CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL ANTONIO SAGGIO

apresentadas em 13 de Abril de 2000 *

1. O presente pedido de decisão prejudicial diz respeito ao direito ao reembolso do imposto sobre o valor acrescentado, previsto no artigo 17.° 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 [1], de uma sociedade, que não estando estabelecida num Estado onde paga o imposto sobre o valor acrescentado e pede o reembolso deste, solicita o reembolso relativamente às despesas relativas a operações realizadas no Estado-Membro de estabelecimento e sujeitas apenas parcialmente a uma aplicação ulterior do imposto sobre o valor acrescentado.

A matéria de facto e as questões prejudiciais

2. A sociedade Monte Dei Paschi Di Siena, parte demandada no processo principal, é um estabelecimento bancário e financeiro que não abriu qualquer sede ou sucursal em França, onde apenas dispõe de um escritório de representação. Apresentou, em 6 de Dezembro de 1988 e em 27 de Março de 1990, respectivamente, no Ministère du Budget e do Ministère d'Économie, des Finances et de l'Industrie franceses dois pedidos de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado relativos aos anos de 1988 e 1989. Estes dois pedido foram rejeitados pela razão de a sociedade demandante ter realizado essas despesas para efectuar operações bancárias e financeiras em Itália e de estas operações, não estando sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado no Estado-Membro de estabelecimento, não darem portanto origem ao reembolso do imposto sobre o valor acrescentado pelos serviços recebidos e pelos bens adquiridos numa fase anterior à realização das ditas operações.

A sociedade italiana contestou as duas decisões no tribunal administratif de Paris que rejeitou estes pedidos no julgamento de 24 de Novembro de 1992. Esta mesma sociedade apresentou recurso na cour administrative d'appel de Paris que acolheu o recurso, em acórdão de 30 de Janeiro de 1996, ordenando um reembolso parcial à sociedade relativamente às despesas ligadas às operações sobre as quais incidiu o imposto efectuadas precisamente em Itália.

O ministre du Budget assim como o ministre de l'Économie, des Finances e de l'Industrie recorreram do acórdão da cour d'appel para o Conseil d'État.

* Língua original: italiano.

1 — JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

3. O Conseil d'État, no quadro deste litígio, colocou as questões prejudiciais seguintes:

«1) Os artigos 2.° e 5.° 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 dos negócios — Regras sobre o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país [2], 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 num outro 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) No caso de resposta afirmativa, para 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?»

2 — JO L 331, p. 11; EE 09 F1 p. 116.

Quanto ao mérito

4. As disposições comunitárias pertinentes no caso em apreço são o artigo 17.°, n.os 2 e 3, alínea a), da Directiva 77/388 e os artigos 2.° e 5.°, primeiro parágrafo, da Directiva 79/1072.

5. O artigo 17.° da Sexta Directiva reconhece o direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado também aos sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro [3], isto é, num Estado diferente daquele em que seriam submetidos ao imposto e, por conseguinte, à dedução deste. Este artigo prevê no n.° 2 que, «desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir o 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». Além disso, dispõe, no n.° 3, que os Estados-Membros concedem igualmente o direito à dedução ou ao reembolso correspondente (bem entendido na medida em que o imposto foi cobrado), se os bens e os serviços são utilizados em «operações relativas às actividades económicas... efectuadas no estrangeiro, que teriam conferido direito à dedução se essas

3 — Nos termos do artigo 4.° da Sexta Directiva «por sujeito passivo entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das actividades económicas... independentemente do fim ou do resultado dessa actividade».

operações tivessem sido realizadas no território do país».

O artigo 2.° da Oitava Directiva que contém as regras que precisam as modalidades de aplicação reembolso do imposto sobre o valor acrescentado, previsto no artigo 17.° acima mencionado, impõe aos Estados-Membros reembolsar «o sujeito passivo não estabelecido no território do país, mas estabelecido noutro Estado-Membro... do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido sobre as prestações de serviços ou as entregas de bens móveis que lhe tenham sido efectuadas no território do país por outros sujeitos passivos, ou que tenha incidido sobre a importação de bens no país, desde que esses bens e serviços sejam utilizados para os fins das operações referidas no n.° 3, alíneas a) e b), do artigo 17.° da Directiva 77/388/CEE ou das prestações de serviços referidas na alínea b) do artigo 1.°», isto é, em outras operações de carácter económico. O artigo 5.°, primeiro parágrafo, prevê, além disso, que este direito ao reembolso «será determinado nos termos do artigo 17.°... tal como é aplicado no Estado-Membro que efectua o reembolso».

6. No que respeita à regulamentação nacional, o órgão jurisdicional de reenvio e o Governo francês sublinham que o code général des impôts reconhece o direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado das operações efectuadas por sujeitos passivos, quando o imposto sobre o valor acrescentado incidiu sobre «os elementos do preço de uma operação sujeita a imposto» (artigo 271.°). O mesmo código alarga este direito também aos sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro (artigo 242.° OM) relativamente aos serviços que lhe foram prestados e os bens móveis que adquiriram ou importaram para França e utilizados em operações realizadas no estrangeiro, no caso em que estas «dariam direito à dedução se [o] local de imposição [do imposto sobre o valor acrescentado] fosse em França» [4].

7. Todas as partes que apresentaram observações são unânimes relativamente à interpretação, sem dúvida evidente, do artigo 17.°, n.° 3, alínea a), e das disposições de aplicação a ele relativas da Oitava Directiva (nomeadamente os artigos 2.° e 5.°), no sentido de reconhecer às sociedades estabelecidas num outro Estado-Membro diferente daquele do reembolso, precisamente, o direito ao reembolso, igualmente nos casos em que as operações finais realizadas pelo sujeito passivo no Estado-Membro de estabelecimento dão somente em parte direito à dedução, isto é, que elas só são parcialmente submetidas a um imposto ulterior dando, por conseguinte, origem ao direito ao reembolso parcial do imposto previamente cobrado.

4 — Artigo 271.° do code général des impôts prevê que: «O imposto sobre o valor acrescentado que incidiu sobre os elementos do preço de uma operação sujeita a imposto dá direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado que incide sobre esta operação. O direito à dedução tem início quando o imposto deduzível se torna exigível para o sujeito passivo». O artigo 242.° OM dispõe, além disso, que «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 ou, na sua falta, o seu domicílio ou a sua residência habitual e não realizaram aí durante o mesmo período entregas de bens ou prestações de serviços do âmbito de aplicação do imposto sobre o valor acrescentado, na acepção dos artigos 256.°, 256.°-A a 258.°-B, 259.° a 259.°-C do code général des impôts». Por fim, nos termos do artigo 242.° ON «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.° OM na medida em que esses bens ou serviços sejam utilizados para a realização ou para as necessidades: a) de operações cujo local de imposição se situa no estrangeiro mas que dariam à dedução se esse local de imposição fosse em França».

8. As partes fazem referência ao acórdão Debouche de 1996 [5], no qual o Tribunal de Justiça, interpretando, entre outras, as disposições supracitadas da Sexta Directiva e da Oitava Directiva, declarou que os sujeitos passivos estrangeiros têm direito ao reembolso num Estado-Membro diferente daquele em que estão estabelecidos quando não beneficiam de uma isenção para as operações efectuadas no Estado-Membro de estabelecimento e ligadas à aquisição de bens e à prestação de serviços para os quais o imposto sobre o valor acrescentado foi pago e que as mesmas despesas estão isentas no Estado de reembolso.

A este respeito, o Tribunal de Justiça apoiou-se essencialmente em duas considerações: em primeiro lugar, resulta do artigo 17.°, n.° 2, da Sexta Directiva que um sujeito passivo que beneficia de uma isenção por uma operação a jusante, qualquer que seja o lugar em que esta se realizou, não tem direito à dedução do imposto pago a montante [6]; em segundo lugar, as modalidades de aplicação do direito ao reembolso, tais como são indicadas na Oitava Directiva, não devem ser de natureza — e isto em conformidade com o quinto considerando da Oitava Directiva — a discriminar os sujeitos passivos «consoante o Estado-Membro em que se encontrem estabelecidos». Estas regras devem portanto ser indistintamente aplicáveis a todas as sociedades, quer estejam estabelecidas no território nacional ou num outro Estado-Membro, com a consequência de um sujeito passivo não estabelecido não poder solicitar o reembolso no que respeita a uma despesa que não é considerada isenta do imposto sobre o valor acrescentado, mesmo que ela seja efectuada por sujeitos passivos estabelecidos no território do país.

A conclusão do acórdão é muito clara sobre este ponto: o início do direito ao reembolso do imposto sobre o valor acrescentado supõe que duas condições estejam preenchidas, a saber, a operação final foi sujeita a imposto no Estado-Membro de estabelecimento e que o imposto cujo reembolso é solicitado seja deduzido igualmente pelos sujeitos passivos estabelecidos no território do Estado no qual o pedido a ela relativo é apresentado.

9. Tendo em conta a fonte do direito ao reembolso que a Sexta Directiva reconhece expressamente aos sujeitos passivos não estabelecidos, assim como o alcance deste mesmo direito, que, nos termos do artigo 17.°, cobre todas as operações intermediárias para as quais não é possível repercutir o imposto sobre o valor acrescentado na fase ulterior de produção ou de comercialização e, por conseguinte, sobre o preço final do produto — e isto independentemente de o Estado-Membro no qual estas operações são realizadas —, é perfeitamente evidente que o direito ao reembolso não pode ser excluído quando, como no caso em apreço, as operações efectuadas por um sujeito passivo no Estado-Membro de estabelecimento dão origem apenas em parte ao direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago pelas aquisições ou pelas prestações recebidas a montante num outro Estado-Membro.

5 — Acórdão de 26 de Setembro de 1996 (C-302/93, Colect., p. I-4495).

6 — No acórdão Debouche, o Tribunal de Justiça reenvia para o acórdão de 6 de Abril de 1995, BLP Group (C-4/94, Colect., p. I-983, n.° 28).

10. No processo em exame, portanto, trata-se antes de estabelecer quais são as regras aplicáveis para definir a percentagem do imposto sobre o valor acrescentado paga que deve ser reembolsada: este problema é objecto da segunda questão prejudicial.

11. Governo francês considera que o artigo 5.° da Oitava Directiva que prevê que o direito ao reembolso do imposto é aquele que «é aplicado no Estado-Membro que efectua o reembolso», implica a aplicação da legislação deste Estado para determinar, num caso como o que está em apreço, a parte do imposto sobre o valor acrescentado a reembolsar.

Uma tal interpretação não pode ser partilhada. Ela implica que todos os impostos a deduzir na medida em que foram pagos a título de despesas ligadas a operações sucessivas que, segundo a legislação do Estado de estabelecimento, dão lugar à dedução, poderiam não ser reembolsadas. A interpretação das disposições da Oitava Directiva, tal como proposta pelo Governo francês, teria consequentemente por efeito restringir o alcance do direito que o artigo 17.°, n.° 3, alínea a), da Sexta Directiva confere expressamente às sociedades. Ora, assim como o Tribunal de Justiça declarou no acórdão Debouche, supracitado, a Oitava Directiva — e portanto o seu artigo 5.° — contém disposições de aplicação da Sexta Directiva e não pode ser compreendida como um acto que modifica aquela. Antes de mais, não pode ter incidência no exercício dos direitos que foram reconhecidos na directiva precedente. Além disso, o artigo 5.° precisa, *expressis verbis*, que, para os fins da Oitava Directiva, «o direito ao reembolso do imposto será determinado nos termos do artigo 17.° da Directiva 77/388/CEE». Por conseguinte, não é duvidoso que a dedução do imposto deve ser apreciada segundo as disposições do Estado no qual é realizada a operação sucessiva, ligada às despesas efectuadas no Estado-Membro de reembolso.

12. Qual é, portanto, no caso em apreço, o campo de aplicação da legislação francesa, isto é, da legislação do Estado-Membro de reembolso? Sobre este ponto, partilhamos a posição da Comissão, segundo a qual, uma vez que foi estabelecido, segundo as disposições pertinentes do Estado-Membro de estabelecimento, a percentagem das operações que dão lugar à dedução, o Estado-Membro no qual o reembolso é solicitado poderá, em função desta percentagem reembolsável, excluir as despesas que, segundo a sua legislação nacional, não dão direito ao reembolso. Esta interpretação é coerente não só em relação àquela, já evocada acima, que o Tribunal de Justiça expôs no acórdão Debouche, mas igualmente em relação ao conteúdo da Sexta Directiva que prevê, no artigo 17.°, n.° 3, alínea a), que o imposto sobre o valor acrescentado é reembolsável na medida em que os bens e os serviços, para os quais a dedução é solicitada, foram utilizados em operações «que teriam conferido direito à dedução se essas operações tivessem sido realizadas no território do país», portanto excluídas aquelas para as quais um tal direito é excluído.

Esta conclusão encontra confirmação na 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[7], que prevê, no artigo 11.°, n.° 3, que «em caso de dedução parcial... o montante da dedução é determinado, provisoriamente, segundo critérios estabelecidos por cada Estado-Membro e regularizado depois do fim do ano quando for calculado o valor *pro rata* do ano de aquisição». Além disso, observar-se-á que o ponto 21, do anexo A, da Segunda Directiva prevê, expressamente, quanto à aplicação do artigo 11.°, n.° 2, ainda em relação ao direito à dedução, para os Estados-Membros a faculdade de «limitar o direito à dedução às operações relativas a bens cuja entrega no território do país esteja sujeita a imposto».

As directivas subsequentes em matéria de harmonização do imposto sobre o valor acrescentado não parecem ter modificado o alcance destas disposições e é portanto à luz destes princípios que se deve interpretar os artigos 2.° e 5.° da Oitava Directiva. Com efeito, lê-se nos considerandos desta última directiva que «é necessário evitar que um sujeito passivo estabelecido no território de um Estado-Membro suporte definitivamente o imposto que lhe foi facturado noutro Estado-Membro relativamente a entregas de bens ou a prestações de serviços» (segundo considerando) e que as regras comunitárias relativas à harmonização em matéria de reembolso não devem «ter como consequência a sujeição dos sujeitos passivos a um tratamento diferente, consoante o Estado-Membro em que se encontram estabelecidos» (quinto considerando).

Tendo em conta estas considerações, deve-se observar que a determinação da percentagem em questão deve ser feita na base da parte das operações que dão direito à dedução no Estado-Membro de estabelecimento do sujeito passivo; nos limites desta percentagem não são em qualquer caso reembolsadas as despesas isentas segundo as disposições do Estado-Membro no qual o reembolso é solicitado, disposições que devem em todos os casos ser indistintamente aplicáveis a todos os sujeitos passivos estabelecidos no território da Comunidade.

13. No quadro das observações orais que apresentou, o Governo francês declarou que a rejeição dos pedidos de reembolso apresentados pela sociedade Monte Dei Paschi di Siena é devida à dificuldade prática de calcular a percentagem de dedução. Esta percentagem, que resulta da relação entre o montante total anual do volume de negócios, excluído o imposto sobre o valor acrescentado, relativamente às operações dedutíveis, e o montante total anual do volume de negócios, excluído o imposto sobre o valor acrescentado, relativo às operações que não dão direito à dedução, deveria ser calculado com base em dados que não estavam disponíveis na época dos factos, a saber, o volume de negócios do sujeito passivo, o montante das diferentes operações e a natureza destas para efeitos da avaliação do direito à dedução ou para efeitos da avaliação da

7 — JO 1967, 71, p. 1303; EE 09 F1 p. 6.

isenção eventual. A dificuldade de dispor dos ditos elementos de base do cálculo tornavam indispensável e, por conseguinte, justificariam o recurso às disposições nacionais.

A este respeito, a sociedade demandada no processo principal contesta a insuficiência dos dados e alega que apresentou, em apoio dos seus pedidos assim como do recurso formulado na cour administrative d'appel, todas as declarações anuais dos rendimentos da sociedade, com cópias certificadas pelo ufficio IVA di Siena (Secção do IVA de Siena), do mesmo modo que os documentos de contabilidade relativos às operações para as quais o reembolso era pedido, e, mais especialmente, as certidões do presidente e do conselho fiscal do banco. A Comissão contestou igualmente as observações do Governo francês, observando que o sujeito passivo que solicita um reembolso é obrigado a fornecer todos os elementos relativos às operações realizadas, relativamente à sua natureza e ao montante do imposto sobre o valor acrescentado; este mesmo sujeito passivo deveria indicar em seguida a percentagem das operações para as quais o imposto sobre o valor acrescentado é dedutível, bem entendido com fundamento na legislação do Estado de estabelecimento, fornecendo todos os elementos de prova necessários. Em caso de dificuldade encontrada no cálculo da percentagem, as autoridades do Estado de reembolso podem dirigir-se às suas homólogas do Estado de estabelecimento e pedir todas as informações úteis.

Também quanto a este ponto, parece-nos que se pode aderir à tese da Comissão. A solução indicada pelo Governo francês relativa à dificuldade em obter os elementos necessários para o cálculo da parte do imposto reembolsável teria como consequência o não reconhecimento do direito ao reembolso do imposto sobre o valor acrescentado que incidiu sobre os bens e os serviços em todos os casos em que estes são utilizados por necessidade das operações sujeitas a imposto. Em contrapartida, é correcto considerar que incumbe ao sujeito passivo fornecer os elementos de informação necessários. Com efeito, nos termos do artigo 3.° da Oitava Directiva, o sujeito passivo é obrigado a juntar ao pedido de reembolso «os originais das facturas ou dos documentos de importação» e deve além disso «justificar, mediante um certificado emitido pela administração do Estado onde se encontra estabelecido, a sua sujeição ao imposto sobre o valor acrescentado nesse Estado». De resto, assim como a Comissão sublinha, nada se opõe a que, em caso de dificuldade na recolha dos dados regulamentares ou factuais, as autoridades nacionais possam dirigir-se às suas homólogas no Estado de estabelecimento.

Conclusão

14. Tendo em atenção as considerações que precedem, propomos que se responda do modo seguinte às questões prejudiciais colocadas pelo Conseil d'État:

«Os artigos 2.° e 5.° 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 interpretadas no sentido de

— o sujeito passivo que realiza no Estado-Membro de estabelecimento operações que estão em parte isentas tem direito ao reembolso do imposto sobre o valor acrescentado pelas despesas realizadas num outro Estado-Membro diferente daquele em que tem o estabelecimento, e isto apenas relativamente à percentagem das despesas dedutíveis na medida em que elas não são efectuadas para realizar operações isentas segundo a legislação em vigor no Estado-Membro de estabelecimento;

— a determinação desta percentagem deve ser efectuada com base no *pro rata* das operações que dão direito à dedução no Estado-Membro de estabelecimento; nos limites desta percentagem, as despesas isentas segundo as disposições do Estado-Membro no qual o reembolso é solicitado não são de qualquer modo reembolsáveis.»