

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

13 de Julho de 2000 *

No processo C-136/99,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE (actual artigo 234.º CE), pelo Conseil d'État (França), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Ministre du Budget,

Ministre de l'Économie et des Finances

e

Société Monte Dei Paschi Di Siena,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação dos artigos 2.º e 5.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),

* Língua do processo: francês.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: D. A. O. Edward, presidente de secção, L. Sevón, P. Jann, H. Ragnemalm (relator) e M. Wathelet, juízes,

advogado-geral: A. Saggio,

secretário: H. A. Rühl, administrador principal,

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação da sociedade Monte Dei Paschi Di Siena, por V. Lenoir e A. Mourre, advogados no foro de Paris, e A. Dal Ferro, advogado no foro de Vicenza,
- em representação do Governo francês, por R. Abraham, director dos assuntos jurídicos no Ministério dos Negócios Estrangeiros, e S. Seam, secretário dos Negócios Estrangeiros na Direcção dos Assuntos Jurídicos do mesmo ministério, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo helénico, por G. Alexaki, auditora no Serviço Jurídico Especial — Secção de Direito Europeu do Ministério dos Negócios Estrangeiros, e M. Apessos, mandatário judicial no Conselho Jurídico de Estado, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa, consultor jurídico, e H. Michard, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da sociedade Monte Dei Paschi Di Siena, do Governo francês, do Governo helénico e da Comissão na audiência de 17 de Fevereiro de 2000,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 13 de Abril de 2000,

profere o presente

Acórdão

- 1 Por decisão de 5 de Março de 1999, que deu entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 19 de Abril seguinte, o Conseil d'État submeteu, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE (actual artigo 234.º CE), duas questões prejudiciais relativas à interpretação dos artigos 2.º e 5.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»).

- 2 Tais questões foram suscitadas no âmbito de um litígio entre, por um lado, a sociedade Monte Dei Paschi Di Siena, com sede em Itália, e, por outro, o ministro do Budget e o ministre de l'Économie et des Finances, a propósito do reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pago por aquela sociedade por despesas efectuadas em França para efeitos das suas actividades em Itália.

Legislação comunitária

Sexta Directiva

- 3 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «Sexta Directiva»), estabelece no artigo 17.º:

«1. O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

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

- a) o imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo;
- b) o imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens importados;
- c) o imposto sobre o valor acrescentado devido nos termos do n.º 7, alínea a), do artigo 5.º e do n.º 3 do artigo 6.º

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

- a) das operações relativas às actividades económicas, previstas no n.º 2 do artigo 4.º, efectuadas no estrangeiro, que teriam conferido direito à dedução se essas operações tivessem sido realizadas no território do país;
- b) das operações isentas nos termos do n.º 1, alínea i), do artigo 14.º, do artigo 15.º, e do n.º 1, B, C e D, e do n.º 2 do artigo 16.º;
- c) das operações isentas nos termos do disposto em B, a) e d), 1 a 5, do artigo 13.º, quando o destinatário se encontre estabelecido fora da Comunidade ou quando tais operações estejam directamente conexas com bens que se destinam a ser exportados para um país fora da Comunidade.

4. O Conselho envidará esforços no sentido de adoptar, antes de 31 de Dezembro de 1977, sob proposta da Comissão e deliberando por unanimidade, as medidas de execução comunitária segundo as quais devem efectuar-se os reembolsos em conformidade com o n.º 3, em favor dos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país. Até à entrada em vigor das referidas medidas comunitárias de execução, os Estados-Membros fixarão as regras segundo as quais o reembolso será efectuado. Se o sujeito passivo não estiver estabelecido no território da Comunidade, os Estados-Membros podem recusar o reembolso ou submetê-lo a condições adicionais.

5. No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo, não só para operações com direito à dedução, previstas nos n.ºs 2 e 3, como para operações sem direito à dedução, a dedução só é concedida relativamente à parte

do imposto sobre o valor acrescentado proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.

Este *pro rata* é determinado nos termos do artigo 19.º, para o conjunto das operações efectuadas pelo sujeito passivo.

...»

4 O n.º 1 do artigo 19.º da Sexta Directiva determina:

«O *pro rata* de dedução, previsto no n.º 5, primeiro parágrafo, do artigo 17.º, resultará de uma fracção que inclui:

- no numerador, o montante total do volume de negócios anual, líquido do imposto sobre o valor acrescentado, relativo às operações que conferem direito à dedução nos termos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 17.º;

- no denominador, o montante total do volume de negócios anual, líquido do imposto sobre o valor acrescentado, relativo às operações incluídas no numerador e às operações que não conferem direito à dedução. Os Estados-Membros podem incluir, igualmente, no denominador o montante das subvenções que não sejam as referidas em A, 1, a), do artigo 11.º

O *pro rata* é determinado numa base anual e fixado em percentagem arredondada para a unidade imediatamente superior.»

Oitava Directiva

- 5 O artigo 2.º da Oitava Directiva tem a seguinte redacção:

«Cada um dos Estados-Membros reembolsará o sujeito passivo não estabelecido no território do país, mas estabelecido noutra Estado-Membro, nos termos a seguir indicados, do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido sobre as prestações de serviços ou as entregas de bens móveis que lhe tenham sido efectuadas no território do país por outros sujeitos passivos, ou que tenha incidido sobre a importação de bens no país, desde que esses bens e serviços sejam utilizados para os fins das operações referidas no n.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»

- 6 O artigo 5.º da Oitava Directiva estabelece:

«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.

A presente directiva não se aplicará às entregas de bens isentas ou que possam ficar isentas por força do n.º 2 do artigo 15.º da Directiva 77/388/CEE.»

7 Nos termos do artigo 6.º da Oitava Directiva:

«Os Estados-Membros não podem impor aos sujeitos passivos referidos no artigo 2.º, para além das obrigações previstas nos artigos 3.º e 4.º, qualquer outra obrigação que não seja a de prestarem, em casos especiais, as informações necessárias para apreciar o fundamento do pedido de reembolso.»

Legislação nacional

8 O n.º 4 do artigo 271.º do code général des impôts, na redacção aplicável no período relevante no processo principal, estabelece:

«Dão direito à dedução nas mesmas condições como estivessem sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

...

d. as operações não tributáveis em França realizadas por sujeitos passivos na medida em que dariam direito à dedução se o seu local de imposição se situasse em França. Um decreto do Conseil d'État fixará as modalidades e os limites do reembolso do imposto deduzível a título dessas operações; esse decreto pode instituir regras diferentes consoante os sujeitos passivos sejam domiciliados ou estabelecidos nos Estados-Membros da Comunidade Económica Europeia ou noutros países;

...»

- 9 Nos termos do n.º 1 do artigo 242.º OM do anexo II do code général des impôts:

«Os sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro podem obter o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado que lhes foi regularmente facturado se, no decurso do trimestre ou do ano civil a que se reportar o pedido de reembolso, não tiveram em França a sede da sua actividade ou um estabelecimento estável... e não realizaram aí... operações abrangidas pelo âmbito de aplicação do imposto sobre o valor acrescentado, na acepção dos artigos 256.º a 259.º C do code général des impôts...»

- 10 O artigo 242.º ON da mesmo anexo estabelece:

«Será reembolsado aos sujeitos passivos estabelecidos num Estado-Membro da Comunidade Económica Europeia o imposto sobre o valor acrescentado que incidiu sobre os serviços que lhe foram prestados e os bens móveis que adquiriram ou importaram para França no decurso do ano ou do trimestre previstos no artigo 242.º OM na medida em que esses bens e serviços sejam utilizados para a realização ou para as necessidades:

- a. de operações cujo local de imposição se situa no estrangeiro mas que dariam direito à dedução se esse local de imposição fosse em França...

...»

- 11 Por força das disposições dos artigos 212.º e 219.º C do mesmo anexo II do code général des impôts, os sujeitos passivos utilizadores de bens e serviços ao mesmo tempo afectos à realização de operações das quais umas estão sujeitas ao IVA e as outras isentas deste imposto são autorizados a deduzir uma fracção do imposto que incidiu sobre esses bens e serviços, determinada por aplicação da relação existente entre o montante das receitas sujeitas ao imposto e a totalidade das receitas realizadas.

Processo principal e questões prejudiciais

- 12 A sociedade Monte Dei Paschi Di Siena é um estabelecimento bancário e financeiro com actividade principal em Itália, que dispõe em França de um escritório de representação. Com base nos artigos 271.º do code général des impôts francês e 242.º OM do anexo II do mesmo código, que transpuseram para a ordem jurídica francesa as disposições da Oitava Directiva, a referida sociedade pediu o reembolso do IVA que incidiu sobre as despesas em que incorreu em França para instalação desse escritório no decurso dos anos de 1988 e 1989.
- 13 Tendo a administração fiscal indeferido tal pedido, a demandada no processo principal interpôs recurso com a mesma finalidade para o tribunal administratif de Paris (França), a que foi negado provimento por decisão de 24 de Novembro de 1992.

- 14 Por acórdão de 30 de Março de 1995, que revogou a referida decisão, a cour administratif d'appel de Paris julgou que a sociedade Monte Dei Paschi Di Siena tinha direito a obter o reembolso do IVA em França no montante de 125 244,60 FRF. Esta quantia foi calculada fazendo incidir sobre o valor do IVA suportado pela sociedade em França a percentagem correspondente à parcela do seu volume de negócios tributada em Itália.
- 15 Nessa decisão, a cour administratif d'appel atendeu ao facto de, em França, o escritório de representação da sociedade Monte Dei Paschi Di Siena não constituir um estabelecimento estável, não tendo aí sido efectuada qualquer operação bancária ou financeira susceptível de impedir o reembolso previsto no artigo 242.º OM do anexo II do code général des impôts. O referido órgão jurisdicional tomou igualmente em consideração o facto de, em Itália, a sociedade Monte Dei Paschi Di Siena efectuar simultaneamente operações sujeitas a IVA e operações isentas, sendo que a actividade exercida pelo escritório de representação em França concorria indiferentemente para ambas.
- 16 O ministro da Economia e das Finanças interpôs recurso de cassação para o Conseil d'État do acórdão da cour administratif d'appel, com fundamento que a aplicação feita por este órgão jurisdicional do artigo 271.º do code général des impôts bem como dos artigos 242.º OM e 242.º ON do anexo II do referido código, examinados à luz da Oitava Directiva, estava viciada de erro de direito. O referido ministro argumentou que tais disposições visam garantir a exacta transposição para direito interno francês das normas estabelecidas pela Oitava Directiva, não definindo esta as modalidades de reembolso parcial do IVA incidente sobre os bens ou serviços utilizados para a realização, noutro Estado-Membro, de operações nem todas elas aí sujeitas ao IVA.
- 17 Interrogando-se sobre a questão de saber se a sociedade Monte Dei Paschi Di Siena tinha direito ao reembolso parcial do IVA por ela pago em França e a forma

de calcular o montante do eventual reembolso, o Conseil d'État decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

- «1) [Os artigos 2.º e 5.º da Oitava] Directiva têm ou não por efeito conferir aos sujeitos passivos estabelecidos num Estado-Membro da Comunidade onde só são tributados sobre uma parte do seu volume de negócios um direito ao reembolso parcial do imposto que incidiu noutra Estado-Membro sobre bens ou serviços que utilizaram para a realização, no Estado-Membro onde estão estabelecidos, de operações das quais algumas não são tributadas[?]

- 2) [N]o caso de resposta afirmativa, a que procedimento de determinação da parte do imposto reembolsável remetem essas disposições, e nomeadamente se essa parte deve ser determinada segundo as regras aplicáveis no Estado onde o sujeito passivo está estabelecido, ou segundo as que estão em vigor no Estado obrigado ao reembolso[?]

Questões prejudiciais

- 18 O órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se os artigos 2.º e 5.º da Oitava Directiva devem ser interpretados no sentido de que conferem aos sujeitos passivos estabelecidos num Estado-Membro em que só efectuam parte das operações sujeitas a imposto um direito ao reembolso parcial do IVA que incidiu, num Estado-Membro em que não estão estabelecidos, sobre bens ou serviços utilizados para a realização das operações no Estado-Membro de estabelecimento e, sendo caso disso, de que forma deve ser calculado o montante de IVA reembolsável.

- 19 A sociedade Monte Dei Paschi Di Siena, os Governos francês e helénico, bem como a Comissão, consideram existir um direito do sujeito passivo ao reembolso

parcial, devendo atender-se, para o cálculo do reembolso, às normas do Estado-Membro de reembolso. Contudo, a Comissão e o Governo francês exprimem pontos de vista divergentes quanto às funções respectivas das normas do Estado-Membro de estabelecimento e do Estado-Membro de reembolso. Para a Comissão, são pertinentes as normas de ambos os Estados. Em primeiro lugar, deve atender-se às normas do Estado-Membro de estabelecimento para determinar o alcance do direito à dedução nesse Estado, de que depende o direito ao reembolso no outro Estado-Membro. As normas do Estado-Membro de reembolso intervêm em seguida para precisar os limites do direito ao reembolso em função das operações do sujeito passivo que dariam origem a dedução se efectuadas no seu território e das despesas que esse Estado permite serem tomadas em consideração. Para o Governo francês, só são pertinentes para determinar o montante do IVA reembolsável as normas do Estado-Membro de reembolso.

- 20 Saliente-se que a Oitava Directiva visa, de acordo com as disposições do n.º 4 do artigo 17.º da Sexta Directiva, estabelecer as modalidades de reembolso do IVA pago num Estado-Membro por sujeitos passivos estabelecidos noutra Estado-Membro. Tem assim por objectivo harmonizar o direito ao reembolso tal como resulta do n.º 3 do artigo 17.º da Sexta Directiva.
- 21 Por força do artigo 5.º da Oitava Directiva, o direito ao reembolso do IVA é determinado nos termos do artigo 17.º da Sexta Directiva, tal como é aplicado no Estado-Membro que efectua o reembolso.
- 22 O artigo 17.º da Sexta Directiva ocupa-se da origem e âmbito do direito à dedução do IVA. Tal dedução pode ser exercida desde que os bens e serviços que

dão lugar ao pagamento de IVA sejam utilizados para os fins das operações tributáveis do sujeito passivo.

- 23 O Tribunal de Justiça precisou a relação existente entre o direito à dedução no Estado-Membro de estabelecimento e o direito ao reembolso no Estado-Membro em que as despesas são efectuadas. Com efeito, o Tribunal de Justiça julgou que um sujeito passivo que beneficie de isenção e, em consequência, não tenha direito à dedução do imposto pago a montante no Estado-Membro de estabelecimento, também não tem, atenta a finalidade do sistema da directiva sobre o IVA, direito ao reembolso do IVA pago noutra Estado-Membro (v. acórdão de 26 de Setembro de 1996, Debouche, C-302/93, Colect., p. I-4495, n.º 15).
- 24 No caso específico em que os bens e serviços são utilizados pelo sujeito passivo para efectuar simultaneamente operações que dão direito a dedução e operações que não direito a dedução, o n.º 5 do artigo 17.º da Sexta Directiva determina que a dedução só é concedida relativamente à parte do IVA proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações. Este *pro rata* é determinado, nos termos do artigo 19.º da referida directiva, para o conjunto das operações efectuadas pelo sujeito passivo.
- 25 O sujeito passivo, quando efectue operações sujeitas a imposto bem como operações isentas no Estado-Membro de estabelecimento, dispõe assim de um direito a dedução parcial nesse Estado.
- 26 Cabe deduzir do que precede que esse sujeito passivo, caso efectue despesas noutra Estado-Membro que não o Estado de estabelecimento para efeitos simultaneamente de operações sujeitas a imposto e de operações exoneradas neste último Estado, dispõe de um direito ao reembolso parcial no primeiro Estado.

- 27 Para determinar o montante do eventual reembolso num caso como o do processo principal, há, nos termos do artigo 2.º da Oitava Directiva, que aplicar as disposições da alínea a) do n.º 3 do artigo 17.º da Sexta Directiva e verificar se as operações em causa dão direito a dedução no Estado-Membro de reembolso.
- 28 Assim, no caso de um sujeito passivo que efectue operações sujeitas a imposto e operações exoneradas no Estado-Membro onde está estabelecido, cabe examinar se as primeiras dariam também direito a dedução no Estado-Membro de reembolso caso aí tivessem sido efectuadas. Se tal não suceder, as referidas operações sujeitas a imposto não podem ser tomadas em consideração para efeitos de cálculo do montante do reembolso. O *pro rata* determinado nos termos das disposições do artigo 19.º da Sexta Directiva deve, pois, ser eventualmente modulado em função das operações que dariam direito a dedução caso fossem efectuadas no Estado-Membro de reembolso.
- 29 Tendo determinado o *pro rata* aplicável, cabe determinar quais as despesas que devem ser tomadas em consideração para o cálculo do reembolso. A este respeito, refira-se às disposições do artigo 5.º da Oitava Directiva, que prevêem que o direito ao reembolso será estabelecido nos termos do artigo 17.º da Sexta Directiva, tal como é aplicado no Estado-Membro que efectua o reembolso. Tais disposições devem ser interpretadas no sentido de que as despesas a tomar em consideração são as que dão direito a dedução nesse Estado. O montante do reembolso é calculado aplicando o *pro rata* ao IVA pago sobre tais despesas.
- 30 O Governo francês argumenta não ter acesso a toda a informação necessária, não lhe sendo assim possível determinar o montante do eventual reembolso.

31 Saliente-se, a este respeito, que a Sexta Directiva, embora não precisando toda a informação de que pode necessitar o Estado-Membro obrigado ao reembolso, impõe-lhe apesar disso uma obrigação de reembolso, desde que estejam preenchidas as condições de dedução do IVA no Estado-Membro de estabelecimento bem como no Estado-Membro de reembolso e que o sujeito passivo tenha efectuado despesas que dêem direito a dedução neste último Estado para efeitos das suas operações no Estado-Membro em que está estabelecido. Para satisfazer a esta obrigação, o artigo 6.º da Oitava Directiva, em especial, autoriza o Estado-Membro de reembolso a solicitar ao sujeito passivo as informações necessárias para apreciar o fundamento do pedido de reembolso.

32 À luz das considerações precedentes, cabe responder à questões submetidas que os artigos 2.º e 5.º da Oitava Directiva devem ser interpretados no sentido de que:

- conferem aos sujeitos passivos estabelecidos num Estado-Membro em que apenas efectuam parte das operações sujeitas a imposto o direito ao reembolso parcial do IVA que incidiu, no Estado-Membro em que não estão estabelecidos, sobre bens ou serviços utilizados para os efeitos das respectivas operações no Estado-Membro de estabelecimento;

- o montante do IVA reembolsável é calculado, em primeiro lugar, determinando quais as operações que conferem direito a dedução no Estado-Membro de estabelecimento e, em segundo lugar, tendo exclusivamente em consideração as operações que confeririam também direito a dedução no Estado-Membro de reembolso caso aí tivessem sido efectuadas, bem como as despesas que conferem direito a dedução neste último Estado.

Quanto às despesas

- 33 As despesas efectuadas pelos Governos francês e helénico 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.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo do Conseil d'État, por decisão de 5 de Março de 1999, declara:

Os artigos 2.º e 5.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, devem ser interpretados no sentido de que:

- conferem aos sujeitos passivos estabelecidos num Estado-Membro em que apenas efectuam parte das operações sujeitas a imposto o direito ao

reembolso parcial do imposto sobre o valor acrescentado que incidiu, no Estado-Membro em que não estão estabelecidos, sobre bens ou serviços utilizados para os efeitos das respectivas operações no Estado-Membro de estabelecimento;

- o montante do imposto sobre o valor acrescentado reembolsável é calculado, em primeiro lugar, determinando quais as operações que conferem direito a dedução no Estado-Membro de estabelecimento e, em segundo lugar, tendo exclusivamente em consideração as operações que confeririam também direito a dedução no Estado-Membro de reembolso caso aí tivessem sido efectuadas, bem como as despesas que conferem direito a dedução neste último Estado.

Edward

Sevón

Jann

Ragnemalm

Wathelet

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 13 de Julho de 2000.

O secretário

O presidente da Quinta Secção

R. Grass

D. A. O. Edward