advogado não podem ser consideradas similares.

41 Assim, há que concluir que a prestação de execução testamentária não constitui uma prestação principal e habitualmente efectuada por um advogado nem uma prestação que possui similitudes com as que um advogado assegura.

42 Deve, por consequência, declarar-se que a Comissão não demonstrou que, ao manter uma legislação nos termos da qual o lugar da prestação de serviços efectuada pelo executor testamentário deve ser fixado no lugar em que o prestador exerce a sua actividade, a República Federal da Alemanha infringiu as disposições da Sexta Directiva.

43 Por isso, o Tribunal de Justiça só pode julgar improcedente a presente acção por incumprimento.

Quanto às despesas

44 Por força do artigo 69.º, n.º 2, do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo a República Federal da Alemanha pedido a condenação da recorrente e tendo esta sido vencida, há que condenar a Comissão a suportar, além das suas próprias despesas, as da República Federal da Alemanha.

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

1) **A acção é julgada improcedente.**

2) **A Comissão das Comunidades Europeias suportará, além das suas próprias despesas, as despesas da República Federal da Alemanha.**

Assinaturas

* Língua do processo: alemão.