

CONCLUSÕES DA ADVOGADA?GERAL

JULIANE KOKOTT

apresentadas em 17 de Junho de 2010 1(1)

Processo C?97/09

Ingrid Schmelz

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle de Viena (Áustria)]

«Imposto sobre o valor acrescentado – Regime especial para pequenas empresas – Isenção do imposto sobre o volume de negócios em benefício das pequenas empresas – Limitação da isenção a pequenas empresas estabelecidas no território»

I – Introdução

1. A Sexta Directiva IVA (2) e a Directiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (3), que entretanto revogou a Sexta Directiva, regem-se pelo brocardo latino de *minimis non curat lex*. As directivas permitem que os Estados-Membros isentem do imposto sobre o valor acrescentado as pequenas empresas cujas operações não excedam um determinado volume de negócios anual.

2. Fica, no entanto, excluído da isenção o volume de negócios realizado por operadores não estabelecidos. O direito comunitário derivado prevê, portanto, expressamente um tratamento diferenciado dos sujeitos passivos em razão da sede.

3. I. Schmelz, a recorrente no processo principal objecto de litígio, realiza pelo arrendamento de um apartamento na Áustria um valor que se situa abaixo do limiar previsto para a isenção concedida às pequenas empresas. Na Áustria, porém, recusam conceder-lhe a isenção do imposto, porque não reside no território do país. O Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle [órgão jurisdicional de recurso administrativo e fiscal] de Viena questiona se o disposto aplicável nas directivas e nas normas nacionais de transposição é compatível com as liberdades fundamentais e com o princípio geral da igualdade. O Conselho, a Comissão e os Estados-Membros que intervêm no processo instaurado no Tribunal de Justiça consideram justificado o tratamento diferenciado. No seu entender, a eventual restrição das liberdades fundamentais que daí possa resultar justifica-se para garantir um controlo fiscal eficaz e evitar o risco de abusos.

II – Quadro jurídico

A – Direito comunitário

– Tratamento fiscal das receitas de rendas

4. Nos termos do artigo 13.º, B, alínea b) da Sexta Directiva, a locação de bens imóveis está isenta do imposto sobre o valor acrescentado. No Acto de Adesão (4), contudo, a República da Áustria foi autorizada a aplicar uma taxa fiscal reduzida ao arrendamento de imóveis para habitação até 31 de Dezembro de 1998. Esta disposição foi prorrogada *sine die* pelo artigo 28.º, n.º 2, alínea j), da Sexta Directiva, com a redacção que lhe foi dada pela Directiva 2000/17/CE (5), e posteriormente incluída no artigo 117.º, n.º 2, da Directiva 2006/112.

– Regime especial para pequenas empresas

5. Baseando-se no disposto na Segunda Directiva IVA (6), o artigo 24.º da Sexta Directiva autorizou os Estados-Membros a aplicar um regime especial para pequenas empresas (a seguir, também «regime relativo às pequenas empresas»). O citado artigo tem a seguinte redacção:

«1. Os Estados-Membros que deparem com dificuldades na aplicação do regime normal do imposto às pequenas empresas, em razão da sua actividade ou estrutura, podem aplicar, nos limites e condições por eles estabelecidas sem prejuízo, porém, da consulta prevista no artigo 29.º, regras simplificadas de tributação e de cobrança do imposto, nomeadamente regimes forfetários, desde que daí não resulte uma redução do imposto.

2. Até uma data a fixar pelo Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, mas que não pode ser posterior à supressão da tributação na importação e do desagravamento na exportação em relação às trocas entre os Estados-Membros:

a) Os Estados-Membros que tenham feito uso da faculdade prevista no artigo 14.º da Segunda Directiva do Conselho, de 11 de Abril de 1967, para introduzir isenções ou reduções degressivas do imposto podem mantê-las, bem como as respectivas disposições de aplicação, desde que estejam em conformidade com o sistema do imposto sobre o valor acrescentado.

Os Estados-Membros que aplicarem uma isenção do imposto aos sujeitos passivos cujo volume de negócios anual seja inferior ao contravalor em moeda nacional de 5 000 unidades de conta europeias, à taxa de câmbio em vigor no dia da adopção da presente directiva, podem aumentar essa franquia para um máximo de 5 000 unidades de conta europeias.

Os Estados-Membros que aplicarem uma redução degressiva do imposto não podem aumentar o limite superior desta redução, nem tornar mais favoráveis as condições da sua concessão;

b) Os Estados-Membros que não tenham feito uso dessa faculdade podem conceder uma isenção do imposto aos sujeitos passivos cujo volume de negócios anual seja, no máximo, igual ao contravalor em moeda nacional de 5 000 unidades de conta europeias, à taxa de câmbio em vigor no dia da adopção da presente directiva. Podem, se for caso disso, aplicar uma redução degressiva do imposto aos sujeitos passivos cujo volume de negócios anual exceda o limite fixado por esses Estados para a aplicação da isenção;

c) Os Estados-Membros que aplicarem uma isenção do imposto aos sujeitos passivos cujo volume de negócios anual seja igual ou superior ao contravalor em moeda nacional de 5 000 unidades de conta europeias, à taxa de câmbio em vigor no dia da adopção da presente directiva, podem aumentá-la de modo a manter o seu valor real.

3. As noções de «isenção» e de «redução degressiva» aplicam-se às entregas de bens e às prestações de serviços efectuadas pelas pequenas empresas.

Os Estados-Membros podem excluir do regime previsto no n.º 2 certas operações. Em qualquer caso, o n.º 2 não é aplicável às operações referidas no n.º 3 do artigo 4.º

4. O volume de negócios que serve de referência para a aplicação do disposto no n.º 2 é constituído pelo montante, líquido de imposto sobre o valor acrescentado, das entregas de bens e das prestações de serviços definidas nos artigos 5.º e 6.º, desde que estejam sujeitas a imposto, incluindo as operações isentas, com reembolso dos impostos pagos no estágio anterior por força do n.º 2 do artigo 28.º, e bem assim pelo montante das operações isentas por força do artigo 15.º e pelo montante das operações imobiliárias, das operações financeiras referidas em B, d), do artigo 13.º e das prestações de serviços de seguros, salvo quando tais operações tenham a natureza de operações acessórias.

Todavia, as cessões de bens de investimento corpóreos ou incorpóreos da empresa não são tomadas em consideração na determinação do volume de negócios.

5. Os sujeitos passivos que beneficiam da isenção do imposto não têm direito à dedução nos termos do artigo 17.º e não podem fazer constar o imposto quer das facturas quer de outros documentos que as substituam.

6. Os sujeitos passivos que possam beneficiar da isenção do imposto podem optar quer pelo regime normal da aplicação do imposto sobre o valor acrescentado quer pela aplicação das regras simplificadas referidas no n.º 1. Neste caso, beneficiarão das reduções degressivas do imposto eventualmente previstas na legislação nacional.

[...]»

6. A Directiva 92/111/CEE (7) incorporou o artigo 28.º I na Sexta Directiva. Esta disposição aditou ao artigo 24.º, n.º 3, da Sexta Directiva o seguinte parágrafo:

«De qualquer modo, as entregas de meios de transporte novos efectuadas nas condições previstas no ponto A do artigo 28.º C, bem como as entregas de bens e as prestações de serviços efectuadas por um sujeito passivo não estabelecido no território do país são excluídas do benefício da isenção de imposto prevista no n.º 2.»

7. À República da Áustria aplica-se, de acordo com o Anexo XV ? Lista A que se refere o artigo 151.º do Acto de Adesão ? Título IX. Fiscalidade, n.º 2, alínea c), do Acto de Adesão (8), o seguinte:

«Para efeitos dos n.os 2 a 6 do artigo 24.º e enquanto se aguarda a adopção de disposições comunitárias nesta matéria, a República da Áustria será autorizada a isentar do imposto sobre o valor acrescentado os sujeitos passivos cujo volume de negócios anual seja inferior ao contravalor em moeda nacional de 35 000 ECU.»

8. As regras do artigo 24.º e do artigo 24.º A, que introduziu o limiar do volume de negócios na Sexta Directiva, foram incorporadas com algumas alterações de redacção nos artigos 281.º a 294.º na Directiva 2006/112. As disposições aplicáveis destas directivas têm a seguinte redacção:

«Artigo 282.º

As isenções e as reduções previstas na presente secção são aplicáveis às entregas de bens e às prestações de serviços efectuadas pelas pequenas empresas.

Artigo 283.º

1. São excluídas do benefício do regime previsto na presente secção as seguintes operações:

...

c) As entregas de bens e as prestações de serviços efectuadas por sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro em que o IVA é devido.

[Os artigos 284.º a 286.º dizem respeito aos Estados-Membros que integravam a Comunidade Europeia em 1 de Janeiro de 1978 e correspondem no seu essencial ao artigo 24.º, n.º 2, da Sexta Directiva]

Artigo 287.º

Os Estados-Membros que tenham aderido depois de 1 de Janeiro de 1978 podem conceder uma isenção aos sujeitos passivos cujo volume de negócios anual seja, no máximo, igual ao contravalor em moeda nacional dos seguintes montantes à taxa de conversão do dia da respectiva adesão:

[...]

4. Áustria: 35 000 ecus;

[...]

Artigo 288.º

O volume de negócios que serve de referência para a aplicação do regime previsto na presente secção é constituído pelos seguintes montantes, líquidos de IVA:

1) O montante das entregas de bens e das prestações de serviços, desde que sejam tributadas;

2) O montante das operações isentas com direito à dedução do IVA pago no estágio anterior por força do disposto nos artigos 110.º e 111.º, no n.º 1 do artigo 125.º, no artigo 127.º e no n.º 1 do artigo 128.º;

3) O montante das operações isentas por força do disposto nos artigos 146.º a 149.º, 151.º, 152.º e 153.º;

4) O montante das operações imobiliárias, das operações financeiras referidas nas alíneas b) a g) do n.º 1 do artigo 135.º e das prestações de serviços de seguros, a menos que tais operações tenham carácter de operações acessórias.

Todavia, as cessões de bens de investimento corpóreos ou incorpóreos da empresa não são tomadas em consideração na determinação do volume de negócios.

Artigo 289.º

Os sujeitos passivos que beneficiem da isenção do imposto não têm direito a deduzir o IVA em conformidade com os artigos 167.º a 171.º e 173.º a 177.º nem a fazê-lo constar das suas facturas.

Artigo 290.º

Os sujeitos passivos susceptíveis de beneficiar da isenção do imposto podem optar quer pelo regime normal da aplicação do IVA quer pela aplicação das regras simplificadas previstas no artigo 281.º Neste caso, beneficiam das reduções degressivas do imposto eventualmente previstas na legislação nacional.»

B – *Direito nacional*

9. Nos termos do § 6, n.º 1, ponto 16, da Umsatzsteuergesetz 1994 [Lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios de 1994, a seguir «UStG de 1994»], na redacção aplicável no processo principal, a locação de bens imóveis está isenta do imposto sobre o volume de negócios. Essa isenção não se aplica, no entanto, à locação (cessão do uso) de bens imóveis para habitação.

10. Nos termos do § 6, n.º 1, ponto 27, da UStG de 1994, beneficiam igualmente de isenção:

«As operações efectuadas pelas pequenas empresas, ou seja, as empresas que têm domicílio ou sede no território nacional e cujo volume de negócios, com base no § 1, n.º 1, pontos 1 e 2, não ultrapasse 22 000 EUR [redacção aplicável até 2006, a partir de 2007: 30 000 EUR] no período de tributação. Os volumes de negócios obtidos por operações acessórias, incluindo por cessões de empresas, não são tomados em consideração neste limite. Um limite do volume de negócios que seja excedido uma única vez no prazo de cinco anos civis por um valor não superior a 15 % é irrelevante [...]».

11. O § 6, n.º 3, da UStG de 1994 dispõe o seguinte:

«O empresário cujo volume de negócios esteja isento ao abrigo do § 6, n.º 1, ponto 27, pode, até que a decisão seja definitiva, renunciar à aplicação do § 6, n.º 1, ponto 27, através de declaração escrita dirigida à administração fiscal. A declaração vincula o empresário por, pelo menos, cinco anos civis. Só pode ser revogada com efeitos desde o início de um ano civil. A revogação deve ser declarada, o mais tardar, até expirar o primeiro mês após o início do ano civil em questão.»

III – **Matéria de facto e questões prejudiciais**

12. I. Schmelz tem nacionalidade alemã e reside na Alemanha. É proprietária de um apartamento na Áustria, que arrenda por 330 euros por mês acrescidos das despesas de funcionamento. Não factura qualquer imposto sobre o volume de negócios.

13. A administração fiscal austríaca fixou em 334,93 euros e 316,15 euros, respectivamente para 2006 e 2007, o imposto sobre o volume de negócios devido pelas rendas recebidas, depois de deduzido o imposto pago a montante. I. Schmelz declarou que não realizou outro volume de negócios no território da Comunidade nos anos em litígio (9).

14. Porque entendia que não era obrigada a pagar imposto sobre o volume de negócios, por estar abrangida pelo regime relativo às pequenas empresas, I. Schmelz interpôs recurso contra as decisões junto do Unabhängiger Finanzsenat que, por decisão de 4 de Março de 2009, decidiu submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

1. A formulação «bem como as entregas de bens e as prestações de serviços efectuadas por um sujeito passivo não estabelecido no território do país», constante do artigo 24.º, n.º 3, e no artigo 28.º I 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, conforme alterada pelo ponto 21 da Directiva 92/111/CEE do Conselho, de 14 de Dezembro de 1992, bem como a regulamentação que transpõe esta disposição para direito nacional, violam o Tratado que institui a Comunidade Europeia, em particular a proibição de discriminação (artigo 12.º do Tratado CE), a liberdade de estabelecimento (artigo 43.º e segs. do Tratado CE), a liberdade de prestação de serviços (artigo 49.º e segs. do Tratado CE), ou os direitos fundamentais comunitários (o princípio comunitário da igualdade), visto que esta disposição tem por efeito excluir os cidadãos da União não estabelecidos no território do país em causa da isenção prevista no artigo 24.º, n.º 2, da Sexta Directiva (regime especial para pequenas empresas), ao passo que os cidadãos da União estabelecidos no território do país em causa podem beneficiar dessa isenção, na medida em que o Estado-Membro em causa conceda às pequenas empresas uma isenção conforme com a directiva?

2. A formulação «as entregas de bens e as prestações de serviços efectuadas por sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro em que o IVA é devido», constante do artigo 283.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, bem como a regulamentação que transpõe esta disposição para direito nacional, violam o Tratado que institui a Comunidade Europeia (a seguir «Tratado CE»), em particular a proibição de discriminação (artigo 12.º do Tratado CE), a liberdade de estabelecimento (artigo 43.º e segs. do Tratado CE), a liberdade de prestação de serviços (artigo 49.º e segs. do Tratado CE), ou os direitos fundamentais comunitários (o princípio comunitário da igualdade), visto que esta disposição tem por efeito excluir os cidadãos da União não estabelecidos no Estado-Membro em causa da isenção prevista no artigo 282.º e seguintes da directiva relativa ao sistema comum do IVA (regime especial para pequenas empresas), ao passo que os cidadãos da União estabelecidos no Estado-Membro em causa podem beneficiar dessa isenção, na medida em que o Estado-Membro em causa conceda às pequenas empresas uma isenção conforme com a directiva?

3. Em caso de resposta afirmativa à primeira questão: a formulação «bem como as entregas de bens e as prestações de serviços efectuadas por um sujeito passivo não estabelecido no território do país», constante do artigo 24.º, n.º 3, e do artigo 28.º I da Sexta Directiva é inválida na acepção do artigo 234.º, alínea b), do Tratado CE?

4. Em caso de resposta afirmativa à segunda questão: a formulação «as entregas de bens e as prestações de serviços efectuadas por sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro em que o IVA é devido», constante do artigo 283.º, n.º 1, alínea c), da Directiva relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado é inválida na acepção do artigo 234.º, alínea b), do Tratado CE?

5. Em caso de resposta afirmativa à terceira questão: Por «volume de negócios anual», na acepção do Anexo XV do Tratado entre o Reino da Bélgica, o Reino da Dinamarca, a República Federal da Alemanha, a República Helénica, o Reino de Espanha, a República Francesa, a Irlanda, a República Italiana, o Grão-Ducado do Luxemburgo, o Reino dos Países Baixos, a República Portuguesa, Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte (Estados-Membros da União Europeia) e o Reino da Noruega, a República da Áustria, a República da Finlândia, o Reino da Suécia relativo à adesão do Reino da Noruega, da República da Áustria, da República da Finlândia e do Reino da Suécia à União Europeia, IX. Fiscalidade, n.º 2, alínea c), e do artigo 24.º da Sexta Directiva, deve entender-se o volume de negócios realizado num ano no Estado-Membro em que se invoca o regime relativo às pequenas empresas, ou o volume de negócios do empresário realizado num ano na totalidade do território da Comunidade?

6. Em caso de resposta afirmativa à quarta questão: por «volume de negócios anual», na

acepção do artigo 287.º da Directiva relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve entender-se o volume de negócios realizado num ano, no Estado-Membro em que se invoca o regime relativo às pequenas empresas, ou o volume de negócios do empresário realizado num ano na totalidade do território da Comunidade?

15. Intervieram no processo os Governos austríaco, alemão e grego, bem como o Conselho da União Europeia e a Comissão Europeia, sendo que o Governo grego apenas apresentou observações por escrito e o Governo alemão apenas apresentou observações orais.

IV – Apreciação jurídica

A – Admissibilidade do pedido de decisão prejudicial

16. O Conselho suscita a questão da admissibilidade do pedido de decisão prejudicial. O órgão jurisdicional de reenvio só posteriormente terá constatado que I. Schmelz não tinha outras receitas no território da Comunidade para além do volume de negócios em litígio realizado na Áustria. Se estivesse na posse dessa informação no momento da decisão de reenvio, possivelmente não teria apresentado o pedido prejudicial porque, em seu entender, nestas circunstâncias I. Schmelz deve ser considerada um sujeito passivo estabelecido na Áustria.

17. Importa recordar que, num processo em conformidade com o artigo 234.º TCE, é da exclusiva competência do órgão jurisdicional nacional que se ocupa do processo em litígio e em cuja esfera de responsabilidade se insere a decisão a proferir, avaliar perante as particularidades do processo, quer a necessidade de um pedido prejudicial para que possa pronunciar a sua decisão, quer a pertinência das questões que pretende reenviar para o Tribunal de Justiça. Por conseguinte, o Tribunal de Justiça é obrigado a deliberar sobre as questões que lhe são reenviadas, quando elas dizem respeito à interpretação do direito da União Europeia (10).

18. O Tribunal de Justiça apenas pode declarar improcedente um pedido de decisão prejudicial reenviado por um órgão jurisdicional nacional, quando é manifesto que a interpretação do direito comunitário solicitada não tem qualquer relação com a realidade ou com o objecto do litígio no processo principal, quando o problema é hipotético ou ainda quando o Tribunal não dispõe dos elementos de facto e de direito necessários para responder utilmente às questões que lhe são colocadas (11).

19. No presente caso, o órgão jurisdicional de reenvio limitou-se a reencaminhar para o Tribunal de Justiça uma comunicação de I. Schmelz. Não é claro se o órgão jurisdicional de reenvio já se pronunciou de forma conclusiva sobre a matéria de facto destes dados. Esta circunstância não inibe a admissibilidade do reenvio, porque compete ao órgão jurisdicional de reenvio decidir em que fase processual considera útil o envolvimento do Tribunal de Justiça (12).

20. Mesmo assumindo que a informação prestada por I. Schmelz está incorrecta, não se pode inferir que a resposta das questões prejudiciais seja manifestamente necessária para a decisão no processo principal. Não é totalmente claro que I. Schmelz, em resultado do volume de negócios realizado na Áustria que decorre exclusivamente do arrendamento de um apartamento, deva ser considerada como estabelecida nesse país e, por conseguinte, que a isenção do imposto lhe seja inequivocamente aplicada.

21. Conclui-se, portanto, pelo dever de responder às questões prejudiciais.

B – Resposta às questões prejudiciais

22. A primeira e a segunda questões prejudiciais, bem como a terceira e a quarta, e a quinta e

a sexta questões prejudiciais têm respectivamente por objecto a mesma problemática. Apenas se distinguem pelo facto de remeterem para o disposto na Sexta Directiva (primeira, terceira e quinta questões) ou para o disposto na Directiva 2006/112 (segunda, quarta e sexta questões).

23. De acordo com o seu terceiro considerando, a Directiva 2006/112 constitui uma reformulação da Sexta Directiva sem que daí resultem em princípio alterações substanciais da legislação existente. Segundo o considerando citado, as alterações substantivas todavia efectuadas, inerentes ao exercício de reformulação, são enumeradas exhaustivamente nas disposições que regem a transposição e a entrada em vigor (artigo 412.º) da directiva. As regras aplicáveis às pequenas empresas (artigo 281.º e segs.) não são referidas nessas disposições, o que dispensa uma análise separada do problema com base na Sexta Directiva e na Directiva 2006/112.

24. As três primeiras questões apresentam igualmente uma estreita correlação de conteúdo, embora o órgão jurisdicional de reenvio dê prioridade à questão da compatibilidade das normas com as liberdades fundamentais (primeira e segunda questões prejudiciais).

25. A terceira e a quarta questões prejudiciais apenas são suscitadas em caso de *incompatibilidade* entre o disposto nas directivas e as liberdades fundamentais, e visam obter informações sobre as consequências a retirar.

26. A quinta e sexta questões prejudiciais são colocadas pelo órgão jurisdicional de reenvio na premissa de que a limitação do regime relativo às pequenas empresas a residentes é *compatível* com as liberdades fundamentais. As questões visam a interpretação das disposições, mais precisamente do conceito de volume de negócios anual nelas utilizado, que é determinante para o reconhecimento como pequena empresa. O Unabhngiger Finanzsenat coloca a alternativa de tomar por base o volume de negócios realizado no Estado-Membro da sede/domicílio ou o volume de negócios realizado globalmente no território da Comunidade.

27. Antes de apreciar as questões concretas, afigura-se conveniente tecer alguns considerandos sobre a natureza do regime relativo às pequenas empresas, enquanto regime especial, e sobre os objectivos pretendidos com a sua adopção. Duvida-se em particular que as liberdades fundamentais e os princípios gerais do direito da União Europeia vinculem o legislador comunitário e os Estados-Membros na concepção da isenção fiscal a favor das pequenas empresas.

1. Observações preliminares

a) O regime relativo às pequenas empresas enquanto regime especial

28. Em princípio, todas as operações referidas no artigo 2.º da Directiva 2006/112, realizadas por um sujeito passivo na acepção do artigo 9.º da directiva, geram um volume de negócios sujeito ao imposto sobre o valor acrescentado. No entanto, a própria directiva prevê um número considerável de isenções para casos específicos, fundamentadas muitas vezes por intuítos socio-políticos.

29. A directiva permite ainda que os Estados-Membros apliquem regimes especiais (Título XII) e derrogações (Título XIII) que se desviam do sistema harmonizado. Um desses regimes especiais é o regime relativo às pequenas empresas.

30. Como o Tribunal de Justiça tem afirmado reiteradamente, a harmonização realizada por diversas directivas subsequentes e, em particular, pela Sexta Directiva, não passa de uma harmonização parcial (13). A harmonização não estará completa enquanto os Estados-Membros

tiverem competência para manter ou adoptar determinadas disposições de direito nacional que, sem essa competência, seriam incompatíveis com a directiva (14).

31. O artigo 14.º da Segunda Directiva (15) já permitia que os Estados-Membros mantivessem a isenção do imposto sobre o valor acrescentado para as pequenas empresas e absteve-se de uma harmonização plena das disposições nacionais (16). Este regime especial, complementado com algumas directrizes específicas, foi incorporado no artigo 24.º da Sexta Directiva e, finalmente, nos artigos 281.º e segs. da Directiva 2006/112 (17). Na sua proposta para a Sexta Directiva (18), a Comissão afirmou a este propósito:

«A isenção de imposto e a redução degressiva permitem superar algumas dificuldades que as pequenas empresas enfrentam na aplicação do imposto sobre o valor acrescentado e simplificar o trabalho administrativo das administrações fiscais. No entanto, um sistema de isenção e de redução degressiva não pode ser considerado normal num imposto geral sobre o consumo como o imposto sobre o valor acrescentado. Por outro lado, a coexistência de diferentes regimes especiais nacionais pode constituir um entrave à abolição das fronteiras fiscais. Esta é a principal razão por que o regime aqui previsto tem carácter transitório.»

32. Como o regime relativo às pequenas empresas constitui um regime especial que, para além de não estar plenamente harmonizado, representa uma derrogação do sistema geral do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado *stricto sensu* e só pode ser aplicado se for necessário para alcançar os objectivos que se propôs (19).

33. A isenção das pequenas empresas tem por objectivo reforçar a competitividade deste grupo de operadores económicos. Pretende-se ainda isentá-las da despesa associada ao pagamento do imposto sobre o valor acrescentado, que as afectaria de forma desproporcionada face ao âmbito limitado das suas actividades. O regime visa ainda a simplificação administrativa, porque a administração fiscal deixa de se preocupar com a cobrança de valores tributáveis mínimos a um número elevado de pequenas empresas.

34. O quadro jurídico da União Europeia concede aos Estados-Membros uma certa margem discricionária para fixar o limite do volume de negócios elegível para a qualificação como pequena empresa, o que lhes permite tomar em consideração as estruturas económicas e administrativas específicas do seu país.

35. O regime relativo às pequenas empresas só deve beneficiar as empresas que efectivamente exercem uma actividade económica reduzida. No entender dos intervenientes no processo, a limitação da isenção às pequenas empresas estabelecidas no território do país garante esse desiderato, impedindo designadamente que as empresas beneficiem dessa isenção de forma abusiva e simultânea em mais do que um Estado-Membro e que o benefício redunde em favor de empresas que não sejam efectivamente pequenas empresas. A limitação a sujeitos passivos nacionais garante ainda que a administração fiscal pode controlar em qualquer momento se estão efectivamente preenchidas as condições para a concessão deste benefício.

b) Consequências da harmonização parcial em relação à vinculação a regras hierarquicamente superiores do direito da União

36. Duvida-se que os Estados-Membros e o legislador da União estejam vinculados às liberdades fundamentais e aos princípios gerais de direito em áreas regulamentares que não se encontram plenamente harmonizadas.

37. Remetendo para o acórdão *Idéal tourisme* (20), a Comissão defende que os Estados-Membros não violam o direito comunitário quando adoptam disposições derogatórias

num sector parcialmente harmonizado do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. Quando muito teriam de tomar em consideração as normas básicas do direito primário da União sempre que recorressem a uma das modalidades previstas na directiva. As disposições dos Estados-Membros derogatórias serão compatíveis desde que cumpram as exigências da directiva e desde que eventuais violações sejam justificadas por razões imperiosas de interesse geral.

38. Eventuais violações do direito da União serão atribuíveis, não à directiva, mas a um uso da possibilidade de isenção, pelo Estado-Membro em causa, que não respeite as razões imperiosas de interesse geral.

39. Subscrevo apenas parcialmente esta tese da Comissão.

40. É verdade que, por causa da harmonização incompleta, os sujeitos passivos têm tratamento diferente, consoante as normas jurídicas nacionais que se lhes aplicam. Em Espanha, por exemplo, as empresas com um volume de negócios que não exceda o contravalor de 10 000 ecus por ano beneficiam da isenção como pequenas empresas, ao passo que, na Áustria, o limite do volume de negócios anual é de 35 000 ecus (21). Isso não significa, no entanto, uma discriminação em razão da nacionalidade, porque o tratamento diferenciado não é atribuível a uma autoridade pública nem se processa no mesmo sistema normativo, resultando antes da coexistência de disposições não harmonizadas de diferentes Estados-Membros (22). No acórdão *Idéal tourisme*, o Tribunal de Justiça deparou-se com uma situação comparável (23).

41. É igualmente verdade que os Estados-Membros são abrangidos pelo âmbito de aplicação do direito da União quando fazem uso da autorização conferida pela directiva e aplicam um regime especial em derrogação do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (24). Os Estados-Membros, embora mantenham a sua competência para fixar as condições do exercício das actividades num sector que não se encontra plenamente harmonizado ao nível da União, são forçados a exercer essas competências no respeito pelas liberdades fundamentais (25).

42. No caso em apreço, porém, o tratamento diferenciado dos sujeitos passivos não decorre da coexistência de disposições nacionais não harmonizadas ou do exercício do poder discricionário conferido pelo direito da União para a concepção de normas nacionais. Pelo contrário, o artigo 24.º, n.º 3, da Sexta Directiva e o artigo 283.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 2006/112 impõem a exclusão da isenção de prestações efectuadas por sujeitos passivos não residentes.

43. Se o tratamento diferenciado, imposto pelas directivas em razão do local de residência ou da sede dos sujeitos passivos, não fosse compatível com o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia ou com os princípios gerais de direito aplicáveis na sua execução, os Estados-Membros não teriam margem de manobra para uma transposição das directivas em conformidade com o direito da União. Não poderiam, em particular, alargar o regime relativo às pequenas empresas a prestações efectuadas por sujeitos passivos não residentes. Pelo contrário, só conseguiriam garantir o tratamento igual das pequenas empresas estabelecidas e não estabelecidas no país se revogassem o regime relativo às pequenas empresas.

44. Uma disposição de uma directiva, que concede aos Estados-Membros uma actuação opcional contrária ao direito da União Europeia, e não deixa margem de manobra para um exercício conforme dessa opção, seria tão ilegal como uma disposição nacional através da qual um Estado-Membro fizesse uso dessa opção (26).

45. Por conseguinte, em primeiro lugar, importa examinar no âmbito da resposta às primeira e

segunda questões prejudiciais se as referidas disposições das directivas violam disposições hierarquicamente superiores do direito da União. Em caso afirmativo, as normas nacionais que transpõem estas disposições para o direito nacional, seriam contrárias ao direito primário da União do mesmo modo que as próprias disposições das directivas (27).

46. No entanto, não se pode analisar a validade das disposições aplicáveis das directivas sem esclarecer primeiro o seu significado. Por esse motivo, debruçar-me-ei sobre a quinta e sexta questões prejudiciais antes de me dedicar à primeira e segunda questões prejudiciais.

2. Quanto à quinta e sexta questões prejudiciais

47. Relativamente à resposta à quinta e sexta questões prejudiciais, as partes no processo que sobre elas se pronunciaram defendem pontos de vista diferentes. A Comissão entende que a elegibilidade como pequena empresa deve ser determinada com base no volume de negócios correspondente à totalidade das operações realizadas no território da Comunidade. Em contrapartida, os Governos austríaco e alemão consideram que apenas importa o volume de negócios realizado no Estado-Membro da sede.

48. Como a formulação não fornece indícios inequívocos para uma interpretação clara, há que determinar o significado das normas tomando em consideração o seu sentido e finalidade.

49. A Comissão baseia a sua interpretação sobretudo no objectivo das disposições, designadamente de desagrar a carga fiscal das empresas que exercem efectivamente apenas uma actividade económica reduzida. De acordo com o princípio da unidade da empresa, consagrado na directiva, deverá ser considerado o âmbito da actividade exercida na totalidade do território da União. Se apenas se tomar em consideração o volume de negócios realizado no Estado-Membro do domicílio ou da sede para a aplicação do regime relativo às pequenas empresas, em teoria também poderiam beneficiar dessa vantagem empresas que, se fossem incluídas as suas actividades fora do território nacional, excederiam o limiar fixado para o volume de negócios (28).

50. Em contrapartida, os Governos austríaco e alemão destacam o objectivo da simplificação administrativa.

51. Importa recordar, a este propósito, que a isenção das pequenas empresas se baseia em disposições que não estão plenamente harmonizadas e que apenas beneficiam sujeitos passivos estabelecidos no território do país. A alegação de que a administração fiscal apenas pode fiscalizar sem custos excessivos a actividade das pequenas empresas estabelecidas no território do país, é o argumento essencialmente invocado para fundamentar a limitação da isenção a sujeitos passivos nacionais.

52. Se, para determinar o volume de negócios anual, também fosse necessário tomar em consideração o volume de negócios realizado noutros Estados-Membros pelas pequenas empresas estabelecidas no país, a administração fiscal do Estado-Membro da sede teria de realizar averiguações dispendiosas e solicitar a intervenção das administrações fiscais de outros Estados-Membros para poder fiscalizar os respectivos dados das empresas. Não bastaria determinar o volume de negócios, como afirma, a justo título, o Governo alemão. Seria igualmente necessário verificar se se trata de operações cujo montante deve ser considerado para efeitos de determinação do limiar do volume de negócios nos termos do artigo 288.º da Directiva 2006/112.

53. Mesmo que o Estado-Membro da sede possa utilizar os instrumentos do Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho, de 7 de Outubro de 2003, relativo à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado e que revoga o Regulamento (CEE) n.º 218/92

(29), para obter informações noutros Estados?Membros, a necessidade dessas averiguações anularia em larga medida o efeito de simplificação do regime relativo às pequenas empresas.

54. Em paralelo com a simplificação, a directiva tem ainda o objectivo de apoiar as pequenas empresas. A concretização deste objectivo será possivelmente limitada se não for considerado o volume de negócios realizado fora do Estado?Membro em que estão estabelecidas. Poderá suceder que algumas empresas beneficiem da isenção, não obstante o volume de negócios global realizado na totalidade do território da União Europeia exceder o limiar fixado para as pequenas empresas.

55. Importa considerar neste contexto que, tipicamente, as pequenas empresas se caracterizam por desenvolver a sua actividade económica localmente, na sua sede ou domicílio. Perante a estrutura empresarial destes sujeitos passivos, a realização de um volume de negócios noutros Estados?Membros que, a ser adicionado ao volume de negócios nacional, excedesse o limite definido, deverá ser entendida como uma excepção. Por conseguinte, para alcançar o efeito de simplificação pretendido, afigura?se conveniente partir de uma perspectiva tipificante, que ignore um eventual volume de negócios realizado na Comunidade fora do território nacional para determinar o limiar do volume de negócios do regime relativo às pequenas empresas. O consequente incumprimento do objectivo de apoio nalguns raros casos excepcionais é aceitável perante a alternativa de incumprimento generalizado do objectivo de simplificação.

56. As empresas que, eventualmente, realizem um volume de negócios fora do Estado?Membro da sua sede não beneficiarão da isenção, de acordo com a interpretação aqui defendida, dado que a isenção não se aplica no Estado?Membro onde é realizado esse volume de negócios, porque é gerado por um sujeito passivo não residente.

57. O princípio da unidade da empresa que a Comissão deduz do artigo 9.º, n.º 1, da Directiva 2006/112, não contraria esta interpretação. De acordo com a referida disposição, entende?se por sujeito passivo «qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma actividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa actividade».

58. Se, de facto, se pudesse deduzir desta disposição um princípio nesse sentido, esse princípio colidiria no âmbito do imposto sobre o valor acrescentado com a divisão territorial das competências de tributação entre os Estados?Membros. Geralmente, esta divisão não é feita em função dos sujeitos passivos e da sua sede, mas do local em que a prestação tributável é realizada ou do local em que um objecto fornecido é entregue para consumo privado. Por conseguinte, não é estranho ao sistema do imposto sobre o valor acrescentado considerar separadamente o volume de negócios de uma empresa, consoante o Estado?Membro em que é tributável.

59. Por conseguinte, em resposta às quinta e sexta questões prejudiciais, deve entender?se por volume de negócios na acepção do artigo 24.º da Sexta Directiva, em conjugação com o Anexo XV ? Lista a que se refere o artigo 151.º do Acto de Adesão ? Título IX. Fiscalidade, n.º 2, alínea c), do Acto de Adesão de 1994 e na acepção do artigo 287.º da Directiva 2006/112, o total do volume de negócios realizado por um sujeito passivo no prazo de um ano no Estado?Membro em que se encontra estabelecido.

3. Relativamente às primeira e segunda questões prejudiciais

60. O Unabhängiger Finanzsenat solicita ao Tribunal de Justiça, nas duas primeiras questões prejudiciais, que analise o artigo 24.º, n.º 3, da Sexta Directiva e o artigo 283.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 2006/112, bem como as correspondentes disposições nacionais de transposição, à luz dos princípios da proibição de discriminação (artigo 12.º TCE), da liberdade de estabelecimento

(artigo 43.º TCE) e da liberdade de prestação de serviços (artigo 49.º TCE). Invoca também o princípio geral da igualdade de tratamento. Importa, antes de mais, analisar qual destas normas hierarquicamente superiores é aplicável.

a) Quanto às liberdades fundamentais aplicáveis

61. O pedido de decisão prejudicial teve origem na cobrança de IVA sobre o volume de negócios realizado pela recorrente, que reside na Alemanha, com o arrendamento de um apartamento na Áustria. As objecções sobre a legalidade do disposto nas directivas referidas e nos actos de transposição austríacos baseiam-se no facto de que apenas as pequenas empresas estabelecidas em território nacional têm direito à isenção.

62. Com vista a classificar o arrendamento de um bem imóvel no âmbito de aplicação de uma das três liberdades fundamentais indicadas pelo órgão jurisdicional de reenvio, começarei por recordar brevemente as suas características determinantes.

63. A liberdade de estabelecimento e a liberdade de prestação de serviços são modalidades da livre circulação de pessoas. Garantem que os cidadãos da União podem exercer sem entraves uma actividade económica não assalariada num outro Estado-Membro, quer mediante o estabelecimento de uma sucursal estável no Estado-Membro de acolhimento, a partir da qual desenvolvem a sua actividade, quer prestando serviços transfronteiriços sem se estabelecer num outro Estado-Membro. Distinguem-se da livre circulação de capitais, que se caracteriza em geral pelo facto de o investidor não utilizar a sua liberdade de circulação enquanto pessoa, limitando-se a colocar o seu capital num outro Estado-Membro sem participar activamente na vida económica deste.

64. No acórdão Centro di Musicologia Walter Stauffer (30), o Tribunal de Justiça traçou a linha que separa a liberdade de estabelecimento da livre circulação de capitais.

65. Nesse acórdão, salientou que o conceito de liberdade de estabelecimento é um conceito muito amplo que implica a possibilidade de os cidadãos da União participarem, de modo estável e contínuo na vida económica de um Estado-Membro diferente do seu Estado de origem, e de dela tirar benefício, favorecendo assim a interpenetração económica e social no interior da União, no domínio das actividades não assalariadas (31).

66. No entanto, para que as disposições relativas ao direito de estabelecimento se possam aplicar, é, em princípio, necessário que seja assegurada uma presença permanente no Estado-Membro de acolhimento e, em caso de aquisição e posse de bens imobiliários, que a gestão desses bens seja activa (32).

67. Como estas condições não estavam preenchidas no processo Centro di Musicologia Walter Stauffer, o Tribunal de Justiça acabou por não aceitar a aplicação do princípio da liberdade de estabelecimento (33), tendo sublinhado que a fundação homónima não possuía instalações para o exercício das suas actividades e que as prestações exigidas pelo arrendamento do imóvel eram fornecidas localmente por uma empresa de administração de propriedades (34).

68. Também no caso em apreço não é patente que I. Schmelz em pessoa, ou pessoal contratado por si, assegurem uma presença permanente na Áustria para o exercício activo de uma actividade económica. O imóvel arrendado, como tal, não pode ser considerado um estabelecimento ou uma sucursal, se não representar o ponto de partida para pessoas que exercem uma actividade não assalariada no Estado-Membro de acolhimento (35). Por conseguinte, a aplicação da liberdade de estabelecimento é excluída no presente caso.

69. A actividade em causa poderia, em vez disso, inserir-se no âmbito de aplicação da livre circulação de capitais, como entendem os Governos austríaco e alemão, que remetem para o acórdão Centro di Musicologia Walter Stauffer.

70. A livre circulação de capitais garantida pelo artigo 56.º TCE compreende as operações pelas quais os não residentes efectuam investimentos imobiliários no território de um Estado-Membro, como resulta da nomenclatura dos movimentos de capitais que consta do Anexo I da Directiva 88/361/CEE do Conselho, de 24 de Junho de 1988 para a execução do artigo 67.º do Tratado [artigo revogado pelo Tratado de Amesterdão] (36), conservando essa nomenclatura o seu valor indicativo para definir o conceito de movimentos de capitais (37).

71. O facto de o Unabhängiger Finanzsenat não ter feito referência à livre circulação de capitais no seu pedido de decisão prejudicial, não impede o Tribunal de Justiça de abordar esta liberdade fundamental para poder fornecer todos os elementos de interpretação do direito comunitário que possam ser úteis para o julgamento da causa pendente, quer o órgão jurisdicional de reenvio lhe tenha ou não feito referência no enunciado das suas questões (38).

72. Durante a audiência, porém, o Conselho e a Comissão sugeriram, com razão, que, no caso vertente, a actividade de arrendamento fosse associada, não à livre circulação de capitais, como no acórdão Centro di Musicologia Walter Stauffer, mas à livre prestação de serviços na acepção do artigo 49.º TCE. O referido processo tinha por objecto a tributação das *receitas* geradas pela actividade do arrendamento, pelo que existia uma relação específica com os rendimentos do investimento de capitais. Já no caso em apreço está em causa a tributação do *volume de negócios* associado ao arrendamento e, consequentemente, da actividade enquanto tal.

73. Esta interpretação corresponde ao princípio adoptado pela jurisprudência assente do Tribunal de Justiça segundo o qual deve ser tomado em consideração o objectivo de uma disposição para determinar qual de entre as várias liberdades de circulação deve servir de base à sua análise (39)

74. A actividade de arrendamento sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado pode ser considerada uma prestação de serviços por uma pessoa não estabelecida, ainda que prolongada no tempo e com a ajuda de uma infra-estrutura estável no Estado-Membro de acolhimento, neste caso um apartamento (40).

75. Quanto à aplicabilidade do artigo 12.º TCE, que contém uma proibição geral da discriminação em razão da nacionalidade, conclui-se que esta disposição, enquanto base autónoma, só pode ser aplicada a casos regulamentados pelo direito da União para os quais o Tratado não prevê normas específicas de não discriminação (41). Portanto, para além da livre prestação de serviços, não existe aqui margem para recurso ao princípio geral da proibição de discriminação. O mesmo se aplica ao princípio da igualdade de tratamento, que é reconhecido como princípio geral de direito.

76. Deve, pois, concluir-se a título preliminar que os requisitos estabelecidos na Sexta Directiva e na Directiva 2006/112 para a isenção das pequenas empresas, bem como as correspondentes disposições nacionais de transposição, devem ser analisadas à luz da livre prestação de serviços na acepção do artigo 49.º TCE.

b) Limitação da livre prestação de serviços

77. Segundo jurisprudência assente, o artigo 49.º TCE exige não apenas a eliminação de qualquer discriminação contra o prestador de serviços estabelecido num outro Estado-Membro

em razão da sua nacionalidade, mas também a supressão de qualquer restrição, ainda que indistintamente aplicada a prestadores nacionais e de outros Estados?Membros, quando seja susceptível de impedir ou tornar menos atractivas as actividades do prestador estabelecido noutro Estado?Membro onde preste legalmente serviços análogos (42).

78. O direito comunitário proíbe não só as discriminações ostensivas, baseadas na nacionalidade, mas ainda quaisquer formas dissimuladas de discriminação que, por aplicação de outros critérios de distinção, conduzam, de facto, ao mesmo resultado (43). É o caso, designadamente, de uma medida que prevê uma distinção com base no critério da residência, uma vez que este critério corre o risco de actuar principalmente em detrimento dos nacionais de outros Estados?Membros, na medida em que os não residentes são, a maioria das vezes, não nacionais (44).

79. A proibição de impedir os nacionais de um Estado?Membro de exercer a livre prestação de serviços, quer através de discriminações em razão da nacionalidade ou da sede, quer através de outras limitações, visa não só os Estados?Membros mas também o próprio legislador da União, quando publica disposições relativas à harmonização dos impostos sobre o volume de negócios com base no artigo 93.º TCE, designadamente porque a harmonização dos impostos indirectos se destina a realizar e pôr em funcionamento o mercado interno, o que inclui eliminar os entraves ao exercício das liberdades fundamentais.

80. Nos termos do artigo 24.º, n.os 2 e 3, da Sexta Directiva, e do artigo 287.º, n.º 4, em conjugação com o artigo 283.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 2006/112, a República da Áustria pode isentar do imposto sobre o valor acrescentado as pequenas empresas com um volume de negócios anual até 35 000 ecus, que estejam estabelecidas neste Estado?Membro. O legislador austríaco usou esta faculdade no § 6, ponto 27, da UStG 1994. Em contrapartida, os sujeitos passivos não residentes têm de pagar IVA sobre o volume de negócios realizado na Áustria, mesmo que este não ultrapasse o limiar aplicável neste Estado?Membro.

81. A Comissão observa com razão que, regra geral, as pequenas empresas realizam volumes de negócios tributáveis na sua sede ou domicílio. No entanto, relativamente a determinadas prestações como, por exemplo, no caso vertente do volume de negócios realizado com um arrendamento (cf. o artigo 45.º da Directiva 2006/112), o lugar das prestações e a sede ou o domicílio do prestador podem não coincidir. Este problema também pode colocar-se relativamente a serviços cujo lugar de prestação é o lugar onde se efectua a prestação ou o lugar em que o destinatário da prestação tem a sua sede (45).

82. A não aplicação da isenção a prestadores de serviços não estabelecidos no país configura nestes casos uma desigualdade de tratamento em razão do local do estabelecimento e, por conseguinte, indirectamente em razão da nacionalidade, porque o critério do estabelecimento é cumprido maioritariamente pelos nacionais, o que representa uma restrição da livre prestação de serviços. A exclusão da isenção fiscal torna a prestação de serviços num outro Estado?Membro menos atractiva, porque as pequenas empresas estabelecidas no lugar das prestações podem oferecer uma prestação comparável isenta e, por conseguinte, a um preço mais baixo ou com uma margem de lucro superior, que as empresas não estabelecidas.

83. Contrariamente ao que a Comissão argumenta, as empresas não estabelecidas no país não vêem a sua carga fiscal desagravada pelo facto de poderem deduzir o imposto pago a montante, por oposição às pequenas empresas estabelecidas que, beneficiando da isenção do imposto, não têm direito a deduzir o IVA pago a montante (artigo 24.º, n.º 5, da Sexta Directiva e artigo 289.º da Directiva 2006/112). Como as quantias pagas a montante são, regra geral, inferiores às prestações principais, os sujeitos passivos não estabelecidos continuam a ser tributados com o IVA sobre esta diferença, ao passo que as pequenas empresas nacionais estão

totalmente isentas do pagamento do imposto. Pode ainda suceder que não exista um volume de negócios significativo tributável a montante, pelo que não haverá lugar a deduções.

84. Caso, em certos tipos de negócio, seja mais atractivo deduzir o imposto a montante e renunciar à isenção das prestações principais, as pequenas empresas nacionais podem optar pela aplicação do regime geral do IVA (cf. o artigo 24.º, n.º 6, da Sexta Directiva e o artigo 290.º da Directiva 2006/112) (46). Os não residentes, pelo contrário, não têm alternativa, estando sujeitos em todos os casos ao regime geral.

c) Comparabilidade da situação de operadores residentes e não residentes

85. Resulta da jurisprudência assente, que a discriminação consiste na aplicação de regras diferentes a situações comparáveis ou na aplicação da mesma regra a situações diferentes (47).

86. Na sua jurisprudência sobre os impostos directos, o Tribunal de Justiça reconheceu que existem diferenças objectivas entre a situação dos residentes e a situação dos não residentes. Por conseguinte, em regra, não há discriminação quando um Estado-Membro recusa a não residentes determinados benefícios fiscais que concede a residentes (48).

87. O Tribunal de Justiça sublinhou neste contexto que o rendimento auferido no território de um Estado por um não residente constitui, na maior parte dos casos, apenas uma parte dos seus rendimentos globais, centralizados no lugar da sua residência. Além do mais, a capacidade contributiva pessoal do não residente, resultante da tomada em consideração de todos os seus rendimentos e da sua situação pessoal e familiar, pode ser mais facilmente apreciada no local onde tem o centro dos seus interesses pessoais e patrimoniais, que corresponde, geralmente, à sua residência habitual (49).

88. Estas conclusões podem ser aplicadas à situação em apreço. A isenção do imposto sobre o valor acrescentado concedida às pequenas empresas tem, pelo menos parcialmente, objectivos análogos a determinados benefícios em razão da situação pessoal e da capacidade contributiva que são concedidos a pessoas singulares no quadro da tributação dos seus rendimentos. Em ambos os casos pretende-se isentar do imposto os rendimentos ou o volume de negócios de valor inferior a um determinado limiar, para desagravar a carga fiscal dos sujeitos passivos e melhorar a sua situação económica.

89. Como já foi referido, o volume de negócios das pequenas empresas, bem como os rendimentos das pessoas singulares, concentram-se em regra no local em que estão estabelecidos ou residem. O Estado em que uma pequena empresa se encontra estabelecida é, pois, quem melhor pode determinar o seu volume de negócios total e, se necessário, efectuar as necessárias averiguações locais em caso de dúvida sobre o cumprimento do limite do volume de negócios.

90. Recorda-se que o limite se refere ao volume de negócios realizado no território do país durante todo o ano fiscal. Por conseguinte, o valor do ano em curso só pode ser determinado por estimativa, com base nos exercícios anteriores. Só *a posteriori* será possível determinar conclusivamente se o limite do volume de negócios foi ou não excedido. O Estado em que a empresa se encontra estabelecida é quem melhor pode elaborar esta estimativa do volume de negócios e, caso se verifique posteriormente que estava incorrecta, adoptar as medidas necessárias para corrigir a tributação.

91. As informações de que dispõe a administração fiscal no âmbito da tributação do rendimento de um sujeito passivo nacional podem ser úteis para a determinação do volume de negócios tributável. Não é necessário apurar em que medida elas permitem inferir o montante e a

composição exacta do volume de negócios, uma capacidade que foi posta em dúvida pelos Governos austríaco e alemão durante a audiência. O Conselho lembrou, no entanto, com razão, que a declaração de rendimentos de um determinado valor, resultantes do exercício de uma actividade profissional não assalariada, pode dar origem a uma verificação da elegibilidade como pequena empresa.

92. Em contrapartida, um Estado-Membro em que uma pequena empresa não residente realiza um volume de negócios sujeito a IVA tem uma visão meramente pontual da actividade económica desse sujeito passivo, porque essa actividade é exercida no território do Estado-Membro em causa. Por conseguinte, a administração fiscal deste Estado não pode avaliar se o volume de negócios total do prestador de serviços não estabelecido num determinado ano fiscal se irá situar abaixo do limiar fixado para o reconhecimento como pequena empresa.

93. A Comissão referiu o Regulamento (CE) n.º 1798/2003, que oferece aos Estados-Membros várias possibilidades de troca de informação, mas esclareceu que a base de dados a criar pelos Estados-Membros nos termos do Capítulo V do Regulamento não contém todos os dados necessários para determinar a elegibilidade de um operador económico como pequena empresa. Em muitos casos seria, pois, necessário realizar averiguações morosas e dispendiosas no Estado de residência.

94. Mesmo que o Estado de acolhimento dispusesse de meios para averiguar se o prestador de serviços não residente é considerado uma pequena empresa no Estado em que tem a sua sede, a isenção do volume de negócios de não residentes seria, em regra, contrária ao sentido e à finalidade do regime relativo às pequenas empresas.

95. A isenção deve ser entendida como um benefício único de determinado valor a que todas as pequenas empresas têm direito, semelhante a uma isenção de IRC a nível do montante de base. Considerar o volume de negócios realizado na totalidade do território da União para determinar a elegibilidade como pequena empresa seria a melhor forma de fazer jus a esta característica do benefício; no entanto, esta hipótese está excluída pelas razões apontadas na resposta às quinta e sexta questões prejudiciais.

96. Se, pelo contrário, se isentasse o volume de negócios realizado fora do Estado de residência, sem o adicionar ao volume de negócios realizado no interior desse Estado, não só essa soma realizada na totalidade do território da União poderia exceder o limiar fixado para as pequenas empresas, mas também o benefício seria alargado ao volume de negócios excedente. Em teoria, um sujeito passivo poderia realizar um volume de negócios inferior ao limiar fixado para pequenas empresas no seu Estado de residência e simultaneamente em qualquer outro Estado-Membro.

97. Como normalmente os sujeitos passivos residentes e não residentes não se encontram numa situação comparável, a concessão da isenção unicamente ao primeiro grupo não representa uma discriminação.

98. Na sua jurisprudência em matéria de impostos directos, o Tribunal de Justiça também julgou, no entanto, que a situação de residentes e não residentes é comparável a título excepcional, quando o não residente não auferir rendimentos significativos no seu Estado de residência e o seu rendimento tributável decorre essencialmente de uma actividade que exerce no Estado de emprego. Nesse caso, o Estado de residência não poderia conceder-lhe os benefícios a que teria direito se fosse tomada em consideração a sua situação pessoal e familiar (50).

99. No caso de um não residente, que auferir o essencial dos seus rendimentos num Estado-Membro diverso do da sua residência, existe discriminação porque a sua situação

pessoal e familiar não é tomada em consideração nem no Estado de residência nem no Estado de emprego (51).

100. I. Schmelz encontra-se numa situação idêntica. No seu Estado de residência não exerce nenhuma actividade sujeita a imposto sobre o valor acrescentado, pelo que não beneficia da isenção. Apenas na Áustria realiza um volume de negócios tributável, que resulta do arrendamento do apartamento situado nesse país. No entanto, a administração fiscal austríaca não a considera uma pequena empresária estabelecida no país, pelo que sujeita o referido volume de negócios ao imposto sobre o valor acrescentado.

101. Daqui resulta um tratamento desigual comparativamente com as pequenas empresas típicas, que realizam o essencial do seu volume de negócios no Estado de residência ou da sede, o que lhes permite aí exercer uma actividade económica com um determinado âmbito sem ter de pagar imposto sobre o volume de negócios. I. Schmelz, pelo contrário, não beneficia em lado algum do regime relativo às pequenas empresas, embora o seu volume de negócios também se concentre num Estado-Membro e não atinja nesse território o limiar fixado para a isenção. Este tratamento desigual restringe o exercício da livre prestação de serviços.

d) Justificação

102. Uma restrição à livre prestação de serviços só pode ser admitida se prosseguir um objectivo legítimo, compatível com o Tratado, e se se justificar por razões imperiosas de interesse geral (52).

103. A limitação da isenção às pequenas empresas nacionais visa garantir que cada uma beneficie apenas uma única vez desta vantagem no local em que estiver centralizada a sua actividade económica e impedir, sem encargos administrativos desproporcionados, que as empresas beneficiem da isenção por mais do que uma vez.

104. A este respeito, o Tribunal de Justiça já declarou que constituem razões imperiosas de interesse geral susceptíveis de justificar uma restrição ao exercício das liberdades de circulação garantidas pelo Tratado CE, entre outras, a necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais (53).

105. Independentemente da existência de um objectivo legítimo, correspondente a razões imperiosas de interesse geral, a justificação de uma restrição das liberdades fundamentais consagradas no Tratado CE pressupõe que a medida em causa seja apta a garantir a realização do objectivo que prossegue e não vá além do necessário para atingir esse objectivo (54).

106. Por outro lado, uma legislação nacional só é apta a garantir a realização do objectivo invocado, se responder verdadeiramente à intenção de o alcançar de uma forma coerente e sistemática (55).

107. O regime relativo às pequenas empresas não cumpre estes requisitos, quando um operador económico na situação especial de I. Schmelz acaba por não poder beneficiar da isenção em nenhum Estado-Membro, embora o seu volume de negócios seja realizado num único Estado-Membro, designadamente através do arrendamento de um imóvel situado nesse país, e não exceda o limiar para o reconhecimento como pequena empresa.

108. A necessidade de garantir a eficácia dos controlos fiscais também não justifica que se exclua a isenção num caso em que o benefício se impõe manifestamente pelo seu sentido e finalidade, sem dar ao sujeito passivo a possibilidade de comprovar que apenas realiza um volume de negócios tributável no Estado? Membro em causa.

e) Possibilidade de uma interpretação que preserve a validade das disposições

109. Segundo jurisprudência assente, um acto da União deve ser interpretado, na medida do possível, de forma que não ponha em causa a sua validade (56). Todos os actos comunitários devem ser interpretados em conformidade com o direito primário no seu todo, onde se incluem designadamente as liberdades fundamentais, que proíbem que se tratem situações transfronteiriças de um modo menos favorável do que as situações puramente nacionais, a não ser que tal tratamento seja objectivamente justificado (57).

110. Importa analisar, por conseguinte, se o tratamento fiscal menos favorável de um sujeito passivo na situação de I. Schmelz decorre obrigatoriamente das directivas ou se será possível uma interpretação do artigo 24.º, n.º 3, terceiro período, da Sexta Directiva e do artigo 283.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 2006/112 que preserve a sua validade.

111. O Governo alemão defendeu sobre esta matéria que uma interpretação lata do conceito de «estabelecimento» permitiria considerar I. Schmelz como sujeito passivo estabelecido na Áustria.

112. Note-se que o conceito de «estabelecimento» na acepção do artigo 24.º, n.º 3, terceiro período, da Sexta Directiva e do artigo 283.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 2006/112 é um conceito do direito da União que deve ser interpretado autonomamente.

113. No sentido literal, o conceito de «estabelecimento» implica que uma pessoa tenha um ponto de referência estável permanente no Estado em causa. Uma interpretação orientada por esta formulação permitiria, por conseguinte, considerar que o proprietário de um imóvel é um sujeito passivo estabelecido no país, mesmo que não utilize esse imóvel como sua habitação. Note-se, neste contexto, que as directivas não utilizam os termos de «residência» ou «sede» mas o conceito de «estabelecimento» que permite uma interpretação mais lata que os dois primeiros termos.

114. Esta interpretação do conceito de «estabelecimento» não contraria a afirmação anterior de que a situação em apreço, o arrendamento de um apartamento num outro Estado-Membro, não constitui o exercício de uma liberdade de estabelecimento, porque o conceito de «estabelecimento» na acepção do artigo 43.º TCE se encontra num contexto regulamentar completamente diferente do artigo 24.º, n.º 3, terceiro período, da Sexta Directiva e do artigo 283.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 2006/112.

f) Conclusão preliminar

115. Por conseguinte, a directiva pode ser interpretada no sentido de que o tratamento fiscal do volume de negócios de um operador económico na situação de I. Schmelz não constitui uma violação da livre prestação de serviços. Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio analisar se as disposições de transposição austríacas permitem uma interpretação nesse sentido em conformidade com o direito da União. Se essa interpretação não for possível, as disposições não deverão ser aplicadas porque excluem um sujeito passivo na situação de I. Schmelz da isenção como pequena empresa.

116. Deve responder-se às primeira e segunda questões prejudiciais, por conseguinte, que o conceito de sujeito passivo não estabelecido no território nacional, na acepção do artigo 24.º, n.º

3, terceiro período, da Sexta Directiva e do artigo 283.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 2006/112, deve ser interpretado como não abrangendo qualquer operador económico que realize um volume de negócios sujeito ao imposto sobre o valor acrescentado exclusivamente no Estado em causa, designadamente resultante do arrendamento de um apartamento do qual é proprietário, quando esse volume de negócios se situar abaixo do limiar de isenção aplicável neste Estado às pequenas empresas. Se as referidas disposições forem interpretadas nesse sentido, a análise das questões prejudiciais não revelou elementos que possam pôr em causa a sua validade.

4. Relativamente à terceira e quarta questões

117. Perante a resposta à primeira e segunda questões prejudiciais, não há que responder à terceira e quarta questões prejudiciais.

V – Conclusão

118. Proponho as seguintes respostas às questões prejudiciais colocadas pelo Unabhängiger Finanzsenat de Viena:

1. Por volume de negócios anual

– na aceção do artigo 24.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, com a redacção que lhe foi dada pela Directiva 92/111/CEE do Conselho, de 14 de Dezembro de 1992, em conjugação com o Anexo XV ? Lista a que se refere o artigo 151.º do Acto de Adesão – Título IX. Fiscalidade, n.º 2, alínea c), do Acto de Adesão de 1994 e

– na aceção do artigo 287.º da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado,

entende-se o total do volume de negócios realizado por um sujeito passivo no prazo de um ano no Estado-Membro em que se encontra estabelecido.

2. O conceito de sujeito passivo não estabelecido no território nacional, na aceção do artigo 24.º, n.º 3, terceiro período, da Sexta Directiva e do artigo 283.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 2006/112, deve ser interpretado como não abrangendo qualquer operador económico que realize um volume de negócios sujeito ao imposto sobre o valor acrescentado exclusivamente no Estado em causa, designadamente resultante do arrendamento de um apartamento do qual é proprietário, quando esse volume de negócios se situar abaixo do limiar de isenção aplicável neste Estado às pequenas empresas.

Se as referidas disposições forem interpretadas nesse sentido, a análise das questões prejudiciais não revelou elementos que possam pôr em causa a sua validade.

1 – Língua original: alemão.

2 – 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; a seguir «Sexta Directiva»).

3 – Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1; a seguir «Directiva 2006/112»).

4 – Acto relativo às condições de adesão do Reino da Noruega, da República da Áustria, da República da Finlândia e do Reino da Suécia e às adaptações dos Tratados em que se funda a União Europeia, Anexo XV ? Lista a que se refere o artigo 151.º do Acto de Adesão ? IX. Fiscalidade, n.º 2, alínea e) (JO 1994, C 241, p. 21 e JO 1995, L 1, p. 1, 335).

5 – Directiva 2000/17/CE do Conselho, de 30 de Março de 2000, que altera a Directiva 77/388/CEE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado ? disposições transitórias concedidas à República da Áustria e à República Portuguesa (JO L 84, p. 24).

6 – Segunda Directiva 67/228/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 – estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (JO 71, p. 1303).

7 – Directiva 92/111/CEE do Conselho, de 14 de Dezembro de 1992 (JO L 384, p. 47).

8 – Já referido na nota de pé de página 4.

9 – Tal como se infere de uma comunicação posterior do órgão jurisdicional de reenvio, de 17 de Março de 2009.

10 – Cf., entre outros, acórdãos de 18 de Julho de 2007, Lucchini (C?119/05, Colect. 2007, I?6199, n.º 43), de 22 de Dezembro de 2008, Magoora (C?414/07, Colect. 2008, I?10921, n.º 22) e de 18 de Março de 2010, Alassini e o. (C?317/08 a C?320/08, ainda não publicados na Colectânea, n.º 25).

11 – Cf., entre outros, acórdãos de 13 de Março de 2001, PreussenElektra (C?379/98, Colect. 2001, I?2099, n.º 39), Magoora (já referido na nota de pé de página 10, n.º 23) e Alassini e o. (já referido na nota de pé de página 10, n.º 26).

12 – Cf., neste sentido, os acórdãos de 1 de Abril de 1982, Holdijk e o. (141/81 a 143/81, Colect. 1982, 1299, n.º 5) e de 9 de Dezembro de 2003, Gasser (C?116/02, Colect. 2003, I?14693, n.º 27).

13 – Acórdãos de 5 de Dezembro de 1989, ORO Amsterdam Beheer e Concerto (C?165/88, Colect. 1989, 4081, n.º 21), de 7 de Dezembro de 2006, Eurodental (C?240/05, Colect. 2006, I?11479, n.º 50) e de 12 de Junho de 2008, Comissão/Portugal (C?462/05, Colect. 2008, I?4183, n.º 51).

14 – Cf., neste sentido, com referência aos regimes especiais na acepção do artigo 28.º da Sexta Directiva, os acórdãos de 13 de Julho de 2000, Idéal tourisme (C?36/99, Colect. 2000, I?6049, n.º 38), Eurodental (já referido na nota de pé de página 13 , n.º e Comissão/Portugal (já referido na nota de pé de página 13 , n.º 52).

15 – Já referido na nota de pé de página 6.

16 – Cf. o sexto considerando da Segunda Directiva.

17 – Ver, a propósito da natureza do regime relativo às pequenas empresas como regime especial de direito nacional, o segundo período do décimo quinto considerando da Sexta Directiva, bem como o quadragésimo nono considerando, de igual teor, da Directiva 2006/112: «No que diz respeito às pequenas empresas, importa permitir que os Estados-Membros mantenham os seus regimes especiais em conformidade com disposições comuns e tendo em vista uma

maior harmonização.»

18 – Proposta da Comissão, de 29 de Junho de 1973, para a Sexta Directiva do Conselho 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, *Boletim das Comunidades Europeias*, suplemento 11/73, p. 31

19 – Acórdão de 28 de Setembro de 2006, Comissão/Áustria C-128/05, Colect. 2006, I-9265, n.º 22) com remissão para os acórdãos de 22 de Outubro de 1998, Madgett e Baldwin (C-308/96 e C-94/97, Colect. 1998, I-6229, n.º 34) e de 8 de Dezembro de 2005, Jyske Finans (C-280/04, Colect. 2005, I-10683, n.º 35). Ver, ainda, o acórdão de 6 de Julho de 2006, Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, Colect. 2006, I-6269, n.º 23).

20 – Acórdão *Idéal tourisme* (já referido na nota de pé de página 14, n.º 38).

21 – Cf. artigo 287.º, n.os 2 e 4, da Directiva 2006/112.

22 – Cf., neste sentido, os acórdãos de 14 de Novembro de 2006, Kerckhaert e Morres (C-513/04, Colect. 2006, I-10967, n.º 20), de 12 de Fevereiro de 2009, Block (C-67/08, Colect. 2009, I-883, n.º 28) e de 15 de Abril de 2010, CIBA (C-96/08, ainda não publicado na Colectânea, n.º 25)

23 – Ver, também, as minhas conclusões de 13 de Dezembro de 2007 no processo Marks & Spencer (C-309/06, Colect. 2008, I-2283, n.º 32 e segs.).

24 – Cf., neste sentido, o acórdão de 10 de Abril de 2008, Marks & Spencer (C-309/06, Colect. 2008, I-2283, n.os 33 e 34) e os n.os 28 e segs. das minhas conclusões relativas a este processo.

25 – Acórdãos de 29 de Novembro de 2007, Comissão/Áustria C-393/05, Colect. 2007, I-10195, n.º 29, Comissão/Alemanha (C-404/05, Colect. 2007, I-10239, n.º 31) e de 22 de Outubro de 2009, Comissão/Portugal (C-438/08, ainda não publicado na Colectânea, n.º 27).

26 – Cf., a este respeito, o acórdão de 27 de Junho de 2006 (Parlamento/Conselho, «Reagrupamento familiar», C-540/03, Colect. 2006, I-5769), em que o Tribunal de Justiça também analisou se as disposições da directiva impugnada autorizavam os Estados-Membros a terem uma actuação contrária à lei ou lhe conferiam uma margem de apreciação suficiente para uma transposição em conformidade com o direito comunitário (ver, em particular, os n.os 76, 90, 103 e 104 do acórdão).

27 – Recordar-se, no entanto, que o Tribunal de Justiça não tem competência, no âmbito de um processo de decisão prejudicial, para determinar a compatibilidade de uma norma nacional concreta com o direito comunitário. Cabe pelo contrário aos órgãos jurisdicionais dos Estados-Membros retirar consequências da interpretação que o Tribunal de Justiça faz do direito comunitário e, eventualmente, afastar a aplicação de uma norma nacional (jurisprudência assente, cf., entre outros, os acórdãos de 31 de Janeiro de 2008, Centro Europa 7 [C-380/05, Colect. 2008, I-349, n.os 49 e 50] e de 26 de Janeiro de 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales (C-118/08, ainda não publicado na Colectânea, n.º 23).

28 – Os argumentos aduzidos pela advogada-geral Sharpston nas suas conclusões de 27 de Abril de 2006, Comissão/Áustria (C-128/05, Colect. 2007, I-9265, n.º 39) também poderão ser interpretados neste sentido, embora nesse processo esteja em causa, não a determinação do volume de negócios pelo Estado-Membro onde se situa a sede da empresa, mas pelo

Estado?Membro em que o sujeito passivo não tem a sua residência.

29 – JO L 264, p. 1.

30 – Acórdão de 14 de Setembro de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C?386/04, Colect. 2006, I?8203, n.os 16 e segs.).

31 – Acórdão Centro di Musicologia Walter Stauffer (já referido na nota de pé de página 30, n.º 18) com remissão para os acórdãos de 21 de Junho de 1974, Reyners (2/74, Colect. 1974, 631, n.º 21) e de 30 de Novembro de 1995, Gebhard (C?55/94, Colect. 1995, I?4165, n.º 25). Ver, ainda, os acórdãos de 11 de Outubro de 2007, ELISA (C?451/05, Colect. 2007, I?8251, n.º 63)

32 – Acórdãos Centro di Musicologia Walter Stauffer (já referido na nota de pé de página 30, n.º 19) e ELISA (já referido na nota de pé de página 31, n.º 64).

33 – Acórdão Centro di Musicologia Walter Stauffer (citado na nota 30, n.º 20).

34 – Ver, a propósito do conceito de instalação estável, as conclusões da advogada?geral Stix?Hackl, apresentadas em 15 de Dezembro de 2005, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C?386/04, Colect. 2006, I?8203, n.os 50 a 55).

35 – Cf. também, a propósito dos requisitos essenciais de um estabelecimento na acepção do artigo 43.º, o acórdão de 12 de Setembro de 2006, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (C?196/04, Colect. 2006, I?7995, n.os 67 e 68).

36 – JO L 178, p. 5.

37 – Acórdãos de 25 de Janeiro de 2007, Festersen (C–370/05, Colect. 2007, I?1129, n.º 23) e ELISA (já referido na nota de página 31, n.º 59).

38 – Cf., neste sentido, os acórdãos de 12 de Dezembro de 1990, SARPP (C?241/89, Colect. 1990, I?4695, n.º 8), de 29 de Abril de 2004, Weigel (C?387/01, Colect. 2004, I?4981, n.º 44), de 21 de Fevereiro de 2006, Ritter?Coulais (C?152/03, Colect. 2006, I?1711, n.º 29) e de 26 de Fevereiro de 2008, Mayr (C?506/06, de 26 de Fevereiro de 2008, Mayr, C?506/06, Colect. 2008, I?1017, n.º 43).

39 – Cf., neste sentido, os acórdãos Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas (já referidos na nota de pé de página 35, n.os 31 a 33), de 3 de Outubro de 2006, Fidium Finanz (C?452/04, Colect. 2006, I?9521, n.os 34 e 44 a 49) e de 21 de Janeiro de 2010, SGI (C?311/08, ainda não publicado na Colectânea, n.º 25).

40 – Cf. os acórdãos de 30 de Novembro de 1995, Gebhard (C?55/94, Colect. 1995, I?9521, n.os 26 e 27) e de 11 de Dezembro de 2003, Schnitzer (C?215/01, Colect. 2003, I?14847, n.os 28 a 32).

41 – Cf., neste sentido, os acórdãos de 8 de Março de 2001, Metallgesellschaft e o. (C?397/98 e C?410/98, Colect. 2001, I?1727, n.os 38 e 39), de 11 de Outubro de 2007, Hollmann (C?443/06, Colect. 2007, I?8491, n.os 28 e 29) e de 21 de Janeiro de 2010, SGI (C?311/08, ainda não publicado na Colectânea, n.º 31).

42 – Cf., entre outros, acórdãos de 3 de Outubro de 2000, Corsten (C?58/98, Colect. 2000, I?7919, n.º 33), de 13 de Fevereiro de 2003, Comissão/Itália (C?131/01, Colect. 2003, I?1659, n.º 26) e de 8 de Setembro de 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional e Baw International (C?42/07, ainda não publicado na Colectânea, n.º 51).

43 – Cf., entre outros, acórdãos de 11 de Agosto de 1995, Wielockx (C?80/94, Colect. 1995, I?2493, n.º 16), de 12 de Dezembro de 2002, De Groot (C?385/00, Colect. 2002, I?11819, n.º 75), de 6 de Julho de 2006, Conijn (C?346/04, Colect. 2006, I?6137, n.º 15) e de 1 de Outubro de 2009, Gottwald (C?103/08, ainda não publicado na Colectânea, n.º 27).

44 – Acórdãos de 29 de Abril de 1999, Ciola (C?224/97, Colect. 1999, I?2517, n.º 14), de 16 de Janeiro de 2003, Comissão/Itália (C?388/01, Colect. 2003, I?721, n.º 14) e Gottwald (já referido na nota de pé de página 43, n.º 28).

45 – Cf. artigos 44.º e 46.º a 56.º da Directiva 2006/112.

46 – Na audiência, o Governo austríaco sublinhou que o imposto sobre o valor acrescentado aplicado aos trabalhos de construção de um imóvel pode ser deduzido, como imposto pago a montante, do imposto aplicado ao volume de negócios realizado com o arrendamento. Como o arrendamento foi tributado com uma taxa reduzida, poderia mesmo haver lugar a devolução do excedente pago a montante. Em caso de aquisição de um imóvel usado mais antigo, pelo contrário, já não há lugar a qualquer crédito dedutível.

47 – Cf., entre outros, os acórdãos de 14 de Fevereiro de 1995, Schumacker (C?279/93, Colect. 1995, I?225, n.º 30), Wielockx (já referido na nota de pé de página 43, n.º 17), de 12 de Dezembro de 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C?374/04, Colect. 2006, I?11673, n.º 46) e de 22 de Dezembro de 2008, Truck Center (C?282/07, Colect. 2008, I?10767, n.º 37).

48 – Acórdãos Schumacker (já referido na nota de pé de página 47, n.os 31 e 34), Wielockx (já referido na nota de pé de página 43, n.os 17 e 18), de 12 de Junho de 2003, Gerritse (C?234/01, Colect. 2003, I?5933, n.º 43), de 1 de Julho de 2004, Wallentin (C?169/03, Colect. 2004, I?6443, n.os 15 e 16) e de 25 de Janeiro de 2007, Meindl (C?329/05, Colect. 2007, I?1107, n.º 23).

49 – Acórdãos Schumacker (já referido na nota de pé de página 47, n.º 32), Gerritse (já referido na nota de pé de página 48, n.º 43), Wallentin (já referido na nota de pé de página 48, n.º 16) e Meindl (já referido na nota de pé de página 48, n.º 23).

50 – Cf. acórdãos Schumacker, (já referido na nota de pé de página 47, n.º 36), de Groot (já referido na nota de pé de página 43, n.º 89) e Wallentin (já referido na nota de pé de página 48, n.º 17).

51 – Acórdãos Schumacker (já referido na nota de pé de página 47, n.º 38), Wielockx (já referido na nota de pé de página 43, n.os 20 a 22) e Wallentin (já referido na nota de pé de página 48, n.º 17).

52 – Cf. os acórdãos de 5 de Junho de 1997, SETTG (C?398/95, Colect. 1997, I?3091, n.º 21, de 18 de Dezembro de 2007, Laval un Partneri, C?341/05, Colect. 2007, I?11767, n.º 101) e acórdão de 4 de Dezembro de 2008, Jobra (C?330/07, Colect. 2008, I?9099, n.º 27).

53 – Cf. os acórdãos de 18 de Dezembro de 2007, A (C101/95, Colect. 2007, I?11531, n.º 55) e de 11 de Junho de 2009, Passenheim?van Schoot (C?155/08 e C?157/08, ainda não publicados na Colectânea, n.º 45).

54 – Cf. os acórdãos Passenheim?van Schoot (já referido na nota de pé de página 53, n.º 47) e de 17 de Novembro de 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C?169/08, ainda não publicado na Colectânea, n.º 42) e de 11 de Março de 2010 (C?348/08, Attanasio Group, ainda não publicado na Colectânea, n.º 51).

55 – Cf. os acórdãos de 10 de Março de 2009, Hartlauer (C?169/07, Colect. 2009, I?1721, n.º 55), Presidente del Consiglio dei Ministri (já referido na nota de pé de página 54, n.º 42) e Attanasio Group (já referido na nota de pé de página 55, n.º 51).

56 – Cf. os acórdãos de 4 de Outubro de 2001, Itália/Comissão (C?403/99, Colect. 2001, I?6883, n.º 37), de 26 de Junho de 2007, Ordre des barreaux francophones et germanophone e o. (C?305/05, Colect. 2007, I?5305, n.º 28), e de 19 de Novembro de 2009, Sturgeon e o. (C?402/07 e C?432/07, ainda não publicados na Colectânea, n.os 47).

57 – Cf., neste sentido, relativamente ao princípio geral da igualdade de tratamento: acórdãos de 14 de Dezembro de 2004, Swedish Match (C?210/03, Colect. 2004, I?11893, n.º 70), de 10 de Janeiro de 2006, IATA e ELFAA (C?344/04, Colect. 2006, I?403, n.º 95) e Sturgeon e o. (já referido na nota de pé de página 56, n.º 48).