CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL CHRISTINE STIX-HACKL apresentadas em 13 de Setembro de 2005 [1]

I — Introdução

1. O litígio submetido à apreciação do Tribunal de Justiça refere-se ao alcance da isenção do Banco Central Europeu (a seguir «BCE») do pagamento de impostos indirectos na República Federal da Alemanha, Estado da sua sede. Essencialmente, está em causa em que medida o Tribunal de Justiça é competente e se o imposto sobre o volume de negócios não indicado separadamente também deve ser reembolsado.

1 — Língua original: alemão.

II — Quadro jurídico

A — *Direito comunitário*

1. Estatutos do Sistema Europeu de Bancos Centrais e do Banco Central Europeu

2. O Protocolo relativo aos Estatutos do Sistema Europeu de Bancos Centrais e do Banco Central Europeu (a seguir «Estatutos do BCE») estabelece, no seu artigo 35.º 4:

«O Tribunal de Justiça é competente para decidir com fundamento em cláusula compromissória constante de um contrato de direito público ou privado celebrado pelo BCE ou por sua conta.»

2. Protocolo Relativo aos Privilégios e Imunidades das Comunidades Europeias

3. O Protocolo Relativo aos Privilégios e Imunidades das Comunidades Europeias [2] (a seguir «Protocolo Relativo aos Privilégios») estabelece, no artigo 3.º, segundo parágrafo:

«Os governos dos Estados-Membros tomarão, sempre que lhes for possível, as medidas adequadas tendo em vista a remissão ou o reembolso do montante dos impostos indirectos e das taxas sobre a venda que integrem os preços dos bens móveis e imóveis, no caso de as Comunidades realizarem, para seu uso oficial, compras importantes em cujo preço estejam incluídos impostos e taxas dessa natureza. ...»

3. Acordo relativo à sede

4. Do quinto considerando do seu preâmbulo, resulta que o Acordo entre o Governo da República Federal da Alemanha e o Banco Central Europeu relativo à sede do Banco Central Europeu (a seguir «acordo relativo à sede») [3] pretende estabelecer os privilégios e imunidades do Banco Central Europeu na República Federal da Alemanha, em conformidade com o previsto no Protocolo Relativo aos Privilégios e Imunidades das Comunidades Europeias.

5. O artigo 8.º, n.º 1, do acordo relativo à sede tem o seguinte teor:

«Em aplicação do artigo 3.º, segundo parágrafo, do Protocolo, o Bundesamt für Finanzen (Serviço Federal de Impostos) reembolsará ao BCE, a pedido deste, da receita do imposto sobre o volume de negócios cobrado, o imposto sobre o volume de negócios facturado separadamente pelas empresas por entregas de bens e outras prestações, quando estas operações se destinem ao uso oficial do BCE. Isto pressupõe que o montante do imposto devido por estas operações ultrapasse, em cada caso, cinquenta DEM e tenha sido pago pelo BCE às empresas. ...»

B — *Direito nacional*

6. A Sexta Directiva IVA foi transposta para direito alemão pela Umsatzsteuergesetz (lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UStG») na versão, relevante para o presente processo, de 9 de Junho de 1999 [4].

2 — Protocolo Relativo aos Privilégios e Imunidades das Comunidades Europeias, de 8 de Abril de 1965 (JO 1967, L 152, p. 13).

3 — Acordo de 18 de Setembro de 1998, BGBl. 1998 II, p. 2745.

4 — BGBl. 1999 I, p. 1270.

7. O § 4 da UStG assenta no artigo 13.°, B, b, da Sexta Directiva IVA e preceitua:

«De entre as operações referidas no § 1, n.° 1, ponto 1, estão isentas:

...

12. a) a locação de bens imóveis ...»

8. Porém, o § 9, n.° 1, da UStG deixa em aberto a seguinte opção:

«Um empresário pode realizar no regime de sujeição ao imposto as operações isentas nos termos do § 4, ponto 8, alíneas a) a g), ponto 9, alínea a), pontos 12, 13 ou 19 quando a operação é realizada com outro empresário para a respectiva empresa.»

9. O § 15 da UStG regula a dedução de modo que o empresário pode deduzir o imposto mencionado separadamente nas facturas respeitante a entregas de bens e a outras prestações que lhe tenham sido fornecidas por outro empresário para utilização na sua empresa. Ao invés, não pode ser objecto de dedução, designadamente, o imposto respeitante a entregas, à importação e à aquisição intracomunitária de mercadorias e a outras prestações que o empresário utiliza para operações isentas de imposto.

III — Matéria de facto

10. Na sua petição, o BCE pede ao Tribunal que declare que existe um dever concreto de reembolso e que o artigo 8.°, n.° 1, do acordo relativo à sede, conjugado com o artigo 3.°, segundo parágrafo, do Protocolo Relativo aos Privilégios, deve ser interpretado no sentido de que esta disposição exige um tal reembolso.

11. Com a sua acção, o BCE pede a declaração de que a República Federal da Alemanha, na qualidade de Estado da sua sede, está obrigada a reembolsar-lhe o imposto sobre o volume de negócios relativo a rendas e prestações para seu uso oficial, que alega ter pago indirectamente. Em especial, o BCE pede a declaração de que a República Federal da Alemanha está obrigada a reembolsar montantes em parte especificamente indicados, em parte determináveis apenas em princípio.

IV — Quanto à admissibilidade

A — *Argumentos das partes*

12. O *Governo alemão* contesta a admissibilidade da acção à luz quer do Protocolo Relativo aos Privilégios quer do acordo relativo à sede.

13. Em primeiro lugar, é expressamente indicado que a cláusula compromissória do artigo 21.° do acordo relativo à sede só é aplicável a divergências sobre a interpretação ou aplicação «deste acordo». Portanto, o Tribunal de Justiça não é competente para interpretar e aplicar o Protocolo Relativo aos Privilégios ou mesmo para aplicar directamente o seu artigo 3.°, segundo parágrafo, e a acção é inadmissível nesta parte.

14. Em segundo lugar, a cláusula compromissória que, nos termos da jurisprudência do Tribunal de Justiça, deve ser interpretada estritamente, também não é aplicável ao acordo relativo à sede, dado que não existe qualquer «divergência sobre a interpretação e aplicação do acordo relativo à sede». O Governo alemão e o BCE partilham a opinião de que o artigo 8.°, n.° 1, do acordo relativo à sede, considerado isoladamente, só prevê o reembolso de impostos sobre o volume de negócios indicados separadamente na factura e não é aplicável porque, no caso vertente, não está em questão o reembolso de impostos sobre o volume de negócios indicados separadamente na factura.

15. O *BCE* defende que a acção é admissível com base na cláusula compromissória, conjugada com o artigo 35.°, n.° 4 dos Estatutos do BCE.

16. No que toca à interpretação do acordo relativo à sede, o BCE afirma que um contrato deve sempre ser interpretado no contexto do direito comunitário aplicável. O artigo 8.°, n.° 1, do acordo relativo à sede remete expressamente para o artigo 3.°, segundo parágrafo, do Protocolo Relativo aos Privilégios e estas duas disposições estão relacionadas de modo indissociável. Com efeito, as disposições do acordo relativo à sede concretizam as disposições do Protocolo Relativo aos Privilégios e devem, por isso, ser sempre interpretadas e aplicadas em conjugação com elas.

17. Em seguida, no respeitante ao artigo 8.°, n.° 1, do acordo relativo à sede, o BCE

sustenta que entre ele e a República Federal da Alemanha existe, claramente, uma divergência prevista na cláusula compromissória sobre a interpretação e aplicação desta norma, conjugada com o artigo 3.º, segundo parágrafo, do Protocolo Relativo aos Privilégios. Entende que a República Federal da Alemanha viola estas disposições de isenção ao recusar reembolsar-lhe o imposto sobre o volume de negócios que, devido à impossibilidade de dedução, está integrado no preço mais elevado das rendas e despesas acessórias a pagar. Pelo contrário, o Governo alemão defende que um tal direito ao reembolso não decorre do artigo 8.º, n.º 1, do acordo relativo à sede, dado que este exige que os montantes do imposto sobre o volume de negócios tenham sido indicados separadamente na factura.

B — *Apreciação*

18. Dado que ambos os pedidos do BCE são fundamentados no acordo relativo à sede e no Protocolo Relativo aos Privilégios, há que examinar, antes de mais, se o Tribunal de Justiça é competente para apreciar as duas disposições.

1. Competência do Tribunal de Justiça para interpretar o artigo 3.º do Protocolo Relativo aos Privilégios

a) Competência resultante de disposições gerais

19. Nos termos do artigo 311.º CE e do artigo 291.º CE [5], o Protocolo Relativo aos Privilégios que, à época, estava em vigor na versão alterada pelo artigo 9.º do Tratado de Amesterdão [6], faz parte integrante do Tratado CE e partilha, portanto, da sua natureza jurídica.

20. Devido à lógica deste sistema, são também aplicáveis ao Protocolo Relativo aos Privilégios as disposições gerais do Tratado CE sobre a competência do Tribunal de Justiça (artigo 220.º CE e seguintes). Além disso, o artigo 11.º do Tratado de Amesterdão estabelece explicitamente que as «disposições do Tratado que institui a Comunidade Europeia ... relativas à competência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias e ao exercício dessa competência ... serão aplicáveis ... (ao) Protocolo Relativo aos Privilégios e Imunidades». Objectivamente existe pois, desde logo com base nestas disposições gerais, uma competência do Tribunal de Justiça, sem ser necessário recorrer à cláusula compromissória do acordo relativo à sede. Todavia, as divergên-

5 — V., a este respeito Grabitz/Hilf-Schweitzer, EU-Kommentar, «Art. 291», nota 3, e von der Groeben/Schwarze-Schmidt, EG, «Art. 291», nota 3.

6 — Tratado de Amesterdão que altera o Tratado da União Europeia, os Tratados que instituem as Comunidades Europeias e alguns actos relativos a esses Tratados (JO 1997, C 340, p. 1)

cias sobre a aplicação e a interpretação do Protocolo Relativo aos Privilégios só podem ser apresentadas ao Tribunal de Justiça se este também for competente para delas conhecer [7]. Neste contexto, a competência é determinada em geral com base nas disposições do artigo 220.º CE e seguintes. É, portanto, fundamental saber se o Tratado CE prevê um processo através do qual o BCE pode fazer valer o seu direito ao reembolso e o seu pedido de declaração [8].

21. O Tratado CE prevê, nos artigos 220.º CE e seguintes, por um lado, recursos directos, como a acção por incumprimento (artigo 226.º CE e artigo 227.º CE), bem como os processos no contexto de uma acção de anulação (artigo 230.º CE) ou de uma acção por omissão (artigo 232.º CE).

22. Os dois últimos recursos directos não podem ser tidos em consideração, porque não são idóneos para garantir a tutela jurídica solicitada pelo demandante. Em particular, deve excluir-se também a acção de anulação, dado que a presente acção não visa a anulação do acordo relativo à sede. De resto, a validade do Protocolo Relativo aos Privilégios, que constitui direito primário, está subtraída ao controlo do Tribunal de Justiça.

23. A obrigação de reembolso invocada pelo BCE é, na medida em que existe, uma consequência da referida proibição de cobrar impostos sobre o volume de negócios. Assim, ao afirmar a existência de uma obrigação de reembolso, o BCE alega simultaneamente que um Estado-Membro violou as disposições nas quais a acção se funda. Dado que o Protocolo Relativo aos Privilégios faz parte integrante do Tratado CE, só pode ser considerada a possibilidade de o BCE se opor à violação do artigo 3.º deste protocolo (conjugado com o artigo 8.º do acordo relativo à sede) através de uma acção por incumprimento, nos termos dos artigos 226.º CE e 227.º CE. Porém, só têm legitimidade para intentar esta acção, nos termos do artigo 226.º CE, a Comissão e, nos termos do artigo 227.º CE, qualquer Estado-Membro. Portanto, carecem de legitimidade para intentar uma tal acção as restantes instituições referidas no artigo 7.º CE, bem como o BCE, mencionado no artigo 8.º CE.

24. Além disso, o artigo 234.º CE prevê a possibilidade de um pedido de decisão prejudicial. Dado que o presente processo não foi desencadeado por um pedido de decisão prejudicial que, aliás, não podia ser apresentado pelo BCE, está também excluída uma tal qualificação do presente processo.

25. Por último, nos termos do artigo 238.º CE, o Tribunal de Justiça é competente para decidir com fundamento em cláusula compromissória. É certo que, desde o Tratado de Nice, nos termos do

7 — Von der Groeben/Schwarze-Schmidt, EG, Art. 291, nota 5.

8 — V. também Schmidt, «Le protocole sur les privilèges et immunités des Communautés européennes», Cahiers der droit européen 1991, 67, 68.

artigo 225.°, n.° 1, CE, o Tribunal de Primeira Instância é competente para conhecer de acções propostas ao abrigo do artigo 238.° CE. Porém, este regime ainda não é aplicável ao presente litígio.

26. Dado que o próprio Protocolo Relativo aos Privilégios não contém qualquer cláusula compromissória, o artigo 238.° CE também não permite fundamentar a competência do Tribunal de Justiça.

27. Assim, não é possível enquadrar o presente litígio em nenhum dos processos previstos no *numerus clausus* do artigo 220.° CE e seguintes. Pelo contrário, decorre *a contrario* das disposições do Tratado CE que estas não atribuem ao Tribunal de Justiça competência para conhecer de uma acção directa do BCE contra o Estado da sua sede que tenha por objecto a interpretação do Protocolo Relativo aos Privilégios [9].

28. Por conseguinte, a competência do Tribunal de Justiça para interpretar o artigo 3.° do Protocolo Relativo aos Privilégios pode resultar, quando muito, da cláusula compromissória convencionada no acordo relativo à sede.

9 — V. a situação comparável do recurso directo de um único funcionário contra um Estado-Membro para o período anterior ao Tratado de Amesterdão, ou seja, ainda nos termos do Tratado de Fusão, acórdão de 27 de Outubro de 1982, D./Luxemburgo (1/82, Recueil, p. 3709, n.° 8).

b) Competência decorrente da cláusula compromissória

29. Nos termos da cláusula compromissória constante do artigo 21.° do acordo relativo à sede, as «divergências entre o Governo e o BCE sobre a interpretação ou aplicação deste acordo (podem) ser submetidas ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias por qualquer das partes contratantes». A faculdade de estabelecer uma tal cláusula compromissória resulta do artigo 35.°, n.° 4, dos Estatutos do BCE.

30. Coloca-se a questão de saber se esta cláusula compromissória deve ser interpretada no sentido de que abrange também divergências sobre outras disposições não incluídas no acordo relativo à sede, na medida em que estas — como no presente processo o artigo 3.° do Protocolo Relativo aos Privilégios — possam ser relevantes para resolver divergências sobre o acordo relativo à sede.

31. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça citada pelo Governo alemão, as cláusulas compromissórias devem ser interpretadas estritamente, dado que a competência do Tribunal de Justiça baseada numa cláusula compromissória é derrogatória da lei geral. Porém, no processo 426/85, invocado pelo Governo alemão, estava em causa a questão de saber se a matéria de facto subjacente a um pedido reconvencional estava abrangida pela cláusula compromissória pertinente. Esta previa a competência do Tribunal de Justiça para examinar todas

as divergências relativas à execução do contrato. A este respeito, o Tribunal de Justiça declarou que a pretensão formulada no pedido reconvencional deve (pelo menos) ter «uma relação directa com as obrigações que (...) decorrem (deste contrato)» [10].

32. A situação é diferente no presente processo, porque não está em causa saber se determinados factos são abrangidos pela cláusula compromissória mas se o Tribunal de Justiça é competente, com base na cláusula compromissória constante do acordo relativo à sede, para interpretar vinculativamente uma disposição de direito comunitário não incluída no acordo relativo à sede [11].

33. Além disso, em contraste com a situação no citado processo 426/85, no presente caso a letra da cláusula compromissória delimita desde logo o seu âmbito de aplicação. Com a expressão «sobre a interpretação ou aplicação *deste* acordo» [12], o próprio artigo 21.º do acordo relativo à sede estabelece que o Tribunal de Justiça não é competente para interpretar disposições não constantes deste acordo.

34. De resto, em termos gerais, uma cláusula compromissória atributiva de competência só pode ter efeitos relativamente ao contrato no qual está contida. Quando muito, poderia ser estendida a contratos ou acordos com as mesmas partes contratantes do acordo relativo à sede, no qual esta cláusula compromissória está contida. Admitindo uma extensão susceptível de abranger mesmo contratos celebrados entre outras partes como, no caso em apreço, o Protocolo Relativo aos Privilégios, seria imposta aos contraentes uma cláusula compromissória e, deste modo, uma competência do Tribunal de Justiça, que estes — talvez intencionalmente — não tinham previsto.

35. No acordo relativo à sede são partes contratantes o BCE e a República Federal da Alemanha; no Protocolo Relativo aos Privilégios são partes contratantes os Estados-Membros. Logo por isso, não é possível fundamentar, através do artigo 21.º do acordo relativo à sede, qualquer competência, mesmo indirecta, do Tribunal de Justiça para interpretar o Protocolo Relativo aos Privilégios.

36. Esta conclusão não é infirmada pela circunstância de que — como também foi indicado pelo BCE — o acordo relativo à sede deve ser interpretado «à luz» do Protocolo Relativo aos Privilégios [13]. A

10 — Acórdão de 18 de Dezembro de 1986, Comissão/Zoubek (426/85, Colect., p. 4057, n.º 11); sobre a mesma questão (admissibilidade do pedido reconvencional) v. também acórdão de 20 de Fevereiro de 1997, IDE/Comissão (C-114/94, Colect., p. I-803, n.º 82).

11 — Também não se trata de saber qual das duas jurisdições comunitárias é competente ou se a cláusula compromissória é inválida, v. acórdão de 17 de Março de 2005, Comissão/AMI (C-294/02, ainda não publicado na Colectânea).

12 — Sublinhado nosso.

13 — V. acórdão de 27 de Abril de 1999, Comissão/SNUA (C-69/97, Colect., p. I-2363, n.º 19).

tomada em consideração de disposições relacionadas com a norma a interpretar não equivale, todavia, a fundamentar a competência do Tribunal de Justiça para proceder à interpretação (vinculativa) também destas disposições nem pressupõe, em especial, uma tal competência.

39. Por conseguinte, podemos concluir que, no caso em apreço, o Tribunal de Justiça não é competente para interpretar o artigo 3.º do Protocolo Relativo aos Privilégios. Isto não é contrariado por uma análise no contexto do direito aplicável.

37. Neste contexto, não é relevante o facto de que a competência do Tribunal de Justiça para interpretar o Protocolo Relativo aos Privilégios já existe, em termos puramente objectivos, ao abrigo do próprio Protocolo Relativo aos Privilégios e do Tratado CE. Como já se viu, esta competência está limitada aos tipos de processos colocados à disposição pelo Tratado CE e às entidades com direito de apresentar um pedido nestes tipos de processos. Portanto, uma fundamentação da competência através da cláusula compromissória em causa significaria uma extensão das possibilidades de protecção jurídica no âmbito pessoal previstas no Protocolo Relativo aos Privilégios.

38. Uma cláusula compromissória que preveja uma competência do Tribunal de Justiça mais ampla que a supra-mencionada constituiria, além disso, uma derrogação às referidas regras gerais em matéria de competência, portanto às do próprio Tratado CE. Ora, uma tal modificação das disposições do Tratado não está abrangida pela faculdade prevista no artigo 35.º, n.º 4, dos Estatutos do BCE.

2. Competência do Tribunal de Justiça para interpretar o artigo 8.º do acordo relativo à sede

40. O artigo 21.º do acordo relativo à sede fundamenta a competência do Tribunal de Justiça para decidir «divergências entre o Governo e o BCE sobre a interpretação ou aplicação deste acordo ...». No caso em apreço, as partes discordam, designadamente, quanto à questão de saber se o controvertido direito ao reembolso do BCE deve ser examinado aplicando exclusivamente o artigo 8.º do acordo relativo à sede ou se este, através da sua referência, remete para o artigo 3.º do Protocolo Relativo aos Privilégios e, por isso, o litígio deve ser decidido atendendo também a este protocolo. Assim, a controvérsia refere-se directamente ao conteúdo do artigo 8.º do acordo relativo à sede. Logo por isso, trata-se de uma divergência entre a República Federal da Alemanha e o BCE sobre a interpretação do acordo, na acepção do artigo 21.º do acordo relativo à sede, pelo que este — contrariamente à tese defendida pelo Governo alemão — é aplicável, fundamentando a competência do Tribunal de Justiça.

3. Conclusão

41. Em consequência, a acção é inadmissível por falta de competência do Tribunal de Justiça na medida em que é fundamentada no Protocolo Relativo aos Privilégios. Pelo contrário, é admissível na medida em que se fundamenta no acordo relativo à sede.

43. Segundo o BCE, a sua oneração indirecta por um imposto sobre o volume de negócios é incompatível com o artigo 8.°, n.° 1, do acordo relativo à sede, conjugado com o artigo 3.°, segundo parágrafo, do Protocolo Relativo aos Privilégios. A prática jurídica do Governo alemão, isto é, a aplicação das disposições nacionais em matéria de imposto sobre o volume de negócios, viola estas disposições.

V — Quanto ao mérito

A — *Argumentos das partes*

1. Argumentos do BCE

42. O *BCE* alega que tem de pagar aos seus locadores rendas e despesas acessórias nas quais está integrado o imposto sobre o volume de negócios que os locadores pagaram por prestações intermediárias aos seus fornecedores. Assim, é indirectamente onerado por este imposto sobre o volume de negócios. De resto, como a jurisprudência do Tribunal de Justiça reconheceu, isto está previsto no sistema de dedução do imposto a montante e de isenção da Sexta Directiva e na legislação alemã em matéria de imposto sobre o volume de negócios.

44. É certo que o artigo 8.°, n.° 1, do acordo relativo à sede só se aplica, de acordo com a sua letra, ao imposto sobre o volume de negócios «indicado separadamente na factura». Contudo, na opinião do BCE, este artigo, conjugado com o artigo 3.°, segundo parágrafo, do Protocolo Relativo aos Privilégios, prevê não apenas o reembolso do imposto sobre o volume de negócios indicado separadamente na factura, mas também o reembolso de todos os impostos sobre o volume de negócios pagos pelo BCE que integrem os preços de bens e serviços para seu uso oficial e, deste modo, também do imposto sobre o volume de negócios que é indirectamente suportado pelo BCE devido à repercussão deste imposto efectuada pelos seus locadores. Isto resulta da letra do artigo 3.°, segundo parágrafo, do Protocolo Relativo aos Privilégios, no qual se preceitua expressamente o reembolso dos impostos sobre o volume de negócios pelos Estados-Membros «sempre que lhes for possível», e além disso se exige, em termos bastante amplos, o reembolso «do montante dos impostos indirectos ... incluídos (nos preços)».

45. Esta interpretação é confirmada pela *ratio* do artigo 3.º, segundo parágrafo, do Protocolo Relativo aos Privilégios. Em geral, o Protocolo Relativo aos Privilégios visa reforçar a autonomia dos serviços das Comunidades Europeias — e, deste modo, também do BCE — relativamente às autoridades nacionais. A prossecução eficaz deste objectivo exige uma interpretação funcional das suas disposições. Elas proíbem não só regimes nacionais que restrinjam directamente as isenções e privilégios concedidos mas também, segundo jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, regimes nacionais que conduzam indirectamente a tributações ou dificultam o exercício de privilégios. Com efeito, estas disposições visam evitar que o estabelecimento de uma instituição no território de um Estado-Membro lhe permita obter uma vantagem fiscal à custa dos recursos financeiros dessa instituição (directa ou indirectamente fornecidos por todos os Estados-Membros).

46. Uma tal conclusão impõe-se também atendendo a que, na hierarquia das normas, o acordo relativo à sede se encontra num nível inferior ao do Protocolo Relativo aos Privilégios. O direito ao reembolso do imposto sobre o volume de negócios pelos Estados-Membros «sempre que lhes for possível», previsto no Protocolo Relativo aos Privilégios, não pode ser limitado através de uma norma do acordo relativo à sede, que faz depender o reembolso do imposto sobre o volume de negócios de indicação separada nas facturas. Pelo contrário, o direito ao reembolso existe sempre que seja possível demonstrar e calcular o encargo económico decorrente do imposto sobre o volume de negócios. Neste contexto, o Estado-Membro tem, nos termos do princípio da cooperação leal, consagrado no artigo 10.º CE, um dever de cooperar, em especial, na elaboração de um processo de reembolso através do qual possam ser eliminadas eventuais dificuldades práticas relativas à prova do pagamento dos impostos.

2. Argumentos do Governo alemão

47. Segundo o Governo alemão, a existência de um direito ao reembolso deve ser apreciada exclusivamente à luz do artigo 8.º, n.º 1, do acordo relativo à sede. De acordo com a letra desta disposição, só pode ser reembolsado o imposto sobre o volume de negócios indicado separadamente na factura. Dado que não existem quaisquer facturas dirigidas ao BCE relativas a rendas ou despesas acessórias nas quais o imposto sobre o volume de negócios seja indicado separadamente, o BCE não tem qualquer direito ao reembolso.

48. O requisito da indicação separada do imposto sobre o volume de negócios está consagrado no § 15, n.º 1, primeira frase, ponto 1, da UStG, conjugado com os artigos 18.º, n.º 1, alínea a), e 22.º, n.º 3, da Sexta Directiva. No sistema comum do imposto sobre o volume de negócios, a factura com a indicação do IVA tem uma função documental importante, na medida em que fixa, em especial relativamente ao

destinatário da prestação, o montante da contraprestação estipulada. Este tipo de documentação tem, simultaneamente, um papel importante no âmbito das funções de controlo da administração fiscal.

49. Além disso, o mecanismo de reembolso previsto no artigo 8.°, n.° 1, do acordo relativo à sede está em conformidade com a Sexta Directiva e a impossibilidade de dedução do imposto a montante pelo locador não constitui qualquer particularidade da locação ao BCE, porque também se verifica no caso da locação a bancos e companhias de seguros do sector privado.

50. Por força do artigo 13.°, B, alínea b), da Sexta Directiva, transposto para direito alemão pelo § 4, ponto 12, alínea a), da UStG, a locação está expressamente isenta do imposto sobre o volume de negócios. A República Federal da Alemanha, ao prever o direito de opção no § 9 da UStG, oferece a possibilidade de optar pela tributação em sede de imposto sobre o volume de negócios, deixada à discricionariedade dos Estados-Membros pelo artigo 13.°, ponto C, da Sexta Directiva. Embora no caso do BCE esteja excluída qualquer possibilidade de optar pela tributação porque não é um «empresário» na acepção das disposições jurídicas pertinentes, uma tal exclusão seria também indicada se lhe fosse reconhecida a qualidade de «empresário» porque, tal como os bancos e as companhias de seguros do sector privado, não efectua quaisquer operações que confiram um direito à dedução do imposto a montante.

51. Não é admissível uma interpretação do artigo 8.°, n.° 1, do acordo relativo à sede que vá além dos termos em que está formulado. Em especial, contrariamente aos argumentos do BCE, uma interpretação extensiva desta norma não é indicada face ao artigo 3.°, segundo parágrafo, do Protocolo Relativo aos Privilégios.

52. O Governo alemão afirma que o Protocolo Relativo aos Privilégios constitui uma norma de habilitação, com base na qual o BCE pode celebrar autonomamente acordos internacionais com os Estados-Membros. O BCE fez uso dessa faculdade ao negociar o acordo relativo à sede, cujas disposições concretizam as disposições mais gerais do Protocolo Relativo aos Privilégios. Logo, apenas o artigo 8.°, n.° 1, do acordo relativo à sede concretiza de forma exaustiva e vinculativa para ambas as partes contratantes as normas do Protocolo Relativo aos Privilégios. Além disso, o acordo relativo à sede foi detalhadamente negociado por peritos de ambas as partes e estas estavam cientes de que a locação ao BCE estava isenta de imposto sobre o volume de negócios e de que a opção pela tributação estaria vedada dado que o BCE não tem a qualidade de

empresário. Apesar desta clara regulamentação, o BCE nunca requereu, no decurso das negociações, um regime especial para a locação.

53. O Governo alemão refuta a tese do BCE, segundo a qual a *ratio* do artigo 3.°, segundo parágrafo, do Protocolo Relativo aos Privilégios exige uma interpretação extensiva do artigo 8.°, n.° 1, do acordo relativo à sede. O Protocolo Relativo aos Privilégios visa aqui salvaguardar a independência do BCE e garantir que o Estado da sede não retira qualquer vantagem injustificada do facto de o BCE estar sediado no seu território. Nenhum destes dois objectivos é posto em causa. Em especial, a República Federal da Alemanha não obtém qualquer vantagem fiscal à custa do BCE, decorrente do facto de a locação estar isenta de imposto sobre o volume de negócios, dado que a locação dos escritórios ao BCE é efectuada nas mesmas condições que uma locação a outros locatários tradicionalmente considerados neste contexto, tais como bancos ou companhias de seguros do sector privado. A receita do imposto sobre o volume de negócios decorrente da impossibilidade de deduzir o imposto pago a montante pelo locador reverte a favor do fisco alemão não devido a um correspondente pagamento do BCE, mas a uma prestação do prestador intermediário ao locador. O prestador intermediário paga ao fisco alemão o imposto sobre o volume de negócios relativo à sua prestação. Este imposto reverte definitivamente a favor do fisco, porque o locador não pode efectuar qualquer dedução. Assim, o fisco obtém a receita fiscal independentemente da relação de prestação entre o BCE e o seu locador.

54. Em todo o caso, o artigo 3.°, segundo parágrafo, do Protocolo Relativo aos Privilégios não pode ser aplicado directamente, porque não há qualquer possibilidade de controlar o montante exacto dos impostos indirectos efectivamente suportados pelo locador em relação precisamente às prestações acessórias fornecidas ao BCE e não a outros locatários e é igualmente impossível demonstrar que se trata efectivamente de uma repercussão destes impostos sobre o BCE e não de um aumento geral da renda. De resto, na medida em que o BCE defenda uma aplicação directa do Protocolo Relativo aos Privilégios, o Tribunal de Justiça não é competente nos termos da cláusula compromissória do acordo relativo à sede.

B — *Apreciação*

1. Relação entre o artigo 8.°, n.° 1, do acordo relativo à sede e o artigo 3.°, segundo parágrafo, do Protocolo Relativo aos Privilégios

55. O artigo 3.°, segundo parágrafo, do Protocolo Relativo aos Privilégios prevê,

«sempre que ... for possível», uma isenção dos impostos indirectos que integrem os preços dos bens móveis e imóveis.

56. O artigo 8.°, n.° 1, do acordo relativo à sede, optando pelo reembolso, estabelece a forma da isenção e, com a exigência de um pedido, a fixação de um montante mínimo e a indicação separada na factura do imposto efectivamente pago, impõe condições adicionais. Além disso, o artigo 8.°, n.° 1, do acordo relativo à sede concretiza os impostos indirectos e as taxas sobre a venda previstos no artigo 3.°, segundo parágrafo, do Protocolo Relativo aos Privilégios, referindo o imposto sobre o volume de negócios. O âmbito de aplicação do artigo 8.°, n.° 1, do acordo relativo à sede é, portanto, mais restrito que o do artigo 3.°, segundo parágrafo, do Protocolo Relativo aos Privilégios. Face ao artigo 3.° do Protocolo Relativo aos Privilégios, o artigo 8.°, n.° 1, do acordo relativo à sede constitui uma disposição mais específica que, assim, deve ser aplicada prioritariamente.

57. Aliás, devido à competência limitada do Tribunal de Justiça, para apreciar o mérito da presente acção só é determinante saber se o direito invocado pelo BCE decorre do artigo 8.° do acordo relativo à sede. Relativamente à interpretação desta norma, as partes estão em desacordo, em especial, quanto à questão de saber se, com a sua referência, o artigo 8.° do acordo relativo à sede remete para o artigo 3.°, segundo parágrafo, do Protocolo Relativo aos Privilégios e, de certo modo, o incorpora no acordo relativo à sede.

58. Nos termos do quinto considerando do acordo relativo à sede, este deve «estabelecer» os privilégios e imunidades. Logo esta terminologia indica que este acordo prevê um regime exaustivo em matéria de privilégios e imunidades do BCE, devendo assim ser excluído o recurso ao Protocolo Relativo aos Privilégios.

59. Nos termos do artigo 8.°, n.° 1, do acordo relativo à sede, o reembolso do imposto sobre o volume de negócios pago pelo BCE é efectuado «em aplicação do artigo 3.°, segundo parágrafo, do Protocolo», mas só em determinadas condições adicionais. Também esta expressão sugere que o artigo 8.°, n.° 1, do acordo relativo à sede completa e, deste modo, «aplica» a referida disposição do Protocolo Relativo aos Privilégios. Se o acordo relativo à sede permitisse, adicionalmente, o recurso ao Protocolo Relativo aos Privilégios ou a um regime com o mesmo alcance, teriam sido utilizadas outras expressões como, por exemplo, «sem prejuízo do disposto» ou «nos termos de». Pelo contrário, a escolha do termo «em aplicação» indica que, com o acordo relativo à sede, foi intencionalmente efectuada uma concretização e, desta maneira, devem ser estabelecidos requisitos adicionais para o reem-

bolso, limitando as possibilidades de reembolso.

60. Entre os requisitos regulados no artigo 8.°, n.° 1, do acordo relativo à sede contam-se igualmente a facturação separada do imposto sobre o volume de negócios pelas empresas, a limitação a entregas e prestações «para uso oficial do BCE», um determinado montante mínimo do imposto devido, bem como o efectivo pagamento do imposto pelo BCE às empresas. Em especial, a fixação de um montante mínimo do imposto devido (neste caso 50 DEM por cada operação) significa, tal como a facturação separada exigida, uma considerável restrição, não prevista no Protocolo Relativo aos Privilégios. Porém, a primeira restrição, ao invés da que é controvertida no presente processo, não foi posta em causa.

61. No seu artigo 3.°, segundo parágrafo, o Protocolo Relativo aos Privilégios formula apenas uma obrigação dos Estados-Membros preverem «sempre que lhes for possível», um reembolso dos impostos indirectos. Além disso, a obrigação de tomar medidas «adequadas» deixa aos Estados-Membros uma considerável margem de manobra.

62. Pelo contrário, o Protocolo Relativo aos Privilégios prevê, no seu artigo 3.°, primeiro parágrafo, uma isenção de quaisquer impostos que não está pormenorizadamente concretizada. Assim, esta disposição fornece, tal como o artigo 3.°, segundo parágrafo, apenas um quadro que deve ser completado através do acordo relativo à sede. Mas, como normas de enquadramento, estas duas disposições não são directamente aplicáveis, pelo que a isenção não decorre logo do próprio Protocolo Relativo aos Privilégios.

63. Neste aspecto, a disposição do artigo 3.°, segundo parágrafo, do Protocolo Relativo aos Privilégios, em causa no presente processo, é consideravelmente diferente do artigo 11.°, alínea b), do Protocolo Relativo aos Privilégios na versão de 18 de Abril de 1951, subjacente ao acórdão no processo 6/60, invocado pelo BCE [14]. Este regime anterior previa ainda uma isenção incondicional e formulada de modo preciso. Mas esta tinha por objecto a «isenção de todos os impostos que incidam sobre os vencimentos e emolumentos pagos pela Comunidade», regulando uma matéria de facto completamente diferente da que está abrangida pelo artigo 3.°, segundo parágrafo, em causa no presente processo.

64. O mesmo vale para o artigo 13.°, segundo parágrafo, do Protocolo Relativo aos Privilégios, invocado pelo BCE, o qual prevê também, em termos incondicionais, que «os funcionários e outros agentes das Comunidades ficam isentos de impostos

14 — Acórdão de 16 de Dezembro de 1960, Humblet/Bélgica (6/60, Recueil, p. 1165, Colect., p. 545).

nacionais que incidam sobre os vencimentos, salários e emolumentos pagos pelas Comunidades». Por conseguinte, nem a jurisprudência proferida nesta matéria, invocada pelo BCE [15], nem a relativa ao artigo 12.°, alínea b), do Protocolo Relativo aos Privilégios [16] é aplicável ao presente processo. Também o artigo 12.° do Protocolo Relativo aos Privilégios regula de modo autónomo e incondicional, que dispensa qualquer concretização pelo Estado-Membro, que «(n)o território de cada Estado-Membro os funcionários e outros agentes das Comunidades ...» gozam de privilégios e imunidades.

65. Também o processo 2/68 [17], referido neste contexto, incidia sobre uma disposição completamente diferente que, ao invés do artigo 3.°, segundo parágrafo, do Protocolo Relativo aos Privilégios, atribuía directamente direitos e garantias. Nesse processo era pertinente o artigo 1.° do Protocolo Relativo aos Privilégios e Imunidades da Comunidade Europeia da Energia Atómica (a seguir «CEEA»), o qual previa que as autoridades nacionais pudessem apresentar um pedido de autorização de medidas coercivas. Neste domínio, não era necessário qualquer acto adicional de concretização pelo Estado-Membro. Este direito directamente conferido através do Protocolo Relativo aos Privilégios da CEEA não podia ser suprimido através de um acordo.

66. A jurisprudência citada, segundo a qual um acordo relativo à sede não pode restringir direitos e garantias (já reconhecidos) [18], só pode, porém, ser aplicada nos casos em que o Protocolo Relativo aos Privilégios confere directamente direitos e garantias.

67. Portanto, a concretização do artigo 3.°, segundo parágrafo, do Protocolo Relativo aos Privilégios efectuada através do artigo 8.°, n.° 1, do acordo relativo à sede regula, de modo exaustivo e definitivo, a questão da possibilidade de reembolso do imposto sobre o volume de negócios, pelo que não é possível fundamentar um correspondente direito com base no Protocolo Relativo aos Privilégios.

2. Direito ao reembolso decorrente do artigo 8.°, n.° 1, do acordo relativo à sede

68. O artigo 8.°, n.° 1, do acordo relativo à sede preceitua — neste ponto de modo inequívoco e incontestável — que um reembolso do imposto sobre o volume de negócios só é possível quando este foi indicado separadamente na factura. É pacífico entre as partes que isto não se verificou relativamente às rendas e prestações em causa. Não existe portanto, com base no

15 — Acórdãos de 24 de Fevereiro de 1988, Comissão/Bélgica (260/86, Colect., p. 955), de 22 de Março de 1990, Tither/Commissioners of Inland Revenue (333/88, Colect., p. I-1133), de 25 de Maio de 1993, Kristoffersen (C-263/91, Colect., p. I-2755), e de 14 de Outubro de 1999, Vander Zwalmen e Massart/Bélgica (C-229/98, Colect., p. I-7113).

16 — Acórdão de 18 de Março de 1986, Comissão/Bélgica (85/85, Recueil, p. 1149).

17 — Despacho de 17 de Dezembro de 1968, Ufficio imposta di consumo Ispra/Comissão (2/68, Recueil, p. 654).

18 — Despacho no processo 2/68 (já referido na nota 17).

artigo 8.°, n.° 1, do acordo relativo à sede, qualquer direito ao reembolso do imposto sobre o volume de negócios que o BCE afirma ter suportado indirectamente.

69. Se o reembolso devesse ser permitido, isto poderia ter sido regulado pelas partes no acordo relativo à sede, tanto mais que o problema dos chamados «impostos indirectos indirectos» não é novo [19]. Porém, dado que não só se abstiveram de adoptar uma tal estipulação mas, com a formulação do artigo 8.°, n.° 1, do acordo relativo à sede, acabaram mesmo por excluir um reembolso nesta hipótese, o reembolso não pode ser considerado.

70. As partes no acordo relativo à sede tinham também a faculdade de estabelecer um tal regime. Em especial, isto não podia ser impedido pelas disposições da Sexta Directiva IVA.

71. Com efeito, os acordos celebrados pelo Conselho em nome da Comunidade nos termos do artigo 300.° CE constituem, no âmbito do direito comunitário, um acto adoptado por uma instituição da Comunidade, na acepção do artigo 234.°, primeiro parágrafo, alínea b), CE e deste modo, fazem parte integrante da ordem jurídica comunitária [20]. Hierarquicamente, situam-se entre o direito primário e o direito derivado (v. artigo 300.°, n.os 6 e 7, CE).

72. Embora os acordos celebrados pelo BCE não possam ser qualificados como acordos na acepção do artigo 300.° CE, trata-se mesmo assim de acordos da Comunidade. Esta circunstância e o seu estatuto específico como forma especial de actos jurídicos sugerem que devem ser tratados, em certos aspectos, como acordos da Comunidade na acepção do artigo 300.° CE. Assim, de harmonia com as regras aplicáveis aos acordos da Comunidade, seria possível atribuir-lhes uma posição hierárquica idêntica à dos acordos da Comunidade. Como acordo entre um Estado-Membro e o BCE, situado num nível intermédio entre o direito primário e o direito derivado, o acordo relativo à sede não deve, por conseguinte, ser interpretado em função da Sexta Directiva IVA. No âmbito do presente pedido de reembolso, fundado no artigo 8.°, n.° 1, do acordo relativo à sede, não cabe examinar a questão de saber se a Sexta Directiva IVA exige, em casos como o que está em apreço, que o direito fiscal nacional preveja a possibilidade de uma dedução do imposto a montante.

19 — V., a este respeito, Muller, «International organizations and their officials: to tax or not to tax?», LJIL 1993, 47, 61.

20 — Acórdão de 30 de Abril de 1974, R. e V. Haegeman/Bélgica (181/73, Colect., p. 449, n.os 2 e 6).

73. Isto não exclui, evidentemente, que as correspondentes questões jurídicas possam ser objecto de um processo de reenvio prejudicial, nos termos do artigo 234.º CE para interpretação da Sexta Directiva IVA. Pelo contrário, é possível determinar se o direito alemão viola o direito comunitário, em especial, a Sexta Directiva IVA, no âmbito de uma acção por incumprimento nos termos do artigo 226.º CE.

74. De todas as considerações tecidas decorre que a acção deve ser julgada improcedente.

VI — Quanto às despesas

75. Por força do disposto no artigo 69.º, n.º 2, do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo a República Federal da Alemanha requerido a condenação do BCE e tendo este sido integralmente vencido, há que condená-lo nas despesas.

VII — Conclusões

76. Por estas razões, propomos ao Tribunal de Justiça que decida o seguinte:

1. A acção é julgada improcedente.

2. O Banco Central Europeu é condenado nas despesas.