CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL GIUSEPPE TESAURO

apresentadas em 1 de Fevereiro de 1996 *

1. O presente pedido prejudicial submetido ao Tribunal de Justiça pelo Gerechtshof te 's-Gravenhage incide sobre a interpretação do artigo 17.°, n.os 2 e 3, alínea a), da Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, Sexta Directiva 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 (a seguir «Sexta Directiva») [1], e dos artigos 3.°, alínea b), e 5.°, primeiro parágrafo, da Directiva 79/1072/CEE do Conselho, de 6 de Dezembro de 1979, Oitava Directiva 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 (a seguir «Oitava Directiva») [2].

2. Para apreciar as razões que levaram o órgão jurisdicional nacional a efectuar o reenvio em causa, é útil recordar brevemente as pertinentes disposições comunitárias, na versão em vigor no momento dos factos em causa no processo principal, e também esses factos.

3. O artigo 17.° da Sexta Directiva, na parte que aqui interessa, dispõe que:

«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;

...

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.° 2, na medida em que os bens e os serviços sejam utilizados para efeitos:

a) Das operações relativas às actividades económicas, previstas no n.° 2 do arti-

* Língua original: italiano.

1 — JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

2 — JO L 331, p. 11; EE 09 F1 p. 116.

go 4.°, efectuadas no estrangeiro, que teriam conferido direito à dedução se essas operações tivessem sido realizadas no território do país;

...

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.° 3, em favor dos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país.»

Tais modalidades foram adoptadas pelo Conselho na Oitava Directiva. O artigo 2.° desta estatui que «cada um dos Estados-Membros reembolsará o sujeito passivo não estabelecido no território do país, mas estabelecido noutro Estado-Membro, nos termos a seguir indicados, do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido sobre as prestações de serviços ou as entregas de bens móveis que lhe tenham sido efectuadas no território do país por outros sujeitos passivos... 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...».

Quanto às condições a que está sujeito o reembolso, precisa o artigo 3.° em particular que:

«Para beneficiar do reembolso, o sujeito passivo referido no artigo 2.° que não tenha efectuado qualquer entrega de bens ou prestação de serviços que se considere ter sido realizada no território do país deve:

...

b) Justificar, mediante um certificado emitido pela administração do Estado onde se encontra estabelecido, a sua sujeição ao imposto sobre o valor acrescentado nesse Estado. Todavia, quando o serviço competente referido no primeiro parágrafo do artigo 9.° se encontre já de posse da referida justificação, o sujeito passivo não será obrigado a apresentar uma nova justificação durante o período de um ano a contar da data da emissão do primeiro certificado pela administração do Estado onde se encontra estabelecido. Os Estados-Membros não emitirão certificados relativamente aos sujeitos passivos que beneficiem de isenção do imposto por força do n.° 2 do artigo 24.° da Directiva 77/388/CEE (que estabelece um regime transitório a favor das pequenas empresas);

c) Certificar, mediante declaração por escrito, que não efectuou qualquer entrega de bens ou prestação de serviços que se considere ter sido realizada no território do país...»

No primeiro parágrafo do artigo 5.°, prevê-se, além disso, que «para efeitos do disposto na presente directiva, o direito ao reembolso do imposto será determinado nos termos do artigo 17.° da Directiva 77/388/CEE, tal como é aplicado no Estado-Membro que efectua o reembolso».

4. Passemos aos factos que estão na origem do presente processo. E. Debouche, advogado estabelecido na Bélgica e recorrente no processo principal, alugou, numa sociedade de *leasing* nos Países Baixos, um veículo automóvel que utilizava exclusivamente para a sua actividade profissional na Bélgica. Em Janeiro de 1991, E. Debouche apresentou à administração neerlandesa um pedido para obter o reembolso do IVA que lhe tinha sido facturado sobre o preço de locação da viatura no período de 1 de Janeiro a 31 de Outubro de 1990. A esse pedido, apresentado nos termos dos artigos 17.° e 33.° da Wet op de omzetbelasting (lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios) de 1968, artigos que transpuseram para o ordenamento neerlandês as disposições da Oitava Directiva, estava anexado o certificado da qualidade de sujeito passivo, passado, em conformidade com o exigido pela mesma directiva, pela administração belga. Dele resulta que o recorrente «não está sujeito ao imposto sobre o valor acrescentado na Bélgica, porque efectua prestações de serviço isentas por aplicação do artigo 28.°, n.° 3, alínea b), e do Anexo F da Sexta Directiva IVA, de 17 de Maio de 1977 (77/388/CEE)» [3]. Com base neste certificado, a administração fiscal neerlandesa indeferiu o pedido de reembolso.

5. No recurso posteriormente interposto para o Gerechtshof te 's-Gravenhage, E. Debouche contestou tal decisão, alegando que, por força do artigo 3.°, alínea b), da Oitava Directiva, devem ser considerados sujeitos passivos para efeitos de IVA, e portanto com direito a reembolso, todas as pessoas que, com base no artigo 4.°, n.° 1, da Sexta Directiva, possuam a qualidade de sujeitos passivos de imposto no país em que estão estabelecidas, ou seja, todas as pessoas que aí exerçam uma actividade económica independente. Seria, pelo contrário, irrelevante a circunstância de os interessados efectuarem operações tributáveis no país de estabelecimento e serem, efectivamente, sujeitos passivos do imposto.

E. Debouche sustentava, além disso, que o reenvio operado pelo artigo 5.° da Oitava Directiva para o artigo 17.° da Sexta, «tal como é aplicado no Estado-Membro que efectua o reembolso», para determinação do conteúdo concreto do direito a reembolso, só pode ser entendido no sentido de que o reembolso do imposto se deve efectuar em todos os casos em que a actividade do requerente lhe daria o direito a deduzir o imposto pago a montante, quando essa actividade ocorresse no país em que o reembolso é solicitado. Não deveriam, portanto, ser de algum modo tidos em consideração os eventuais regimes especiais de exclusão ou de isenção do imposto previstos na legislação do Estado de residência do requerente. Por conseguinte, uma vez que as prestações de serviços dos

3 — A Bélgica serviu-se, de facto, da faculdade reconhecida aos Estados-Membros, durante o período transitório, pelo artigo 28.°, n.° 3, da Sexta Directiva, para continuar a isentar uma série de operações constantes do Anexo F da directiva, em especial, para o que aqui interessa e como expressamente prevê o n.° 2 do anexo, as prestações de advogados.

advogados estão sujeitas a IVA nos Países Baixos, a administração neerlandesa devia conceder ao advogado belga o reembolso do imposto aplicado a serviços fornecidos dentro desse país e utilizados para operações na Bélgica, na medida em que o direito à dedução seria reconhecido se as mesmas operações tivessem sido efectuadas nos Países Baixos.

6. Em tais circunstâncias, considerando o Gerechtshof te 's-Gravenhage que a solução do litígio dependia da interpretação das disposições conjugadas da Sexta e da Oitava Directiva IVA, decidiu suspender a instância e solicitar ao Tribunal de Justiça, fundamentalmente, que precise as condições a que está subordinado o direito à obtenção do reembolso do IVA pago num Estado-Membro diferente daquele em que o interessado fixou residência. Em especial, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se, com base na Oitava Directiva, um particular tem o direito de obter o reembolso do IVA pago num Estado-Membro diferente daquele em que reside, ainda que não tenha qualquer direito a dedução nem a reembolso de imposto no Estado-Membro de residência, pelo facto de desenvolver operações isentas por força da legislação nacional em vigor.

7. Para responder à questão, é oportuno precisar, em primeiro lugar, a relação existente entre a Sexta e a Oitava Directiva IVA, bem como os objectivos prosseguidos pela regulamentação em questão.

Ora, a fim de assegurar a efectiva neutralidade do IVA nas trocas intracomunitárias de bens e serviços e contribuir desse modo para a integração económica dos Estados-Membros, o artigo 17.° da Sexta Directiva reconheceu, nomeadamente, a um sujeito passivo, por um lado, o direito a obter o reembolso pago a montante por bens e serviços utilizados em operações que realizou no estrangeiro, que teriam conferido direito à dedução se essas operações tivessem sido realizadas no país e, por outro lado, o direito ao reembolso do imposto pago num país diferente do da residência. Quanto a estasegunda hipótese, todavia, o n.° 4 do artigo 17.° exige um acto subsequente de harmonização a nível comunitário das modalidades de reembolso e autoriza os Estados-Membros, até à entrada em vigor dessa regulamentação, a fixarem eles próprios as suas condições e limites.

Resulta com clareza da disposição em análise que o reembolso do IVA aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país responde à mesma lógica e, portanto, está subordinado às mesmas regras aplicáveis à dedução a que procede o sujeito passivo residente no país. Como é sabido, o mecanismo do IVA consente que todos os sujeitos passivos deduzam do imposto de que são devedores, e que transferem para o seu próprio cessionário, o imposto que lhes foi cobrado pelo seu próprio fornecedor: deste modo, a aplicação do imposto, que em definitivo onera o consumidor final que já o não pode repercutir, não tem qualquer incidência nos sujeitos que intervêm no processo de produção e distribuição, na medida em que cada um recupera, transferindo-a para o adquirente, a totalidade do imposto, que em parte pagou ao seu fornecedor e em parte pagou ao fisco. É ao mesmo princípio, ou seja, o da neutra-

lidade do imposto no plano da concorrência [4], que obedece o mecanismo do reembolso do n.º 4 do artigo 17.º, que, no quadro da realização do mercado interno, se destina a impedir que o imposto pago a montante fique a cargo do sujeito passivo, quando adquire bens ou serviços necessários ao exercício da sua actividade num país diferente daquele em que está estabelecido. É, portanto, claro que, na lógica do sistema, os dois mecanismos da dedução e do reembolso do imposto são equivalentes entre si.

8. As modalidades de aplicação do artigo 17.º, n.º 4, foram adoptadas, como já foi dito, na Oitava Directiva, que tem naquela norma a sua base jurídica. Da fundamentação, em especial, dos segundo e terceiro «considerandos», resulta que esta visa «pôr termo às divergências entre as disposições actualmente em vigor nos Estados-Membros e que estão por vezes na origem de desvios de tráfego e de distorções de concorrência» e «evitar que um sujeito passivo estabelecido no território de um Estado-Membro suporte definitivamente o imposto que lhe foi facturado noutro Estado-Membro... ficando desse modo sujeito a dupla tributação».

4 — V., quanto a este ponto, o acórdão de 12 de Junho de 1979, Nederlandse Spoorwegen (126/78, Recueil, p. 2041, em especial, n.os 6 e 7); v., também, para uma reafirmação recente do princípio, os acórdãos de 22 de Junho de 1993, Sofitam (C-333/91, Colect., p. I-3513, em especial, n.º 10); de 2 de Agosto de 1993, Lange (C-111/92, Colect., p. I-4677, em especial, n.os 16 e 17); e de 6 de Abril de 1995, BLP Group (C-4/94, Colect., p. I-983, em especial, n.º 26).

Tendo em consideração, portanto, o objectivo da Oitava Directiva, ou seja, completar a disciplina da Sexta Directiva com a harmonização das modalidades de reembolso do IVA a sujeitos passivos não residentes, para obviar ao problema da dupla tributação no interior da Comunidade, as disposições nela contidas apenas podem ser interpretadas, como sustentaram a Comissão e os Governos neerlandês e português no decurso do processo, à luz dos princípios do sistema comunitário do IVA fixados na Sexta Directiva.

9. Ora, com base no artigo 17.º, n.º 2, para o qual remete indirectamente o n.º 4 do mesmo artigo por via do n.º 3, um sujeito passivo apenas está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor o IVA devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido ou venham a ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo, quando os bens e serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis. Por outras palavras, o imposto a montante só pode ser deduzido quando os bens e serviços a que foi aplicado constituem «elementos do preço» de uma operação tributável.

A letra da disposição, tal como a lógica do sistema, não deixam qualquer dúvida quanto ao facto de que não pode beneficiar do direito a dedução uma pessoa a considerar em princípio como sujeito passivo, quando exerce uma actividade económica na acepção do artigo 4.º da mesma directiva, mas cujas operações estão isentas com base na legis-

lação comunitária. Esse *sujeito passivo isento*, não tendo a possibilidade de transferir o IVA para terceiros aparece, de facto, como consumidor final [5].

10. Importa referirmo-nos aos mesmos princípios para determinar se uma pessoa tem direito ao reembolso de IVA, dada a similitude entre as duas hipóteses. Isso parece-me confirmado pela própria redacção da Oitava Directiva que, no artigo 3.°, alínea b), subordina o direito ao reembolso à apresentação pelo sujeito passivo de um «certificado emitido pela administração do Estado onde se encontra estabelecido, (comprovando) a sua sujeição ao imposto sobre o valor acrescentado nesse Estado».

E. Debouche tinha todavia invocado exactamente esta disposição, em especial a versão inglesa da mesma, segundo a qual o demandante deve «produce evidence... that he is a taxable person for the purposes of value added tax in that State» («justificar... a sua sujeição ao imposto sobre o valor acrescentado nesse Estado»), em apoio da tese segundo a qual, para efeitos de reembolso, é suficiente demonstrar a qualidade de sujeito passivo do imposto na acepção do artigo 4.° da Sexta Directiva. Ora, é verdade que a formulação do artigo 3.°, alínea b), não é também unívoca em todas as versões linguísticas da directiva: embora, com efeito, o uso do particípio passado na maior parte delas, por exemplo, nas versões francesa («tout assujetti... doit... justifier... qu'il est *assujetti* à la taxe sur la valeur ajoutée dans cet État»), italiana («ogni soggetto passivo... deve... comprovare... che egli è *assoggettato* all'imposta sul valore aggiunto in tale Stato»), neerlandesa («een belastingsplichtige... moet... aantonen dat hij in die Staat *onderworpen* is aan de belasting over de toegevoegde waarde») e espanhola («todo sujeto passivo... estará obligado a... justificar... que está *sometido* al impuesto sobre el valor añadido en dicho Estado»), torne manifesta a intenção de subordinar o nascimento do direito ao reembolso do sujeito passivo ao cumprimento de operações tributáveis no país de residência, pode todavia admitir-se que outras versões linguísticas, especialmente a inglesa, mas também a alemã, segundo a qual o demandante deve provar «daß er Mehrwertsteuerpflichtiger dieses Staates ist», se prestam a uma ambiguidade interpretativa.

Ora, de acordo com a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, em caso de divergência entre as diversas versões linguísticas de uma norma comunitária, a necessidade de uma aplicação uniforme exclui que ela seja considerada isoladamente numa das suas versões e exige que seja interpretada em função quer da vontade efectiva do legislador quer do fim por ele pretendido [6]. À luz das considerações que precedem, pode-se, sem mais, reter como mais condizente com a lógica do sistema comunitário do IVA e dos objectivos específicos da Oitava Directiva, em especial o de evitar distorções da concorrência, uma interpretação do artigo 3.°, alínea b), que condicione o direito ao

5 — V., a esse propósito, o acórdão de 19 de Janeiro de 1982, Becker (8/81, Recueil, p. 53), e o acórdão BLP Group, já referido na nota 4.

6 — V. acórdãos de 12 de Novembro de 1969, Stauder (29/69, Colect., p. 157, em especial, n.os 3 e 4); de 28 de Março de 1985, Comissão/Reino Unido (100/84, Recueil, p. 1169, em especial, n.° 17); e de 17 de Outubro de 1991, Comissão/Dinamarca (C-100/90, Colect., p. I-5089, em especial, n.os 7 e 8).

reembolso ao efectivo cumprimento de operações tributáveis pelo sujeito passivo no país em que está estabelecido. Com efeito, se tal direito fosse reconhecido em casos como o vertente, ou seja, a favor de uma pessoa que efectuou prestações isentas de imposto, o resultado a que, em última análise, se chegaria seria a aplicação à sua actividade da chamada taxa zero, ou seja, a isenção com direito a dedução do imposto pago a montante, prática proibida de modo geral pela Sexta Directiva [7].

11. Não parece que possam ser retirados argumentos em apoio da tese oposta do inciso final do artigo 3.°, alínea b), segundo o qual «os Estados-Membros não emitirão certificados relativamente aos sujeitos passivos que beneficiem de isenção do imposto por força do n.° 2 do artigo 24.° da Directiva 77/388/CEE», disposição que, como é sabido, estabelece medidas especiais a favor das pequenas empresas. Ora, o recorrente no processo principal sustenta que se deve deduzir, *a contrario*, desta disposição que o certificado em causa deve ser passado a todos os sujeitos passivos que cabem no âmbito de aplicação do IVA na acepção do artigo 4.° desta directiva, mas que beneficiam de uma franquia com base em disposições diversas da aí mencionada. É difícil sustentar, ainda com base na génese da norma, que seja este o escopo prosseguido pelo legislador comunitário.

De facto, o inciso em questão não constava da proposta da Oitava Directiva apresentada pela Comissão [8], que, no relatório que a acompanhava [9], se tinha antes declarado favorável ao reconhecimento do direito ao reembolso do IVA às pequenas empresas isentas por força do artigo 24.°, n.° 2, da Sexta Directiva. No entendimento da Comissão, o reembolso não teria implicado distorções da concorrência, na medida em que era sempre necessário, para que a regulamentação fosse aplicável, que o demandante não tivesse efectuado qualquer operação tributável no país de reembolso. Ora, a última frase foi inserida no texto final adoptado pelo Conselho exactamente para evitar qualquer dúvida quanto à vontade de excluir o reembolso a favor de todos os sujeitos passivos que de algum modo beneficiassem de uma franquia [10]. Este argumento literal não pode, portanto, ser validamente utilizado para corroborar uma tese interpretativa em evidente oposição com a vontade manifestada pelo legislador comunitário.

12. Em apoio desta tese, também não se pode chamar à colação o primeiro parágrafo do artigo 5.° da Oitava Directiva, segundo o qual «o direito ao reembolso do imposto será determinado nos termos do artigo 17.° da Directiva 77/388/CEE, *tal como é aplicado no Estado-Membro que efectua o reembolso*», para daí deduzir que o reembolso do IVA, nas hipóteses consideradas pela regulamentação em questão, é regido inteiramente

7 — V., a esse propósito, o artigo 28.°, n.° 2, da Sexta Directiva.

8 — JO 1978, C 26, p. 5.

9 — COM(77) 721 final, de 3 de Janeiro de 1978. Este documento está publicado na *Intertax — European Tax Review*, 1978, p. 47.

10 — V., a esse propósito, Terra e Kajus — «A guide to the European VAT Directives; commentary on the value added tax of the European Community», Amsterdão, 1993, cap. XI, pp. 97 e segs.

pela legislação do Estado-Membro em que é pedido, tendo portanto em conta exclusivamente os eventuais regimes especiais e de isenção nela previstos. Nesta base, portanto, o reembolso deveria ser concedido em todos os casos em que o demandante tivesse direito a deduzir o imposto a montante se efectuasse a sua actividade no país de reembolso.

Semelhante leitura do primeiro parágrafo do artigo 5.° não me parece correcta. De facto, a disposição em questão, tal como o regime da Oitava Directiva no seu conjunto, deve ser interpretada à luz dos princípios fixados na Sexta Directiva. Ora, o direito à dedução ou ao reembolso do imposto pago a montante, só quando os bens e serviços a que se referem sejam utilizados nas operações tributáveis do sujeito passivo, é que constitui, como já foi dito, um dos pontos cardeais do sistema comunitário do IVA.

Na realidade, como confirma o relatório que acompanha a proposta da Comissão, o primeiro parágrafo do artigo 5.° [11] tem um objectivo diverso. Na falta de uma completa harmonização do direito à dedução, havia, com efeito, que determinar se uma despesa devia ser incluída entre as que concediam o direito ao reembolso do IVA a ela ligado, com base no regime de dedução em vigor no Estado em que o demandante está estabelecido ou, pelo contrário, com base no regime do Estado de reembolso. O legislador comunitário optou pela segunda alternativa, com a consequência de o sujeito passivo não estabelecido não poder obter o reembolso do IVA relativo a despesas excluídas do direito a dedução no país de reembolso, ainda que a dedução tivesse sido admitida no país onde está estabelecido. O artigo 5.° tem, portanto, como escopo precisar os montantes que dão direito ao reembolso, mas não incide de modo nenhum sobre as condições de nascimento do direito fixadas na Sexta Directiva.

13. Não parece, por outro lado, que as conclusões a que chego sejam infirmadas pelas objecções suscitadas pelo Governo alemão, relativas às dificuldades que as autoridades fiscais dos Estados-Membros encontram quando têm que verificar, antes de efectuar o reembolso do IVA, se um sujeito passivo não estabelecido no território do país é devedor do imposto no país em que está estabelecido; isto tendo em conta, em especial, a rapidez da evolução que caracteriza todos os ordenamentos jurídicos nacionais neste sector e o número de pedidos de reembolso apresentados todos os anos. Quanto a esse aspecto, saliento, por um lado, que a solução dos problemas jurídicos não pode, em todo o caso, ser condicionada por problemas práticos e, por outro lado, que o próprio certificado previsto no artigo 3.°, alínea b), deve, em larga medida, obviar às dificuldades ligadas a tal verificação.

14. Por outro lado, nem sequer interpretando os artigos 3.°, alínea b), e 5.°, primeiro parágrafo, da Oitava Directiva no sentido adiantado, é eliminado com certeza o risco

11 — É oportuno assinalar que o texto do primeiro parágrafo do artigo 5.° da Oitava Directiva, tal como foi adoptado, é idêntico ao da proposta inicial da Comissão.

de distorções de concorrência ou de desvios do tráfego nas trocas intracomunitárias. Isso pode verificar-se, tendo em conta, designadamente, que, à luz do estatuído no primeiro parágrafo do artigo 5.° e da ainda parcial harmonização da regulamentação em matéria de direito à dedução, um sujeito passivo pode ser levado a adquirir os bens e serviços necessários à sua actividade nos países em que o regime do direito da dedução é mais favorável.

Na realidade, é claro que a neutralidade do IVA, elemento que justificou em larga medida a sua criação, só pode ser assegurada perfeitamente na ausência de qualquer tipo de auxílios e de regimes especiais e por meio de uma harmonização completa do direito à dedução. Esse resultado só será, no entanto, completamente alcançado com a eliminação dos regimes transitórios que o artigo 28.°, n.° 3, em conjugação com o Anexo F, ainda autoriza.

15. Não me parece que, por outro lado, se possa afirmar, como aconteceu, no entanto, no decurso do processo, que a solução interpretativa proposta acaba, em última análise, por reservar aos Países Baixos um tratamento diverso e menos favorável em matéria de reembolso aos advogados estabelecidos na Bélgica, em relação ao previsto para os advogados «nacionais». Com efeito, como tive ocasião de precisar, o pressuposto para a aplicação da Oitava Directiva é que o sujeito passivo não estabelecido não tenha efectuado operações tributáveis no país de reembolso. Se, todavia, o advogado belga efectua prestações de serviços nos Países Baixos, esse direito é-lhe reconhecido, como foi justamente sublinhado pela Comissão, por força das disposições conjugadas do artigo 21.°, n.° 1, alínea b), da Sexta Directiva e dos artigos 1.°, alínea b), e 2.°, *in fine,* da Oitava Directiva. A primeira norma prevê, de facto, que o devedor do imposto é o destinatário do serviço quando o prestador seja um sujeito passivo residente no estrangeiro, enquanto as segundas equiparam, para efeitos de reembolso, a situação do sujeito passivo não estabelecido, que prestou um dos serviços citados no artigo 21.°, n.° 1, alínea b), à de uma pessoa que não realizou nenhuma operação tributável no país de reembolso.

Por conseguinte, em todos os casos, o direito à dedução ou ao reembolso só seria reconhecido ao advogado belga, como ao advogado neerlandês, na medida em que o sujeito passivo realizasse operações sujeitas a imposto. O que está em perfeita sintonia com os princípios estabelecidos pela Sexta Directiva.

16. Não posso, por último, acolher a objecção, suscitada pelo recorrente no processo principal e pelo Governo alemão, de que a interpretação proposta está em contradição com o artigo 3.°, n.° 2, da Directiva 86/560/CEE [12] relativa ao reembolso do IVA aos sujeitos passivos não estabelecidos no território da Comunidade, segundo o qual «o reembolso não pode ser concedido em

12 — Directiva do Conselho, de 17 de Novembro de 1986, Décima terceira Directiva relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território da Comunidade (JO L 326, p. 40).

condições mais favoráveis que as aplicadas aos sujeitos da Comunidade». A este propósito, foi sublinhado que, para efeitos do reembolso do IVA, os sujeitos passivos não estabelecidos na Comunidade e que, analogamente ao previsto na Oitava Directiva para os residentes, não tenham realizado operações tributáveis no país de reembolso, devem limitar-se a provar, por força do artigo 3.°, n.° 1, da Directiva 86/560, que exercem uma actividade económica na acepção do artigo 4.°, n.° 1, da Sexta Directiva. Não lhes é, portanto, pedido que demonstrem estar sujeitos a um imposto equiparável ao IVA no país em que estão estabelecidos. Daí decorre que a tomada em consideração, para os operadores comunitários, da sua efectiva sujeição ao imposto em causa no país de residência, pode traduzir-se, como no caso vertente, pela aplicação de condições de reembolso mais restritivas e menos favoráveis que as aplicáveis em casos análogos aos não-comunitários.

Tal argumento não me parece fundado, porquanto a discussão não versa sobre as condições concretas do reembolso, que têm a ver com o já referido artigo 3.°, n.° 2, mas sobre a titularidade do respectivo direito que, dada a natureza diferente da relação com a Comunidade que têm as pessoas nela estabelecidas e as nelas não estabelecidas, obedece necessariamente a pressupostos diversos.

17. À luz das observações que precedem, considero, portanto, que se deve responder ao órgão jurisdicional nacional, nos seguintes termos:

«As disposições conjugadas dos artigos 3.°, alínea b), e 5.°, primeiro parágrafo, da Directiva 79/1072/CEE do Conselho, de 6 de Dezembro de 1979, Oitava Directiva 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, e do artigo 17.°, n.^{os} 2 e 3, alínea a), da Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, Sexta Directiva 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, devem ser interpretadas no sentido de que, para beneficiar do reembolso do IVA num Estado-Membro diferente daquele em que está estabelecido, um sujeito passivo deve ser titular do correspondente direito à dedução do imposto pago a montante no Estado em que está estabelecido.»