

62001J0155

Acórdão do Tribunal (Primeira Secção) de 11 de Setembro de 2003. - Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH iL contra Finanzlandesdirektion für Tirol. - Pedido de decisão prejudicial: Verwaltungsgerichtshof - Áustria. - Sexta Directiva IVA - Veículo automóvel disponibilizado através de um contrato de leasing - Operações tributáveis - Consumo próprio - Artigo 17.º, n.os 6 e 7 - Exclusões previstas pela legislação nacional no momento da entrada em vigor da directiva. - Processo C-155/01.

Colectânea da Jurisprudência 2003 página I-08785

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 - Operações tributáveis - Sujeição ao imposto de prestações de serviços efectuadas nos outros Estados-Membros em caso de exclusão do direito à dedução na hipótese da sua realização no interior do país - Inadmissibilidade

(Directiva 77/388 do Conselho)

Sumário

\$\$As disposições da Sexta Directiva 77/388 relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios são contrárias a uma disposição de um Estado-Membro que prevê que o pagamento de prestações de serviços efectuadas em outros Estados-Membros a favor de um destinatário do primeiro Estado-Membro está sujeito a imposto sobre o valor acrescentado quando, se os serviços em causa tivessem sido prestados ao mesmo destinatário no interior do país, este não poderia efectuar a dedução do imposto pago a montante.

(cf. n.o 68, disp.)

Partes

No processo C-155/01,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 234.º CE, pelo Verwaltungsgerichtshof (Áustria), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH iL,

e

Finanzlandesdirektion für Tirol,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação, designadamente, dos artigos 5.º e 6.º 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),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: M. Wathelet, presidente de secção, P. Jann e A. Rosas (relator), juízes,

advogado-geral: L. A. Geelhoed,

secretário: H. A. Rühl, administrador principal,

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação da Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH iL, por R. Kapferer, Wirtschaftsprüfer e Steuerberater,

- em representação do Governo austríaco, por H. Dossi, na qualidade de agente,

- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por K. Gross e E. Traversa, na qualidade de agentes,

visto o relatório do juiz-relator,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 10 de Outubro de 2002,

profere o presente

Acórdão

Fundamentação jurídica do acórdão

1 Por despacho de 29 de Março de 2001, entrado no Tribunal de Justiça em 11 de Abril seguinte, o Verwaltungsgerichtshof submeteu, nos termos do artigo 234.º CE, uma questão prejudicial relativa à interpretação, designadamente, dos artigos 5.º e 6.º da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Directiva»).

2 Esta questão foi suscitada no âmbito de um litígio entre a Cookies World Vertriebsgesellschaft mbH iL (a seguir «Cookies World») e a Finanzlandesdirektion für Tirol (direcção regional de finanças do Tirol), a respeito da sujeição da referida empresa ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pela utilização de um veículo automóvel tomado em locação a uma empresa alemã e que aquela utilizou na Áustria para fins profissionais.

Enquadramento jurídico

Legislação comunitária

3 O artigo 2.º , n.º 1, da Sexta Directiva sujeita a IVA as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território dum país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

4 Nos termos do artigo 5.º , n.º 1, da Sexta Directiva, «[p]or entrega de um bem entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário».

5 O artigo 5.º , n.º 6, da Sexta Directiva dispõe:

«É equiparada a entrega efectuada a título oneroso a afectação, por um sujeito passivo, de bens da própria empresa a seu uso privado [...] ou, em geral, a sua afectação a fins estranhos à empresa, sempre que, relativamente a esses bens ou aos elementos que os compõem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado. [...]»

6 O artigo 5.º , n.º 7, da Sexta Directiva prevê:

«Os Estados-Membros podem equiparar a entrega efectuada a título oneroso:

a) A afectação por um sujeito passivo aos fins da própria empresa de um bem produzido, construído, extraído, transformado, comprado ou importado no âmbito da actividade de empresa, no caso de a aquisição de tal bem a outro sujeito passivo não conferir direito à dedução total do imposto sobre o valor acrescentado;

b) A afectação de um bem por um sujeito passivo a um sector de actividade não tributado, sempre que o referido bem tenha conferido direito à dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado aquando da respectiva aquisição ou afectação nos termos da alínea a);

[...]»

7 Nos termos do artigo 6.º , n.º 1, da mesma directiva, «[p]or prestação de serviços entende-se qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens na acepção do artigo 5.º »

8 O artigo 6.º , n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva tem a seguinte redacção:

«São equiparadas a prestações de serviços efectuadas a título oneroso:

a) A utilização de bens afectos à empresa para uso privado do sujeito passivo [...] ou, em geral, para fins estranhos à própria empresa, sempre que, relativamente a esses bens, tenha havido

dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado.»

9 O artigo 6.º , n.º 2, segundo parágrafo, da Sexta Directiva prevê que os Estados-Membros podem derrogar o disposto neste número desde que tal derrogação não conduza a distorções de concorrência.

10 O artigo 9.º , n.º 1, da Sexta Directiva prevê:

«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 ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual.»

11 O artigo 9.º , n.º 2, da Sexta Directiva introduz uma série de excepções a este princípio.

12 O artigo 17.º , n.º 3, da Sexta Directiva enuncia os princípios que regulam o direito à dedução ou ao reembolso do IVA pago a montante.

13 O artigo 17.º , n.os 6 e 7, da Sexta Directiva refere:

«6. O mais tardar antes de decorrido o prazo de quatro anos a contar da data da entrada em vigor da presente directiva, o Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, determinará quais as despesas que não conferem direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado. Serão excluídas do direito à dedução, em qualquer caso, as despesas que não tenham carácter estritamente profissional, tais como despesas sumptuárias, recreativas ou de representação.

Até à entrada em vigor das disposições acima referidas, os Estados-Membros podem manter todas as exclusões previstas na legislação nacional respectiva no momento da entrada em vigor da presente directiva.

7. Sem prejuízo da consulta prevista no artigo 29.º , os Estados-Membros podem, por razões conjunturais, excluir parcial ou totalmente do regime das deduções alguns ou todos os bens de investimento ou outros bens. A fim de manterem condições de concorrência idênticas, os Estados-Membros podem, em vez de recusar a dedução, tributar os bens produzidos pelo próprio sujeito passivo ou que este tenha adquirido no território do país, ou que tenha importado, de modo que tal tributação não exceda o montante do imposto sobre o valor acrescentado que incidiria sobre a aquisição de bens similares.»

14 O artigo 2.º 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»), prevê:

«Cada um dos Estados-Membros reembolsará o sujeito passivo não estabelecido no território do país, mas estabelecido noutro 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.º 3, alíneas a) e b), do artigo 17.º da Directiva 77/388/CEE ou das prestações de serviços referidas na alínea b) do artigo 1.º »

15 Nos termos do artigo 5.º da Oitava Directiva:

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

Legislação nacional

- Situação jurídica anterior à adesão da República da Áustria à União Europeia, ou seja, até 31 de Dezembro de 1994

16 O § 3, n.º 11, da Umsatzsteuergesetz 1972 (lei austríaca relativa ao imposto sobre o volume de negócios, na versão publicada no BGBl 636/1975, a seguir «UStG 1972»), relativo a «outras» prestações, estava redigido da seguinte forma:

«Considera-se que outra prestação é realizada no interior do território nacional quando o empresário exerce a sua actividade exclusiva ou substancialmente nesse território ou quando suporta uma acção ou uma situação neste ou se abstém dessa prestação no território nacional [...]»

17 Resulta das considerações desenvolvidas pelo órgão jurisdicional de reenvio que, nos termos desta disposição, as operações de leasing relativas a um automóvel de turismo se consideravam efectuadas na Áustria se o veículo aí tivesse essencialmente sido utilizado.

18 O § 12, n.º 2, segundo parágrafo, alínea c), da UStG 1972, na versão publicada no BGBl 410/1988, que regia as entregas de bens e prestações de serviços efectuadas em território nacional e destinadas a uma empresa, dispunha:

«Não se consideram efectuadas a favor da empresa as entregas de bens ou outras prestações, [...] relacionadas com a aquisição (o fabrico), a locação ou a exploração de automóveis de turismo, veículos comerciais ou motociclos [...]»

- Situação jurídica posterior à adesão da República da Áustria à União Europeia, ou seja, a partir de 1 de Janeiro de 1995

19 O § 3a, n.º 12, da Umsatzsteuergesetz StG 1994 (na versão publicada no BGBl 21/1995, a seguir «UStG 1994») tem a seguinte redacção:

«Nas restantes situações, considera-se que a outra prestação se realiza no lugar a partir do qual o empresário explora a sua empresa. Se a referida prestação for efectuada a partir de um estabelecimento permanente, considera-se que é este o lugar de realização da mesma.»

20 Resulta do processo que, nos termos desta disposição, as operações de leasing relativas a um automóvel de turismo se consideram, mesmo que o veículo tenha sido essencialmente utilizado na Áustria, efectuadas no Estado-Membro a partir do qual o locador do veículo em leasing gere a sua empresa.

21 Nos termos do § 12, n.º 2, segundo parágrafo, alínea b), da UStG 1994, as entregas de bens e outras prestações, ou importações, relacionadas, designadamente, com a locação de automóveis de turismo, veículos comerciais ou motociclos, não se consideram realizadas a favor da empresa.

22 O § 1, n.º 1, segundo parágrafo, alínea d), da UStG 1994, que foi aditado à UStG 1994 e entrou em vigor em 6 de Janeiro de 1995, define os elementos constitutivos do consumo próprio e prevê que este está sujeito a IVA na Áustria. Há consumo próprio quando um empresário realiza despesas (entendidas como encargos) correspondentes a prestações efectuadas no estrangeiro que, se tivessem sido efectuadas no território nacional a favor desse mesmo empresário, não lhe teriam dado a possibilidade de deduzir o imposto ao abrigo do § 12, n.º 2, segundo parágrafo, da

mesma lei. Isto apenas se aplica quando o empresário tenha direito, no estrangeiro, ao reembolso do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante no estrangeiro.

23 Resulta do processo que o critério fiscal enunciado no § 1, n.º 1, segundo parágrafo, alínea d), da UStG 1994 pretende fazer com que a exclusão da dedução do IVA no âmbito da locação de determinados veículos seja aplicada na Áustria do mesmo modo, do ponto de vista económico, apenas até ao final de 1994, ou seja, até ao momento da adesão deste Estado à União Europeia. Como resulta dos n.os 16 a 18 do presente acórdão, a locação de veículos deu lugar, nos termos do regime fiscal previsto na UStG 1972, a operações sujeitas a imposto sobre o volume de negócios na Áustria, sem que o sujeito passivo tivesse a possibilidade de deduzir este imposto. A situação jurídica foi alterada com a adesão da República da Áustria à União Europeia e a transposição da Sexta Directiva. As operações de leasing consideram-se, por conseguinte, efectuadas no Estado-Membro onde o locador do veículo tem a sede. Isto implica que, na ausência de uma disposição como a do § 1, n.º 1, segundo parágrafo, alínea d), da UStG 1994, estas operações já não podem ser tributadas na Áustria.

Litígio no processo principal e questão prejudicial

24 A Cookies World é uma sociedade de responsabilidade limitada com sede na Áustria, que explora uma empresa comercial. Tomou em leasing a uma empresa alemã um automóvel de turismo, que utilizou na Áustria para fins profissionais.

25 Por decisão de 15 de Junho de 1999, o Finanzamt Schwaz (autoridade fiscal de Schwaz) (Áustria) fixou o imposto sobre o volume de negócios da Cookies World relativo ao ano de 1997. Nessa ocasião, incluiu no volume de negócios tributável o aluguer do automóvel, aplicando o § 1, n.º 1, segundo parágrafo, alínea d), da UStG 1994.

26 A Cookies World reclamou dessa decisão, requerendo que o imposto sobre o volume de negócios fosse fixado sem nele ser incluído o montante correspondente ao aluguer do veículo em causa, ou seja, abstraindo do disposto no § 1, n.º 1, segundo parágrafo, alínea d), da UStG 1994. A disponibilização de veículos constitui «outra» prestação que, considerada sob o ponto de vista do imposto sobre o valor acrescentado, se considera realizada no local a partir do qual o empresário exerce a sua actividade económica. Tratando-se de locação de automóveis no âmbito de um contrato de leasing, o local desta prestação situa-se, em princípio, no Estado de residência do locador do veículo, no caso concreto, na Alemanha, estando aí sujeita a imposto. O § 1, n.º 1, segundo parágrafo, alínea d), da UStG 1994 tem, contudo, como efeito criar um segundo facto gerador do referido imposto em relação a uma única e mesma operação. Não se pode justificar esta dupla tributação através da cláusula de «stand still» prevista no artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva. Efectivamente, esta disposição diz apenas respeito à exclusão do direito à dedução do IVA e não à introdução de factos geradores do mesmo. Acresce que esta apenas permite que continuem em vigor as disposições nacionais existentes. O facto gerador do IVA, referido no § 1, n.º 1, segundo parágrafo, alínea d), da UStG 1994 só foi introduzido no direito positivo austríaco a partir de 6 de Janeiro de 1995 e não é conciliável com as condições previstas pelo direito comunitário.

27 Por decisão de 20 de Julho de 2000, a Finanzlandesdirektion für Tirol indeferiu a reclamação apresentada pela Cookies World. Considerou que, até à eventual alteração da Sexta Directiva, os Estados-Membros podiam manter em vigor disposições nacionais que excluam a dedução do IVA. Esta autorização abrangia igualmente a tributação relativa ao uso pessoal, definida no § 1, n.º 1, segundo parágrafo, alínea d), da UStG 1994. Destinava-se principalmente, por razões de neutralidade concorrencial, a anular os efeitos provocados pelo reembolso do IVA a que o empresário podia recorrer no estrangeiro.

28 Foi desta decisão que a Cookies World interpôs recurso para o Verwaltungsgerichtshof. Afirma que o imposto sobre o volume de negócios relativo ao ano de 1997 foi fixado em aplicação de

uma disposição nacional contrária ao direito comunitário.

29 Por considerar que a interpretação da Sexta Directiva é necessária à resolução do litígio que lhe foi submetido, o Verwaltungsgerichtshof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«É compatível com a 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 -, em especial com os seus artigos 5.º e 6.º, que um Estado-Membro sujeito a imposto sobre o valor acrescentado a seguinte situação: realização de despesas correspondentes a prestações efectuadas no estrangeiro que, se tivessem sido efectuadas no território nacional, não teriam permitido ao operador delas destinatário deduzir o imposto sobre o valor acrescentado pago a montante?»

Quanto à questão prejudicial

Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

30 É pacífico entre os interessados que apresentaram observações ao Tribunal que a locação de um veículo no âmbito de um contrato de leasing constitui uma prestação de serviços na acepção do artigo 6.º, n.º 1, da Sexta Directiva.

31 No entender da Cookies World e da Comissão, o local de tributação desta prestação deve ser definido, nos termos do artigo 9.º, n.º 1, da referida directiva, com base na sede do locador do veículo em leasing que, nas circunstâncias do presente processo, se situa na Alemanha.

32 O Governo austríaco reconhece que, em conformidade com a Sexta Directiva e com o § 3a, n.º 12, da UStG 1994, as prestações relativas à locação de veículos se consideram realizadas no Estado-Membro onde o locador do veículo em leasing estabeleceu a sua sede. Contudo, segundo o § 12, n.º 2, segundo parágrafo, da UStG 1994, estas prestações não são consideradas realizadas a favor da empresa. O que é tributado na Áustria é o consumo próprio conforme definido no § 1, n.º 1, segundo parágrafo, alínea d), da UStG 1994. Este uso pessoal implica uma relação com o território austríaco. Esta relação existe, dado que as despesas do tomador do veículo em leasing diminuem o seu património e que, além disso, o serviço é utilizado na Áustria. A aplicação conjugada dos §§ 1, n.º 1, segundo parágrafo, alínea d), e 12, n.º 2, segundo parágrafo, da UStG 1994 faz com que a exclusão da dedução do IVA seja, do ponto de vista económico, aplicada da mesma maneira que o foi até ao final de 1994, ou seja, até à véspera da adesão da República da Áustria à União Europeia.

33 A Cookies World e a Comissão consideram que as disposições da Sexta Directiva não permitem justificar o critério fiscal enunciado no § 1, n.º 1, segundo parágrafo, alínea d), da UStG 1994.

34 O Governo austríaco afirma, em contrapartida, que está em conformidade com a Sexta Directiva a circunstância de um Estado-Membro sujeitar a IVA despesas realizadas em relação a prestações de serviços efectuadas no estrangeiro, nas condições previstas no § 1, n.º 1, segundo parágrafo, alínea d), da UStG 1994. Para apreciar qual será a base jurídica dessa tributação, há que considerar conjuntamente os artigos 5.º, n.º 7, e 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva, bem como o artigo 17.º, n.º 6, da mesma. Haverá igualmente que atender ao n.º 7 da disposição referida em último lugar.

35 O Governo austríaco recorda que o primeiro parágrafo do artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva enumera as transacções que são equiparadas a prestações de serviços efectuadas a título oneroso. Esta disposição é aplicável de modo geral, ou seja, à totalidade dos factos geradores do

consumo próprio, quando a dedução total ou parcial seja efectivamente devida num Estado-Membro, em função do local da prestação, mas o consumo próprio tenha tido lugar noutro Estado-Membro.

36 O Governo austríaco invoca também, em apoio da sua posição, o segundo parágrafo do artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva, o qual prevê que os Estados-Membros podem derrogar o disposto no referido artigo, desde que essas derrogações não conduzam a distorções de concorrência. O § 1, n.º 1, segundo parágrafo, alínea d), da UStG 1994 pretende eliminar estas distorções. Na ausência de elementos constitutivos do consumo próprio na acepção desta última disposição, as prestações que respeitem a automóveis de turismo, na hipótese de a transacção ter dado lugar - num Estado-Membro onde a noção de empresa tem um alcance mais amplo - ao reembolso do imposto pago a montante, são mais favoráveis do que as prestações efectuadas na Áustria.

37 A Cookies World e a Comissão recordam que o artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva pressupõe que a prestação tenha sido utilizada para finalidades alheias à empresa. Não é o que sucede no presente caso, uma vez que a Cookies World utilizou o veículo para satisfazer necessidades da sua empresa. A Comissão observa igualmente que o § 1, n.º 1, segundo parágrafo, alínea d), da UStG 1994 pressupõe que o sujeito passivo tenha direito, no estrangeiro, ao reembolso do imposto estrangeiro pago a montante. Este direito apenas se verifica regularmente no caso de a prestação correspondente ser utilizada para as finalidades da empresa. A utilização do veículo não pode, conseqüentemente, ser considerada como afecta à empresa para finalidades alheias à mesma na acepção do artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva. A Comissão considera, por outro lado, que o artigo 6.º, n.º 2, segundo parágrafo, não confere quaisquer poderes aos Estados-Membros para introduzirem factos geradores de imposto não previstos pela Sexta Directiva.

38 No que se refere à cláusula de «stand still» prevista no artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva, o Governo austríaco afirma que apenas manteve em vigor a regra a que se refere o § 12, n.º 2, segundo parágrafo, da UStG 1972, o qual prevê a exclusão da dedução do IVA no âmbito da locação de determinados veículos. Dado que o artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva autoriza, nos casos nele enunciados, a exclusão do direito à dedução de IVA, sem precisar expressamente as respectivas regras, os Estados-Membros têm a liberdade de determinar as referidas regras. O Governo austríaco reconhece que o § 1, n.º 1, segundo parágrafo, alínea d), da UStG 1994 só foi aditado à UStG 1994 em 6 de Janeiro de 1995. O intervalo de tempo que vai de 1 de Janeiro de 1995 a 6 de Janeiro de 1995 explica-se, contudo, do ponto de vista logístico.

39 A Cookies World e a Comissão afirmam que o artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva respeita apenas à exclusão do direito à dedução do IVA. A dupla tributação de uma única e mesma operação económica não pode ter apoio no referido número. Por outro lado, o § 1, n.º 1, segundo parágrafo, alínea d), da UStG 1994 não fazia parte do direito positivo nacional quando da adesão da República da Áustria à União Europeia, ou seja, em 1 de Janeiro de 1995, apesar de essa ser uma condição prévia da aplicabilidade da cláusula de «stand still» prevista no artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva.

40 O Governo austríaco afirma que o § 1, n.º 1, segundo parágrafo, alínea d), da UStG 1994 pode igualmente encontrar apoio no artigo 17.º, n.º 7, da Sexta Directiva. Embora esta disposição apenas possa ser invocada indirectamente como fundamento da disposição controvertida, evidencia, contudo, a finalidade da referida directiva, que é contrariar as distorções da concorrência, ao prever regimes especiais em matéria de direito à dedução do IVA. Consequentemente, os regimes especiais nesta área são legais, dado que servem para restabelecer a igualdade de condições de concorrência. Admitindo que os regimes especiais na aceção do artigo 17.º, n.º 7, último período, da directiva não são contrários à directiva, deve-se considerar que o mesmo sucede com uma regra como a prevista no § 1, n.º 1, segundo parágrafo, alínea d), da UStG 1994.

41 A Cookies World e a Comissão consideram que a disposição controvertida não se pode basear no artigo 17.º, n.º 7, da Sexta Directiva. Esta última disposição aplica-se expressamente sob reserva da consulta prevista no artigo 29.º da mesma directiva, que, no caso concreto, não teve lugar. Acresce que o referido artigo 17.º, n.º 7, apenas pode justificar exclusões conjunturais e não medidas de exclusão permanentes do regime de deduções de IVA.

42 Além disso, a Cookies World interroga-se se o § 1, n.º 1, segundo parágrafo, alínea d), da UStG 1994 se destina a proteger as actividades austríacas de locação de automóveis, podendo violar as liberdades fundamentais, designadamente a livre prestação de serviços prevista nos artigos 49.º CE e seguintes. O Governo austríaco contesta este argumento.

Resposta do Tribunal de Justiça

43 Está assente que o litígio no processo principal respeita a uma transacção que apresenta elementos transfronteiriços. Uma empresa estabelecida num Estado-Membro - a Áustria - toma em locação um automóvel a uma empresa estabelecida noutro Estado-Membro - a Alemanha - a fim de utilizar esta viatura essencialmente na Áustria.

44 A fim de responder à questão prejudicial, deve, a título liminar, analisar-se a questão de saber se a tributação inicial que incide na Alemanha sobre a locação de um automóvel no âmbito de um contrato de leasing e o ulterior reembolso do imposto pago a montante estão em conformidade com as regras previstas pelas Sexta e Oitava Directivas.

45 A este respeito, é de notar que a locação de veículos constitui uma prestação de serviços na aceção do artigo 6.º, n.º 1, da Sexta Directiva, cujo lugar de conexão fiscal é determinado pelo artigo 9.º da referida directiva.

46 Como o Tribunal de Justiça indicou, designadamente no acórdão de 4 de Julho de 1985, Berkholz (168/84, Recueil, p. 2251, n.º 14), o artigo 9.º da Sexta Directiva visa estabelecer uma repartição racional dos âmbitos de aplicação das legislações nacionais em matéria de IVA, determinando de modo uniforme o lugar de conexão fiscal das prestações de serviços. Efectivamente, considera-se que esta disposição determina, de modo definitivo, o Estado-Membro que é exclusivamente competente para tributar uma prestação de serviços.

47 Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, em relação às locações referentes a todos os meios de transporte, se considera, em princípio, por razões de simplificação, que a conexão fiscal consagrada pela Sexta Directiva se situa no local em que a entidade que dá em locação o meio de transporte tiver estabelecido a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável e não no local onde se efectua a utilização do bem dado em locação (v., neste sentido, acórdão de 15 de Março de 1989, Hamann, 51/88, Colect., p. 767, n.os 17 e 18).

48 Deve recordar-se que o Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de «estabelecimento estável», constante do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva, deve ser interpretado no sentido de

que uma empresa estabelecida num Estado-Membro, que dá em locação ou em leasing um certo número de veículos a clientes que se encontram estabelecidos noutro Estado-Membro, não dispõe ipso facto de um estabelecimento estável no outro Estado-Membro (v. acórdão de 17 de Julho de 1997, ARO Lease, C-190/95, Colect., p. I-4383).

49 Ora, é forçoso concluir que, nas circunstâncias do processo principal, o local onde o locador do veículo em leasing estabeleceu a sede da sua actividade económica ou tem um estabelecimento estável se situa na Alemanha e que se considera que o local da prestação de serviços de locação do veículo se situa neste Estado. Consequentemente, o IVA que incide sobre a locação do veículo deve ser pago na Alemanha pelo locador do veículo em leasing, que o repercute no aluguer do referido veículo.

50 Resulta do despacho de reenvio que a Cookies World utilizou fora da Alemanha, para as necessidades da sua empresa, o veículo que tomou em leasing. Em conformidade com as disposições conjugadas do artigo 17.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva e dos artigos 2.º e 5.º da Oitava Directiva, tinha direito ao reembolso do imposto sobre o valor acrescentado que foi repercutido na Alemanha no aluguer do veículo em causa.

51 Consequentemente, é de concluir que a tributação a que procederam as autoridades alemãs sobre a locação do veículo em causa e o ulterior reembolso à Cookies World do imposto pago a montante repercutido no aluguer do referido veículo estavam em conformidade com as regras previstas nas Sexta e Oitava Directivas.

52 Seguidamente, há que analisar se a Sexta Directiva se opõe a uma disposição como a do § 1, n.º 1, segundo parágrafo, alínea d), da UStG 1994, pela qual um Estado-Membro sujeita a IVA o pagamento de prestações efectuadas noutro Estado-Membro, considerando que existe consumo próprio, na medida em que um empresário realize despesas (entendidas como encargos) relativas a prestações no estrangeiro que, se tivessem sido efectuadas no interior do país, tendo como destinatário o empresário, não lhe teriam permitido beneficiar da dedução do imposto. Tal sucede apenas se o empresário tiver direito, no estrangeiro, ao reembolso do imposto estrangeiro pago a montante.

53 O Governo austríaco afirma que a disposição controvertida está em conformidade com a Sexta Directiva. Invoca, em apoio da sua posição, designadamente os artigos 5.º, n.º 7, e 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva, bem como o artigo 17.º, n.º 6, desta. Invoca igualmente, de modo mais indirecto, o n.º 7 da disposição referida em último lugar.

54 Não pode ser tida em conta a argumentação avançada pelo Governo austríaco segundo a qual a tributação prevista no § 1, n.º 1, segundo parágrafo, alínea d), da UStG 1994 está em conformidade com os artigos 5.º, n.º 7, e 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva.

55 Quanto ao artigo 5.º, n.º 7, da Sexta Directiva, basta dizer, conforme é indicado no n.º 45 do presente acórdão, que a locação de veículos constitui uma prestação de serviços na acepção do artigo 6.º, n.º 1, da mesma directiva e não uma entrega de um bem na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da mesma directiva. Consequentemente, não há que analisar se o § 1, n.º 1, segundo parágrafo, alínea d), da UStG 1994 constitui uma aplicação correcta do artigo 5.º, n.º 7, da Sexta Directiva, que se refere a bens.

56 No que respeita ao artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva, deve recordar-se que, nos termos desta disposição, a utilização de um bem afecto à empresa para finalidades alheias à mesma é equiparada a uma prestação de serviços efectuada a título oneroso, quando esse bem tenha conferido direito à dedução completa ou parcial do IVA. Como resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, esta disposição pretende evitar a falta de tributação de um bem da empresa utilizado para finalidades privadas (v., designadamente, acórdão de 27 de Junho de 1989, Kühne, 50/88, Colect., p. 1925, n.º 8).

57 Resulta do despacho de reenvio que o veículo tomado em leasing pela Cookies World era utilizado na Áustria por esta sociedade para finalidades profissionais. Além disso, deve recordar-se que o § 1, n.º 1, segundo parágrafo, alínea d), da UStG 1994 parte do princípio de que o tomador do leasing tinha direito no estrangeiro ao reembolso do imposto estrangeiro pago a montante. Este direito apenas é regularmente concedido no caso de a prestação ser utilizada para as finalidades da empresa no Estado onde foi pago o IVA. Consequentemente, a utilização do veículo que conferiu o direito ao referido reembolso não podia ser considerada, neste mesmo caso, como afecta à empresa para finalidades estranhas à mesma, na acepção do artigo 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), da Sexta Directiva.

58 Quanto à disposição que consta do artigo 6.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Sexta Directiva, deve lembrar-se que esta disposição permite que os Estados-Membros derroguem o disposto no referido artigo desde que tal derrogação não conduza a distorções de concorrência.

59 Como salienta o advogado-geral no n.º 29 das conclusões que apresentou, as excepções à harmonização devem ser interpretadas de modo estrito. Efectivamente, todo e qualquer recurso a regimes derogatórios conduz a uma maior disparidade entre os níveis da carga fiscal nos Estados-Membros. Como a Comissão correctamente afirma no n.º 46 das suas observações, o artigo 6.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Sexta Directiva deve, em princípio, ser interpretado no sentido de que os Estados-Membros podem abster-se de equiparar determinadas prestações ou utilizações a prestações de serviços efectuadas a título oneroso. Em contrapartida, esta disposição de modo nenhum permite que os Estados-Membros prevejam factos geradores de imposto não visados no primeiro parágrafo do artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva.

60 Por último, há que acrescentar que a tributação efectuada na Áustria pelo Finanzamt Schwaz tinha por base o aluguer do veículo em leasing na Alemanha pela Cookies World, ou seja, a contrapartida pela cessão do uso do referido veículo no âmbito de um contrato de leasing. Como resulta do n.º 51 do presente acórdão, a prestação de serviços de locação do veículo em causa já tinha sido legalmente sujeita a IVA na Alemanha. Ora, tributar uma prestação de serviços efectuada noutro Estado-Membro quando a mesma já tinha sido legalmente sujeita a IVA no Estado do prestador de serviços implica uma dupla tributação, contrária ao princípio de neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA. O facto de o IVA ter de ser pago pelo locador do veículo em leasing na Alemanha enquanto, na Áustria, a mesma obrigação cabia à Cookies World em nada altera o facto de, na realidade, se tratar de uma única e mesma operação económica, ou seja, a cessão do uso de um veículo no âmbito de um contrato de leasing, a qual era tributada duas vezes.

61 O argumento do Governo austríaco segundo o qual a justificação de uma tributação como a prevista no § 1, n.º 1, segundo parágrafo, alínea d), da UStG 1994 resulta da aplicação do artigo 17.º, n.os 6 e 7, da Sexta Directiva não é, igualmente, de aceitar.

62 Deve recordar-se que, nos termos do artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva, e, em especial, do seu segundo parágrafo, os Estados-Membros estão autorizados a manter a sua legislação existente em matéria de exclusão do direito à dedução na data de entrada em vigor da Sexta Directiva, até que o Conselho aprove as disposições previstas nesse artigo (v. acórdão de 14 de Junho de 2001, Comissão/França, C-345/99, Colect., p. I-4493, n.º 19).

63 Resulta do processo que o § 1, n.º 1, segundo parágrafo, alínea d), da UStG 1994 leva a que a exclusão da dedução do IVA no âmbito da locação de determinados veículos seja aplicada na Áustria do mesmo modo, do ponto de vista económico, que até ao final de 1994, ou seja, até ao momento da adesão do referido Estado à União Europeia. Afigura-se que o Governo austríaco apenas indirectamente alcançou o objectivo de manter a legislação existente sobre a matéria. Com efeito, foi introduzido um novo facto gerador de IVA no regime de tributação, através de uma nova disposição, o que não é a hipótese a que se refere o artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva.

64 Em todo o caso, e mesmo pressupondo que o artigo 17.º, n.º 6, da Sexta Directiva seja, em princípio, aplicável nas circunstâncias do processo principal, é de concluir que não estão reunidas as condições processuais previstas na referida disposição para a manutenção de um regime nacional de dedução do IVA.

65 Com efeito, há que recordar que a Sexta Directiva entrou em vigor em relação à República da Áustria na data da sua adesão à União Europeia, ou seja, em 1 de Janeiro de 1995. É, assim, esta a data pertinente para efeitos da aplicação do artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva, no que se refere a este Estado-Membro.

66 Resulta do despacho de reenvio que o § 1, n.º 1, segundo parágrafo, alínea d), da UStG 1994 apenas entrou em vigor em 6 de Janeiro de 1995. Como o Tribunal de Justiça já decidiu no acórdão de 14 de Junho de 2001, Comissão/França (C-40/00, Colect., p. I-4539, n.º 17), uma regulamentação nacional não constitui uma derrogação permitida pelo artigo 17.º, n.º 6, segundo parágrafo, da Sexta Directiva se tiver por efeito alargar, posteriormente à entrada em vigor da Sexta Directiva, o âmbito das exclusões existentes, afastando-se assim do objectivo da mesma.

67 No que respeita ao artigo 17.º, n.º 7, da Sexta Directiva, invocado pelo Governo austríaco de modo indirecto, e sem que seja necessário que o Tribunal se pronuncie sobre a questão de saber se as medidas nacionais em causa no processo principal são de carácter temporário e destinadas a obviar a uma situação conjuntural, é pacífico que as autoridades austríacas não consultaram o comité do IVA antes da adopção do § 1, n.º 1, segundo parágrafo, alínea d), da UStG 1994. Consequentemente, o Governo austríaco não pode invocar o artigo 17.º, n.º 7, da Sexta Directiva em prejuízo dos sujeitos passivos (v., por analogia, relativamente ao artigo 27.º, n.os 1 e 5, da Sexta Directiva, acórdão de 11 de Julho de 1991, Lennartz, C-97/90, Colect., p. I-3795, n.º 34).

68 Tendo em conta o que antecede, deve responder-se à questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio que as disposições da Sexta Directiva são contrárias a uma disposição de um Estado-Membro que prevê que o pagamento de prestações de serviços efectuadas em outros Estados-Membros a favor de um destinatário do primeiro Estado-Membro está sujeito a IVA quando, se os serviços em causa tivessem sido prestados ao mesmo destinatário no interior do país, este não poderia efectuar a dedução do imposto pago a montante.

Decisão sobre as despesas

Quanto às despesas

69 As despesas efectuadas pelo Governo austríaco e pela Comissão, 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 (Primeira Secção),

pronunciando-se sobre a questão submetida pelo Verwaltungsgerichtshof, por despacho de 29 de Março de 2001, declara:

As disposições 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, são contrárias a uma disposição de um Estado-Membro que prevê que o pagamento de prestações de serviços efectuadas em outros Estados-Membros a favor de um destinatário do primeiro Estado-Membro está sujeito a imposto sobre o valor acrescentado quando, se os serviços em causa tivessem sido prestados ao mesmo destinatário no interior do país, este não poderia efectuar a dedução do imposto pago a montante.