

|

61993J0302

Acórdão do Tribunal (Sexta Secção) de 26 de Setembro de 1996. - Etienne Debouche contra Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen. - Pedido de decisão prejudicial: Gerechtshof 's-Gravenhage - Países Baixos. - IVA - Interpretação do artigo 17., nos 2 e 3, alínea a), da Directiva 77/338/CEE e dos artigos 3., alínea b), e 5., primeiro parágrafo, da Directiva 79/1072/CEE - Reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país. - Processo C-302/93.

Colectânea da Jurisprudência 1996 página I-04495

Sumário

Partes

Fundamentação jurídica do acórdão

Decisão sobre as despesas

Parte decisória

Palavras-chave

++++

Disposições fiscais ° Harmonização das legislações ° Impostos sobre o volume de negócios ° Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado ° Reembolso do imposto aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país ° Advogado que beneficia de isenção no seu Estado-Membro de estabelecimento ° Reembolso do imposto referente a serviços prestados ao interessado num Estado-Membro que não isenta os serviços prestados pelos advogados ° Inadmissibilidade

[Directivas do Conselho 79/1072, artigo 3. , alínea b), e 77/388, artigo 28. , terceiro parágrafo, alínea b), e Anexo F]

Sumário

O artigo 3. , alínea b), da Oitava Directiva relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios ° Regras sobre o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país ° deve ser interpretado no sentido de que um advogado que beneficie, por força do artigo 28. , n. 3, alínea b), e do Anexo F da Sexta Directiva, de uma isenção, no Estado-Membro em que está estabelecido, não tem, por esse facto, o direito de solicitar à administração competente desse Estado-Membro a passagem do certificado aí referido e não tem, portanto, direito ao reembolso do imposto que incide sobre serviços que lhe foram prestados num Estado-Membro no qual não

está estabelecido e no qual as prestações efectuadas por advogados não estão isentas. Com efeito, resulta tanto do artigo 3.º, alínea b), da Oitava Directiva como do sistema posto em prática pela Sexta Directiva que um sujeito passivo que beneficie de uma isenção e que, em consequência, não tenha direito à dedução do imposto pago a montante dentro do país, também não tem, atenta a finalidade do sistema das directivas relativas ao imposto sobre o valor acrescentado, direito ao reembolso do imposto pago noutra Estado-Membro, nem, por conseguinte, à passagem de um certificado na acepção desta disposição.

Partes

No processo C-302/93,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.º do Tratado CEE, pelo Gerechtshof te 's-Gravenhage (Países Baixos), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Étienne Debouche

e

Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 17.º, n.os 2 e 3, 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), e dos artigos 3.º, alínea b), e 5.º, primeiro parágrafo, da Oitava Directiva 79/1072/CEE do Conselho, de 6 de Dezembro de 1979, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios ° Regras sobre o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país (JO L 331, p. 11; EE 09 F1 p. 116),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: C. N. Kakouris, presidente de secção, G. Hirsch (relator) e P. J. G. Kapteyn, juízes, advogado-geral: G. Tesauero,

secretário: H. A. Ruehl, administrador principal,

vistas as observações escritas apresentadas:

° em representação de E. Debouche, por S. T. M. Beelen e E. J. Janzen, consultores fiscais,

° em representação do Governo neerlandês, por J. G. Lammers, consultor jurídico substituto no Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente,

° em representação do Governo português, por L. Fernandes, director do Serviço Jurídico da Direcção-Geral das Comunidades Europeias do Ministério dos Negócios Estrangeiros, e A. Correia, subdirector-geral do Serviço da Administração do IVA, na qualidade de agentes,

° em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agente, assistido por L. van den Berghe, advogado no foro de Bruxelas,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações de E. Debouche, representado por E. J. Janzen, do Governo neerlandês, representado por J. S. van den Oosterkamp, consultor jurídico adjunto no Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente, do Governo alemão, representado por E. Roeder, Ministerialrat no Ministério Federal da Economia, e da Comissão, representada por E. Traversa, assistido por L. van den Berghe, na audiência de 23 de Novembro de 1995,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 1 de Fevereiro de 1996,

profere o presente

Acórdão

Fundamentação jurídica do acórdão

1 Por despacho de 19 de Maio de 1993, que deu entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 1 de Junho seguinte, o Gerechtshof te 's-Gravenhage submeteu, nos termos do artigo 177.º do Tratado CEE, uma questão prejudicial relativa à interpretação do artigo 17.º, n.os 2 e 3, 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, a seguir "Sexta Directiva"), e dos artigos 3.º, alínea b), e 5.º, primeiro parágrafo, da Oitava Directiva 79/1072/CEE do Conselho, de 6 de Dezembro de 1979, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios ° Regras sobre o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país (JO L 331, p. 11; EE 09 F1 p. 116, a seguir "Oitava Directiva").

2 Esta questão foi suscitada no âmbito de um litígio que opõe E. Debouche ao inspector dos impostos, relativamente ao direito de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir "IVA"), previsto nos artigos 17.º e 33.º da Wet op de omzetbelasting 1968 (lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios), artigos que transpuseram as disposições da Oitava Directiva para a ordem jurídica neerlandesa.

3 O Reino da Bélgica utilizou a possibilidade prevista no artigo 28.º, n.º 3, alínea b), em conjugação com o Anexo F da Sexta Directiva, de modo que isentou de IVA as prestações de serviços efectuadas pelos advogados. Em contrapartida, as mesmas prestações estão sujeitas, nos Países Baixos, ao imposto sobre o volume de negócios.

4 E. Debouche, advogado estabelecido na Bélgica, alugou, a uma sociedade de leasing estabelecida nos Países Baixos, um veículo que utilizava exclusivamente na Bélgica para as suas actividades profissionais.

5 Apresentou à administração neerlandesa um pedido de reembolso do IVA que lhe tinha sido facturado no preço de aluguer do veículo, no período de 1 de Janeiro a 31 de Outubro de 1990.

6 Este pedido era acompanhado dos originais das facturas e de um certificado, passado pelas autoridades belgas, referindo que E. Debouche "... não está sujeito ao imposto sobre o valor

acrescentado na Bélgica, porque efectua prestações de serviços isentas por aplicação do artigo 28. , n. 3, alínea b), e do Anexo F da Sexta Directiva...".

7 O artigo 2. da Oitava Directiva estabelece a seguinte regra:

"Cada um dos Estados-Membros reembolsará o sujeito passivo não estabelecido no território do país, mas estabelecido noutra Estado-Membro, nos termos a seguir indicados, do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido sobre as prestações de serviços ou as entregas de bens móveis que lhe tenham sido efectuadas no território do país por outros sujeitos passivos, ou que tenha incidido sobre a importação de bens no país, desde que esses bens e serviços sejam utilizados para os fins das operações referidas no n. 3, alíneas a) e b), do artigo 17. da Directiva 77/388/CEE ou das prestações de serviços referidas na alínea b) do artigo 1. "

O artigo 3. da Oitava Directiva prevê:

"Para beneficiar do reembolso, o sujeito passivo referido no artigo 2. que não tenha efectuado qualquer entrega de bens ou prestação de serviços que se considere ter sido realizada no território do país deve:

...

b) Justificar, mediante um certificado emitido pela administração do Estado onde se encontra estabelecido, a sua sujeição ao imposto sobre o valor acrescentado nesse Estado. Todavia, quando o serviço competente referido no primeiro parágrafo do artigo 9. se encontrar já de posse da referida justificação, o sujeito passivo não será obrigado a apresentar uma nova justificação durante o período de um ano a contar da data da emissão do primeiro certificado pela administração do Estado onde se encontra estabelecido. Os Estados-Membros não emitirão certificados relativamente aos sujeitos passivos que beneficiem de isenção do imposto por força do n. 2 do artigo 24. da Directiva 77/388/CEE;

..."

O primeiro parágrafo do artigo 5. da Oitava Directiva dispõe:

"Para efeitos do disposto na presente directiva, o direito ao reembolso do imposto será determinado nos termos do artigo 17. da Directiva 77/388/CEE, tal como é aplicado no Estado-Membro que efectua o reembolso."

8 O inspector dos impostos competente indeferiu a reclamação de E. Debouche, que recorreu para o Gerechtshof te 's-Gravenhage. O recorrente no processo principal sustenta, designadamente, que é sujeito passivo na acepção do artigo 3. , alínea b), da Oitava Directiva e que, de acordo com o primeiro parágrafo do artigo 5. da mesma, o direito ao reembolso é regulado de acordo com as regras de dedução do Estado-Membro de reembolso, de modo que lhe são aplicáveis as disposições neerlandesas, segundo as quais os advogados têm o direito de deduzir o IVA pago a montante.

9 O órgão jurisdicional de reenvio considerou, no ponto 6.2 do seu despacho de reenvio, que a solução do presente litígio dependia da interpretação das disposições conjugadas dos artigos 3. , alínea b), e 5. , primeiro parágrafo, da Oitava Directiva, por um lado, e do artigo 17. , n.os 2 e 3, alínea a), da Sexta Directiva, por outro.

10 Em consequência, suspendeu a instância e pediu ao Tribunal de Justiça que se pronunciasse a título prejudicial sobre a seguinte questão:

"Como devem ser interpretadas ° designadamente as referidas em 6.2 ° as disposições da Sexta e da Oitava Directiva na sua relação recíproca, a fim de se poder decidir do pedido de reembolso

de imposto sobre o volume de negócios acima descrito mais pormenorizadamente?"

11 Com esta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no fundo, se os artigos 3.º, alínea b), e 5.º, primeiro parágrafo, da Oitava Directiva e o artigo 17.º, n.os 2 e 3, alínea a), da Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que um advogado, que, no Estado-Membro em que está estabelecido, beneficia de isenção de IVA por força do artigo 28.º, n.º 3, alínea b), em conjugação com o Anexo F da Sexta Directiva, tem direito ao reembolso do IVA que incidiu sobre serviços que lhe foram prestados no interior de outro Estado-Membro no qual as prestações efectuadas por advogados não estão isentas.

12 A fim de fornecer uma resposta útil para a solução do litígio no processo principal, importa recordar que, de acordo com o artigo 3.º, alínea b), da Oitava Directiva, o sujeito passivo deve, para beneficiar do reembolso, justificar, mediante certificado emitido pela administração do Estado onde se encontra estabelecido, a sua sujeição ao IVA nesse Estado.

13 Ora, é pacífico que E. Debouche não apresentou tal certificado às autoridades neerlandesas.

14 Designadamente, deve dizer-se que um Estado-Membro tem razão ao não emitir o certificado nos termos do artigo 3.º, alínea b), da Oitava Directiva, a um advogado que, no interior do país, efectua prestações de serviços isentas, de acordo com o artigo 28.º, n.º 3, alínea b), em conjugação com Anexo F da Sexta Directiva, no Estado-Membro em que está estabelecido.

15 Com efeito, como especifica o artigo 3.º, alínea b), último período, da Oitava Directiva, um sujeito passivo que beneficie de isenção e, em consequência, não tenha direito à dedução do imposto pago a montante no interior do país, também não tem, atenta a finalidade do sistema das directivas IVA, direito ao reembolso do IVA pago noutra Estado-Membro.

16 Esta interpretação corresponde à já dada pelo Tribunal de Justiça ao artigo 17.º da Sexta Directiva. Com efeito, com excepção dos casos expressamente previstos nestas directivas, quando um sujeito passivo presta serviços a outro sujeito passivo, que os utiliza para efectuar uma operação isenta, este último não tem o direito de deduzir o IVA pago a montante (v., designadamente, acórdão de 6 de Abril de 1995, BLP Group, C-4/94, Colect., p. I-983, n.º 28).

17 Ora, cabe salientar que resulta do artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva que um advogado que beneficia da isenção do artigo 28.º, n.º 3, alínea b), em conjugação com o Anexo F desta, não tem direito à dedução do imposto pago a montante.

18 Deve igualmente dizer-se que a Oitava Directiva não tem por objectivo pôr em causa o sistema posto em prática pela Sexta Directiva. De acordo com o seu terceiro considerando, a Oitava Directiva visa antes pôr termo às divergências entre as disposições então em vigor nos Estados-Membros e que estavam por vezes na origem de desvios de tráfego e de distorções da concorrência. De acordo com o seu quinto considerando, a Oitava Directiva não deve "ter como consequência a sujeição dos sujeitos passivos a um tratamento diferente, consoante o Estado-Membro em que se encontrem estabelecidos".

19 E. Debouche invoca, no entanto, este quinto considerando para obter o reembolso. Todavia, importa salientar que, se assim sucedesse, encontrar-se-ia numa posição vantajosa em relação aos advogados neerlandeses, que têm direito à dedução do imposto pago a montante, uma vez que efectuam operações tributadas, enquanto E. Debouche apenas efectua operações isentas.

20 Cabe portanto responder à questão prejudicial que o artigo 3.º, alínea b), da Oitava Directiva deve ser interpretado no sentido de que um advogado que beneficie de isenção, no Estado-Membro em que está estabelecido, por força do artigo 28.º, n.º 3, alínea b), e do Anexo F da Sexta Directiva, não tem, por esse facto, o direito de solicitar à administração competente desse Estado-Membro a passagem do certificado aí referido e não tem, portanto, direito ao reembolso do IVA

que incide sobre serviços que lhe foram prestados num Estado-Membro no qual não está estabelecido e no qual as prestações efectuadas por advogados não estão isentas.

Decisão sobre as despesas

Quanto às despesas

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

Parte decisória

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

pronunciando-se sobre a questão submetida pelo Gerechtshof te 's-Gravenhage, por despacho de 19 de Maio de 1993, declara:

O artigo 3.º, alínea b), da Oitava Directiva 79/1072/CEE do Conselho, de 6 de Dezembro de 1979, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios ° Regras sobre o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país, deve ser interpretado no sentido de que um advogado que beneficie de uma isenção, no Estado-Membro em que está estabelecido, por força do artigo 28.º, n.º 3, alínea b), e do Anexo F da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios ° sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, não tem, por esse facto, o direito de solicitar à administração competente desse Estado-Membro a passagem do certificado aí referido e não tem, portanto, direito ao reembolso do IVA que incide sobre serviços que lhe foram prestados num Estado-Membro no qual não está estabelecido e no qual as prestações efectuadas por advogados não estão isentas.