CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL NILO JÄÄSKINEN apresentadas em 20 de Maio de 2010[1]

1. A presente acção por incumprimento tem por objecto o direito de os sujeitos passivos de países terceiros, estabelecidos fora da União Europeia, que prestem serviços financeiros e de seguros a clientes também estabelecidos fora da UE, deduzirem ou obterem o reembolso do IVA pago a montante que incida sobre bens e serviços obtidos na UE.

2. A Comissão solicita ao Tribunal de Justiça que declare que, ao negar o reembolso do imposto pago a montante no que respeita a determinadas operações, o Reino Unido não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do disposto nos artigos 169.º, 170.º e 171.º da Directiva IVA [2] e no artigo 2.º, n.º 1, da Décima Terceira Directiva IVA [3].

3. Todos os sujeitos passivos têm, ao abrigo do disposto nos artigos 169.º e 170.º da Directiva IVA, direito a deduzir ou a obter o reembolso do imposto pago a montante nas três situações enunciadas no artigo 169 [4]. O artigo 169.º, alínea c), da Directiva IVA [5] diz respeito às operações financeiras e de seguros em que o cliente esteja estabelecido fora da UE.

4. Todavia, as normas de aplicação para a obtenção de reembolso [6], previstas na Décima Terceira Directiva IVA relativamente a sujeitos passivos de países terceiros, não referem a possibilidade de se obter o reembolso no caso de operações financeiras ou de seguros. O artigo 2.º, n.º 1, da referida directiva dispõe que os Estados-Membros devem reembolsar o IVA tributado desde que os bens ou serviços sejam utilizados para efeitos das operações previstas no artigo 169.º, alíneas a) e b), da Directiva IVA [7], não fazendo qualquer

1 — Língua original: inglês.

2 — Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1; a seguir «Directiva IVA»), que substitui o artigo 17.º, n.ºs 3 e 4, 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Directiva IVA»).

3 — Décima terceira Directiva 86/560/CEE do Conselho, de 17 de Novembro de 1986, 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; a seguir «Décima Terceira Directiva IVA»).

4 — Artigos 169.º e 170.º da Directiva IVA (ex-artigo 17.º, n.º 3, da Sexta Directiva IVA).

5 — Ex-artigo 17.º, n.º 3, alínea c), da Sexta Directiva IVA.

6 — Por força do artigo 171.º da Directiva IVA (ex-artigo 17.º, n.º 4, da Sexta Directiva IVA), que se refere à Oitava Directiva 79/1072/CEE do Conselho, de 6 de Dezembro de 1979, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Regras sobre o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país (JO L 331, p. 11; EE 09 F1 p. 116), e à Décima Terceira Directivas IVA.

7 — Ex-artigo 17.º, n.º 3, alíneas a) e b), da Sexta Directiva IVA.

referência expressa aos serviços financeiros e de seguros previstos na alínea c).

I – Quadro jurídico

Direito comunitário

5. A Comissão considera que as operações financeiras e de seguros devem estar abrangidas pelo artigo 2.º, n.º 1, da Décima Terceira Directiva IVA, porquanto essa é uma obrigação inerente à lógica do sistema do IVA.

Sexta Directiva IVA e Directiva IVA

8. A origem e o âmbito do direito à dedução foram pela primeira vez definidos no artigo 17.º da Sexta Directiva IVA [8]. A Directiva IVA, que entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2007 [9], reformulou a Sexta Directiva IVA, mas sem pretender introduzir alterações substanciais [10]. As disposições correspondentes ao artigo 17.º da Sexta Directiva IVA

6. O Reino Unido, por seu turno, alega que a sua legislação está conforme à letra do artigo 2.º, n.º 1, da Décima Terceira Directiva IVA e que, por conseguinte, não violou o direito comunitário.

7. Assim sendo, o Tribunal de Justiça depara-se com uma escolha simultaneamente simples e difícil entre uma interpretação literal e uma interpretação teleológica da disposição, que poderá ser mais adequada ao sistema do IVA visto como um todo.

8 — O artigo 17.º, n.ºs 2, 3 e 4, foram alterados pelo artigo 28.º F da Sexta Directiva IVA, que foi aditado por três directivas: a Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva 77/388/CEE (JO L 376, p. 1); a Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995, que altera a Directiva 77/388/CEE e introduz novas medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado – âmbito de aplicação de certas isenções e regras práticas para a sua aplicação (JO L 102, p. 18); e a Directiva 2004/66/CE do Conselho, de 26 de Abril de 2004, que adapta as Directivas 1999/45/CE, 2002/83/CE, 2003/37/CE e 2003/59/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, bem como as Directivas 77/388/CEE, 91/414/CEE, 96/26/CE, 2003/48/CE e 2003/49/CE do Conselho, nos domínios da livre circulação de mercadorias, livre prestação de serviços, agricultura, política de transportes e fiscalidade, em virtude da adesão da República Checa, da Estónia, de Chipre, da Letónia, da Lituânia, da Hungria, de Malta, da Polónia, da Eslovénia e da Eslováquia (JO L 168, p. 35).

9 — Artigo 413.º da Directiva IVA.

10 — Primeiro e terceiro considerandos da Directiva IVA.

constam agora dos artigos 168.º a 171.º da Directiva IVA [11].

9. Nos termos dos artigos 169.º e 170.º da Directiva IVA [12] todos os sujeitos passivos têm «direito a deduzir» ou a «obter o seu reembolso» por bens e serviços utilizados para os fins das operações seguintes [13]:

«a) Operações relacionadas com as actividades referidas no segundo parágrafo do n.º 1 do artigo 9.º [14], efectuadas fora do Estado-Membro em que esse imposto é devido ou pago, que teriam conferido direito a dedução se tivessem sido efectuadas nesse Estado-Membro;

b) [...] [15];

c) Operações isentas em conformidade com as alíneas a) a f) do n.º 1 do artigo 135.º [16], quando o destinatário se encontre estabelecido fora da [UE] ou quando tais operações estejam directamente ligadas a bens que se destinem a ser exportados para fora da [UE].»

10. O artigo 171.º da Directiva IVA [17] dispõe que «O reembolso do IVA [...] é efectuado de acordo com as normas de aplicação previstas na» Oitava Directiva IVA (em relação a sujeitos passivos estabelecidos na UE), e na Décima Terceira Directiva IVA (em relação a sujeitos passivos estabelecidos fora da UE).

11 — Nos termos do anexo XII da Directiva IVA, intitulado «Quadro de Correspondência», o artigo 28.º F, n.º 1, da Sexta Directiva IVA, que substitui o artigo 17.º, n.º 3, alíneas a), b) e c), da Sexta Directiva IVA, corresponde ao artigo 169.º, alíneas a), b) e c), e ao artigo 170.º, alíneas a) e b), da Directiva IVA. O artigo 28.º, n.º 1, da Sexta Directiva IVA, que substitui o artigo 17.º, n.º 4, da Sexta Directiva IVA, corresponde ao artigo 171.º da Directiva IVA.

12 — Ex-artigo 17.º, n.º 3, da Sexta Directiva IVA.

13 — É interessante notar que, enquanto a Sexta Directiva IVA, na sua versão inglesa, se refere a «right» (direito) à dedução ou ao reembolso, a Directiva IVA utiliza a expressão «entitlement» (direito) à dedução ou ao reembolso. Todavia, não considero que este aspecto crie uma diferença de carácter substantivo no teor destas disposições, já que essa alteração não foi expressamente indicada pelo legislador.

14 — Esta disposição define como actividade económica qualquer actividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais, incluindo a exploração de um bem incorpóreo com o fim de auferir receitas.

15 — Esta alínea não é relevante para os presentes efeitos. Trata das operações isentas, a saber: operações relacionadas com a entrega intracomunitária de bens; determinadas prestações de serviços de transporte e transporte internacional; importações; determinadas operações assimiladas a exportações; prestações de serviços efectuadas por intermediários; e operações relacionadas com o tráfego internacional de bens.

16 — Ex-artigo 13.º B, alíneas a) e d), da Sexta Directiva IVA, ou seja, operações financeiras e de seguros.

17 — Ex-artigo 17.º, n.º 4, da Sexta Directiva IVA.

Oitava Directiva IVA

11. Dispõe o artigo 2.º 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, ou que tenha incidido sobre a importação de bens no país, desde que esses bens e serviços sejam utilizados para os fins das operações referidas no n.º 3, alíneas a) e b), do artigo 17.º da [Sexta Directiva IVA] ou das prestações de serviços referidas na alínea b) do artigo 1.º»

Décima Terceira Directiva IVA

12. O artigo 2.º, n.º 1, da Décima Terceira Directiva IVA tem uma redacção semelhante. Dispõe que:

«1. Sem prejuízo do disposto nos artigos 3.º e 4.º, cada Estado-Membro reembolsará os sujeitos passivos não estabelecidos no território da Comunidade, 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, ou que tenha incidido sobre a importação de bens no país, desde que esses bens e serviços sejam utilizados devido às operações referidas no n.º 3, alíneas a) e b), do artigo 17.º da [Sexta Directiva IVA] ou das prestações de serviços referidas no ponto 1, alínea b), do artigo 1.º da presente directiva.»

13. A Décima Terceira Directiva IVA ainda faz referência às disposições da Sexta Directiva IVA, ou seja, ao artigo 17.º, n.º 3, alíneas a) e b), apesar da posterior entrada em vigor da Directiva IVA.

Direito nacional

14. Por força do disposto nas sections 26 e 39 do Value Added Tax Act 1994 (Lei de 1994 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado), no artigo 3.º da Value Added Tax (Input Tax) (Specified Supplies) Order 1999 (Decreto de 1999 relativo à dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante sobre determinadas entregas) e no artigo 190.º das Value Added Tax (amendment) (N. º 4) Regulations 2004 [Regulamento de 2004, que altera

o Regulamento relativo ao imposto sobre o valor acrescentado (n.º 4)], os comerciantes que não estejam estabelecidos na UE não têm direito a recuperar o imposto pago a montante que incida sobre as operações referidas no artigo 169.º, alínea c), da Directiva IVA.

II – Fase pré-contenciosa

15. O Reino Unido alterou a sua legislação em 2004, em resultado de um acórdão da Court of Appeal (Tribunal de Recurso) of England and Wales, que sustentou que, na medida em que as operações referidas no artigo 17.º, n.º 3, alínea c), da Sexta Directiva IVA não eram referidas no artigo 2.º, n.º 1, da Décima Terceira Directiva IVA, não existia direito à dedução do imposto a montante [18].

16. Devido à alteração, a Comissão enviou uma notificação de incumprimento ao Reino Unido na qual questionava a compatibilidade da nova legislação do Reino Unido com o direito comunitário. Não tendo considerado satisfatórias as respostas do Reino Unido à sua notificação e ao seu posterior parecer fundamentado, a Comissão intentou a presente acção, ao abrigo do disposto no artigo 226.º do Tratado CE [19].

III – Análise

A – *Âmbito de aplicação temporal*

17. O Reino Unido alega que a acção que a Comissão intentou devido a não ter cumprido as suas obrigações respeita ao período que começa em 1 de Janeiro de 2007, data em que a Directiva IVA entrou em vigor, uma vez que o parecer fundamentado apenas menciona os artigos 169.º, 170.º e 171.º da Directiva IVA, e não o artigo 17.º, n.ºs 3 e 4, da Sexta Directiva IVA. O artigo 17.º, n.ºs 3 e 4, apenas é mencionado na notificação, que foi enviada ao Reino Unido antes de a Directiva IVA entrar em vigor.

18. A Comissão, por seu turno, observa que tal facto não afecta a presente acção, já que não existem diferenças significativas na redacção dos artigos das duas directivas.

19. É jurisprudência assente do Tribunal de Justiça que uma acção por incumprimento apenas se pode basear em fundamentos e argumentos já enunciados no parecer fundamentado [20].

18 — WHA Limited e outros contra HM Commissioners of Customs and Excise [2004] STC 1081, n.ºs 123 a 125.

19 — Actual artigo 258.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (JO 2008, C 115, p. 47).

20 — Acórdão de 16 de Dezembro de 1992, Comissão/Grécia (C-210/91, Colect., p. I-6735, n.º 10 e jurisprudência aí indicada).

20. Todavia, entendo que tal não se aplica a situações como as do presente processo. A referida regra tem por finalidade assegurar que os direitos de defesa do Estado-Membro são respeitados, e que este conhece o objecto do processo [21].

21. No presente caso, não existe o perigo de violação dos referidos direitos. Os fundamentos e argumentos são os mesmos na notificação e no parecer fundamentado. A tentativa do Reino Unido de limitar a acção não pode, na minha opinião, proceder, já que foi intenção da Directiva IVA reformular a Sexta Directiva IVA sem introduzir alterações substanciais [22]. Além disso, o artigo identificado pela Comissão na notificação é expressamente associado aos artigos identificados no parecer fundamentado [23]. Se o Conselho tivesse pretendido alterar o regime legislativo anterior à Directiva IVA, teria identificado os artigos 169.º a 171.º como disposições que introduziam alterações ao regime pré-existente [24]. Porém, não o fez.

22. Por conseguinte, a acção não se deve limitar ao período de tempo invocado pelo Reino Unido.

21 — Acórdão de 11 de Julho de 1984, Comissão/Itália (51/83, Recueil, p. 2793, n.º 4); v., mais recentemente, acórdão de 11 de Setembro de 2008, Comissão/Lituânia (C-274/07, Colect., p. I-7117, n.º 20).

22 — Terceiro considerando da Directiva IVA.

23 — Anexo XII da Directiva IVA, na secção relativa ao artigo 28.º F, n.º 1, que substitui o artigo 17.º, n.ºs 2, 3 e 4, da Sexta Directiva IVA.

24 — Último período do terceiro considerando da Directiva IVA.

B – *Os Estados-Membros têm a obrigação de reembolsar sujeitos passivos de países terceiros que efectuem operações financeiras e de seguros?*

23. No contexto de uma acção por incumprimento, cabe à Comissão demonstrar que o Estado-Membro não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do Tratado.

24. No presente caso, tal ónus é difícil de cumprir, já que, perante uma disposição cuja redacção é clara e inequívoca, seriam necessários motivos extraordinários para a interpretar de modo diverso [25].

1. Redacção do artigo 2.º, n.º 1, da Décima Terceira Directiva IVA

25. A interpretação literal do artigo 2.º, n.º 1, da Décima Terceira Directiva IVA não permite o reembolso a sujeitos passivos de países terceiros que efectuem operações financeiras e de seguros.

25 — Acórdão de 28 de Fevereiro de 2008, Carboni e derivati (C-263/06, Colect., p. I-1077, n.º 48); acórdão de 22 de Dezembro de 2008, Les Vergers du Vieux Tauves (C-48/07, Colect., p. I-10627, n.º 44).

26. A interpretação adoptada pelo Tribunal de Justiça não se deve afastar demasiado da letra da disposição. Se uma disposição prevê expressamente que é aplicável às alíneas a) e b), não podemos interpretá-la como sendo aplicável à alínea c) sem nos afastarmos do sentido da linguagem empregue nessa disposição.

27. Todavia, interpretação literal e clareza de sentido podem não ser sinónimas [26], uma vez que o sentido literal de uma disposição pode revelar-se ambíguo.

28. Nos casos em que a letra da disposição seja ambígua ou contraditória, o Tribunal de Justiça pode rejeitar uma interpretação literal a favor de outra que seja mais compatível com os objectivos da legislação em questão.

29. Por outro lado, o sentido do artigo 2.º, n.º 1, da Décima Terceira Directiva IVA não é ambíguo: como salientou o Reino Unido, o texto faz referência a duas das três alíneas da Sexta Directiva IVA utilizando algarismos e letras, ou seja, símbolos, e não palavras. Tais símbolos, ao contrário das palavras, não podem ser ambíguos, pelo que, à primeira vista, não é necessário explorar o seu sentido.

30. Todavia, existe uma incoerência entre o artigo 2.º, n.º 1, da Décima Terceira Directiva IVA e o artigo 169.º da Directiva IVA.

31. Por conseguinte, é necessário analisar os objectivos do artigo 169.º da Directiva IVA e do artigo 2.º, n.º 1, da Décima Terceira Directiva IVA. O preâmbulo das directivas não faz qualquer referência aos objectivos dessas disposições. Nestas circunstâncias, parece-me útil analisar os trabalhos preparatórios relativos a estas disposições.

2. Sobre a interpretação do artigo 2.º, n.º 1, da Décima Terceira Directiva IVA

32. Os motivos para a adopção do artigo 169.º, alínea c), da Directiva IVA ou do artigo 17.º, n.º 3, da Sexta Directiva IVA não foram claramente indicados em qualquer documento. Contudo, alguns autores já sugeriram que o direito à dedução ou ao reembolso foi concedido com vista a assegurar a neutralidade concorrencial dos prestadores de serviços financeiros e de seguros da UE nos mercados financeiros internacionais, introduzindo a possibilidade de aliviar o efeito cascata, ou seja, um IVA a montante oculto, não recuperável, sobre as compras de bens e serviços, que agrava a sua estrutura de custos [27].

26 — Conclusões do advogado-geral H. Mayras no processo que deu origem ao acórdão de 28 de Fevereiro de 1980, Fellinger (67/79, Recueil, pp. 535, 550).

27 — Henkow, O., *Financial Activities in European VAT*, Kluwer Law International, 2008, p. 286.

33. Na UE, os serviços financeiros e de seguros estão isentos de IVA [28], o que implica a inexistência do direito à dedução do imposto a montante, uma vez que os serviços isentos não estão sujeitos a imposto a jusante [29]. Sem possibilidade de proceder à dedução ou de obter o reembolso correspondente, os sujeitos passivos que estejam estabelecidos na UE e que efectuem operações financeiras e de seguros serão forçados a absorver o imposto a montante não dedutível nas suas transacções com clientes estabelecidos fora da UE. Uma vez que irão transmitir a impossibilidade de deduzir IVA a montante aos seus clientes através de custos mais elevados, esses sujeitos passivos da UE estarão em situação de desvantagem concorrencial quando comparados com os sujeitos passivos de outras jurisdições, cuja estrutura de custos não inclua IVA oculto.

34. Por conseguinte, o direito à dedução ou ao reembolso parece ser vantajoso para manter a competitividade internacional do sector financeiro da UE.

35. Contudo, esta opção política não implica que devam ser atribuídos direitos semelhantes a sujeitos passivos de países terceiros que efectuem operações financeiras e de seguros.

36. Embora seja verdade que todos os sujeitos passivos, incluindo os estabelecidos fora da UE, têm a possibilidade de obter reembolsos, uma vez que a definição de «sujeito passivo» no regime de IVA da UE é global [30], não foi atribuído aos sujeitos passivos não estabelecidos na UE o direito incondicional de exigir o reembolso com base no artigo 17.º, n.º 3, da Sexta Directiva IVA. Inicialmente, o artigo 17.º, n.º 4, desta directiva permitia aos Estados-Membros recusar o reembolso ou impor condições suplementares aos sujeitos passivos não estabelecidos na UE. O artigo 17.º, n.º 4, da Sexta Directiva IVA foi posteriormente substituído, passando a incluir referências, numa primeira fase, à Oitava Directiva IVA e, subsequentemente, também à Décima Terceira Directiva IVA. A Décima Terceira Directiva IVA ainda permite que sejam impostas determinadas limitações ao reembolso. Os Estados-Membros podem sujeitar o reembolso à concessão por Estados terceiros de vantagens comparáveis [31], e os Estados-Membros podem exigir a nomeação de um representante fiscal [32].

37. A Décima Terceira Directiva IVA foi aprovada após um longo debate no Conselho, motivado, em particular, pelo facto de não ter sido alcançado acordo sobre uma lista de despesas não reembolsáveis [33].

38. No preâmbulo, o legislador refere que a Décima Terceira Directiva visa o desenvolvimento

28 — Por força do artigo 135.º da Directiva IVA (ex-artigo 13.º da Sexta Directiva IVA).

29 — Acórdão de 6 de Abril de 1995, BLP (C-4/94, Colect., p. I-983, n.º 28); v. também acórdão de 26 de Setembro de 1996, Debouche (C-302/93, Colect., p. I-4495, n.º 16).

30 — Artigo 9.º da Directiva IVA.

31 — Artigo 2.º, n.º 2, da Décima Terceira Directiva IVA.

32 — Artigo 2.º, n.º 3, da Décima Terceira Directiva IVA.

33 — Terra, B. e Kajus, J., *A guide to the European VAT directives*, IBFD, 2004, 11.6.4 «The Thirteenth VAT Directive».

harmonioso das relações comerciais com os países terceiros [34].

39. De acordo com a exposição de motivos da proposta da Décima Terceira Directiva IVA, a directiva teve igualmente por finalidade eliminar as diferenças no tratamento, pelos Estados-Membros, dos operadores não estabelecidos na UE, uma vez que essas diferenças estavam a causar desvios de tráfego no seio da UE [35].

40. Além disso, a exposição de motivos da proposta da Décima Terceira Directiva IVA faz menção expressa ao regime e aos debates que conduziram à aprovação da Oitava Directiva IVA [36]. A leitura conjunta das duas exposições de motivos permite claramente concluir que a Décima Terceira Directiva IVA teve por objectivo alargar aos operadores estabelecidos fora da UE o tratamento concedido aos operadores da UE.

41. Para esse efeito, os trabalhos preparatórios da Oitava Directiva IVA indicam que a directiva foi considerada como uma primeira medida para a implementação do princípio do reembolso do IVA a todos os sujeitos passivos não residentes, a que se seguiriam propostas destinadas a resolver o problema do reembolso dos sujeitos passivos residentes em países terceiros [37]. Com efeito, o Parlamento Europeu também considerou insatisfatória a distinção entre os sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade e os sujeitos passivos não estabelecidos na Comunidade, uma vez que isto introduzia um elemento de acumulação na cobrança do imposto, que era contrário ao princípio do sistema do IVA [38].

42. Assim, a Décima Terceira Directiva IVA abordou alguns dos problemas abordados pela Oitava Directiva IVA: evitar os desvios de tráfego no seio da UE resultantes das diferenças entre as diversas regras de reembolso aplicadas pelos Estados-Membros.

43. Na opinião da Comissão, isto significa que as duas directivas devem ser interpretadas do mesmo modo. No seu entender, não é possível sustentar que os serviços financeiros e de seguros estão incluídos numa directiva, e não na outra.

44. A questão de saber se a interpretação dada a uma disposição de outra directiva com a mesma redacção pode ser transposta por

34 — Segundo considerando da Décima Terceira Directiva IVA.

35 — Terceiro e quarto pontos da exposição de motivos da proposta da Décima Terceira Directiva do Conselho 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, COM(82) 443.

36 — Quarto ponto da exposição de motivos da Décima Terceira Directiva IVA, *ibidem*.

37 — Resolução que contém o parecer do Parlamento Europeu sobre a proposta da Comissão das Comunidades Europeias ao Conselho de uma 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 (JO 1979 C 39, p.14; a seguir «Resolução do Parlamento Europeu»).

38 — Resolução do Parlamento Europeu, *ibidem*, n.º 4.

analogia tem de ser respondida à luz dos objectivos das duas directivas [39].

45. No presente caso, apesar de a Oitava e a Décima Terceira Directivas IVA terem objectivos parcialmente coincidentes, não entendo que devam ser interpretadas do mesmo modo, uma vez que a Oitava Directiva IVA trata de sujeitos passivos estabelecidos na UE, enquanto a Décima Terceira Directiva IVA trata de sujeitos passivos estabelecidos em países terceiros.

46. O Reino Unido sustenta que a diferença entre o tratamento dado aos sujeitos passivos que efectuem operações financeiras e de seguros e que estejam abrangidos pela Oitava Directiva IVA e o tratamento dado aos sujeitos passivos abrangidos pela Décima Terceira Directiva IVA se justifica, porque os princípios gerais de igualdade de tratamento e não discriminação consagrados nos Tratados se aplicam aos primeiros, e não aos últimos.

47. Esta interpretação está em consonância com a jurisprudência segundo a qual qualquer disposição deve ser interpretada à luz das normas jurídicas superiores, dando-se preferência a uma interpretação conforme a essas normas [40]. Por conseguinte, o tratamento dos sujeitos passivos estabelecidos na UE pode conduzir a resultados diferentes do tratamento dado aos sujeitos passivos não estabelecidos na UE.

48. Os trabalhos preparatórios não fazem qualquer menção expressa ao tratamento dos serviços financeiros e de seguros. Todavia, não é, no meu entender, irrelevante o facto de a proposta inicial da Oitava Directiva IVA fazer referência ao artigo 17.º, n.º 3, da Sexta Directiva IVA em geral, enquanto a directiva que acabou por ser aprovada apenas faz referência às alíneas a) e b) do mesmo artigo. Este facto constitui uma indicação de que o legislador optou deliberadamente por não incluir os serviços financeiros e de seguros, uma vez que esta consequência terá sido necessariamente constatada aquando da alteração da proposta inicial da Comissão.

49. A Comissão alega no presente processo que a omissão relativamente à alínea c) na Oitava Directiva IVA constituiu um erro. Para sustentar a sua tese, a Comissão invoca a exposição de motivos da proposta da Oitava Directiva IVA, onde a Comissão esclarece que as situações que se insiram na alínea c) ficarão provavelmente abrangidas pela alínea a). A Comissão reconhece agora que esta é, quase certamente, uma ideia errada.

50. Não é convincente o argumento de que a omissão constituiu um erro. Ainda que tal fosse verdade, trata-se de um aspecto que, no meu entender, não tem qualquer relevância jurídica. Considero implausível que o erro não tivesse sido corrigido até à presente data, três décadas após a Oitava Directiva IVA ter sido redigida, especialmente se atendermos ao facto de a Directiva 2008/9/CE do Conselho, de 12 de Fevereiro de 2008, que define as

39 — Acórdão de 9 de Fevereiro de 1982, Polydor e RSO (270/80, Recueil, p. 329, n.os 14 a 18). V., mais recentemente, o acórdão de 12 de Novembro de 2009, Grimme (C-351/08, Colect., p. I-10777 , n.º 29).

40 — Acórdão de 13 de Dezembro de 1983, Comissão/Conselho (218/82, Recueil, p. 4063, n.º 15). V., mais recentemente, acórdão de 4 de Outubro de 2007, Schutzverband der Spirituosen-Industrie (C-457/05, Colect., p. I-8075, n.º 22).

modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado previsto na [Directiva IVA] a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, mas estabelecidos noutro Estado-Membro (a seguir «Directiva 2008/9») [41], que entrou em vigor em 2008, ter mantido o alegado erro.

51. Por conseguinte, não entendo que o objectivo e os actos preparatórios do artigo 2.º, n.º 1, da Décima Terceira Directiva IVA permitam determinar claramente que o artigo 169.º, alínea c), da Directiva IVA deve ser abrangido por essa disposição.

3. Existem motivos imperiosos para nos desviarmos do sentido literal?

52. Na minha opinião, apenas poderá ser dado provimento à presente acção se a Comissão demonstrar existirem motivos imperiosos para interpretar o artigo 2.º, n.º 1, da Décima Terceira Directiva IVA contra a sua letra. No meu entender, para que tal sucedesse, seria necessário que a Décima Terceira Directiva IVA ou o artigo 169.º, alínea c), da Directiva IVA ficasse privado de sentido ou efeito útil, a menos que o artigo 2.º da Décima Terceira Directiva IVA fosse interpretado no sentido de conter uma remissão tácita para aquela disposição.

41 — JO L 44, p. 23.

53. Uma interpretação conforme ao princípio subjacente ao texto a interpretar é preferível a uma interpretação que prive o princípio do seu efeito útil ou o esvazie da sua substância [42].

54. Todavia, no presente caso, nem a Décima Terceira Directiva, nem o artigo 169.º, alínea c), da Directiva IVA ficariam privados de sentido ou efeito útil se o Tribunal de Justiça optasse por uma interpretação literal do artigo 2.º, n.º 1, da Décima Terceira Directiva IVA: o artigo 169.º, alínea c), da Directiva IVA continuaria a aplicar-se a sujeitos passivos estabelecidos no Estado-Membro em causa, e a Décima Terceira Directiva IVA continuaria a aplicar-se aos reembolsos a sujeitos passivos não estabelecidos na UE abrangidos pelas outras duas alíneas do artigo 169.º da Directiva IVA.

55. A Comissão alega ainda que a Décima Terceira Directiva IVA é uma mera medida de aplicação, pelo que, em caso de conflito, deve prevalecer o direito à dedução e ao reembolso previsto na Directiva IVA.

56. O artigo 171.º da Directiva IVA refere-se expressamente à Oitava e à Décima Terceira Directivas IVA como «normas de aplicação».

42 — Acórdãos de 4 de Fevereiro de 1988, Mary Murphy e o. (157/86, Colect., p. 673, n.º 10); de 22 de Setembro de 1988, *Land* do Sarre e o. (187/87, Colect., p. 5013, n.º 19). V., mais recentemente, o acórdão de 9 de Março de 2006, Zuid-Hollandse Milieufederatie e Natuur en Milieu (C-174/05, Colect., p. I-2443, n.º 20).

Nestes termos, podem ser consideradas secundárias em relação à Directiva IVA.

57. A Sexta e a Décima Terceira Directivas IVA, bem como a Directiva IVA, ocupam, obviamente, a mesma posição na hierarquia normativa, uma vez que são todas directivas do Conselho, aprovadas com base nas mesmas disposições do Tratado. Por conseguinte, está afastada a possibilidade de aplicação do princípio da *lex superior* entre elas. Existe uma diferença entre o nível hierárquico normativo relativo destas directivas e o nível hierárquico normativo das mesmas em relação aos Tratados.

58. Em princípio, isto significa que as normas de aplicação previstas na Décima Terceira Directiva IVA se podem afastar das disposições da Sexta Directiva IVA. Não é de excluir que o legislador, na aplicação de um acto legislativo anterior, decida deixar algumas das suas disposições por aplicar, introduzindo desse modo uma alteração tácita ao diploma, ou deixando, pelo menos, a aplicação dessas disposições para decisões posteriores [43].

59. Todavia, é razoável assumir que, nos casos em que exista espaço para a interpretação de uma disposição no acto de aplicação, a interpretação deve procurar harmonizar-se com o acto inicial.

60. Com efeito, o Tribunal de Justiça tem defendido que a Oitava Directiva IVA não tem por objectivo pôr em causa o sistema posto em prática pela Sexta Directiva IVA, mas sim harmonizar o direito ao reembolso previsto no artigo 17.º, n.º 3, da Sexta Directiva IVA [44]. Seguindo este raciocínio, o artigo 2.º da Oitava Directiva IVA tem de ser visto como uma confirmação do artigo 17.º, n.º 3, da Sexta Directiva IVA, e o mesmo se pode dizer do artigo 2.º, n.º 1, da Décima Terceira Directiva IVA.

4. Conclusão sobre a existência da obrigação de reembolsar sujeitos passivos de países terceiros que efectuam operações financeiras e de seguros

61. Como tal, entendo que, no estádio actual da evolução do direito da UE, os Estados-Membros não estão obrigados a reembolsar os sujeitos passivos mencionados no artigo 169.º, alínea c), da Directiva IVA que não estejam estabelecidos na UE.

62. Em minha opinião, as diversas regras sobre dedução e reembolso do sistema do IVA reflectem opções de política fiscal, e não necessidades lógicas ou jurídicas. A experiência demonstra que, por vezes, o legislador faz escolhas em matéria de regulamentação do

43 — Deve-se acrescentar que isto apenas é possível relativamente a actos que ocupem a mesma posição na hierarquia normativa. Uma norma de aplicação da UE de hierarquia normativa inferior, ou uma norma de aplicação ou transposição nacional, não pode alterar o âmbito ou o sentido das disposições do acto a implementar.

44 — Debouche, referido na nota 29, n.º 18; acórdão de 15 de Março de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, Colect., p. I-2425, n.º 25).

IVA que são incoerentes ou mesmo disfuncionais do ponto de vista da política económica ou fiscal [45].

63. Ainda que, do ponto de vista da política fiscal, a leitura do artigo 2.º da Décima Terceira Directiva IVA proposta pela Comissão seja mais adequada ao actual regime do IVA, essa leitura não reflecte o texto dessa disposição, especialmente se tivermos em conta que o legislador optou conscientemente por permanecer em silêncio relativamente a esta questão [46]. Por conseguinte, é ao legislador que cabe reparar a omissão [47].

64. A posição do Reino Unido baseia-se na letra expressa e inequívoca de uma disposição da Directiva IVA, que tem de ser transposta e aplicada. O princípio da segurança jurídica impede que o artigo 169.º, alínea c), da Directiva IVA seja abrangido pelo artigo 2.º, n.º 1, da Décima Terceira Directiva IVA, já que essa interpretação não decorre da redacção utilizada [48]. O Reino Unido pode invocar este princípio – que é particularmente importante na área do direito fiscal, em que tanto os sujeitos passivos como as autoridades fiscais têm de poder fazer fé no texto da legislação da UE – para sustentar a sua posição.

65. Também considero que a posição da Comissão suscita problemas do ponto de vista constitucional e institucional. Se a Comissão defende realmente a existência de uma lacuna, motivada por um erro, na Oitava e na Décima Terceira Directivas IVA, não se compreende por que razão não faz uso do seu direito de iniciativa legislativa para corrigir a situação. Na verdade, faz exactamente o oposto: repete simultaneamente o alegado erro na sua proposta da nova Directiva 2008/9 e propõe uma acção por incumprimento contra um Estado-Membro que invoca o sentido literal da disposição em questão.

66. Por último, a Comissão também alega que o facto de o artigo 169.º, alínea c), da Directiva IVA não estar abrangido pelo artigo 2.º, n.º 1, da Décima Terceira Directiva IVA coloca dois problemas de natureza prática. O primeiro consiste no surgimento de dúvidas quanto à interpretação da Oitava Directiva IVA, devido às semelhanças existentes na redacção do artigo 2.º da Oitava e da Décima Terceira Directivas IVA; o segundo prende-se com o

45 — Historicamente, houve a necessidade de manipular o sistema de IVA, principalmente em matéria de deduções, de modo a evitar a imposição de taxas substancialmente superiores às aplicadas no sistema de imposto sobre o volume de negócios cumulativo. Tais interferências com um sistema de IVA «puro» ainda existem nos nossos dias. Por exemplo, foi introduzido um limite máximo («butoir»), que restringiu o direito de deduzir o montante de IVA devido num período de tributação, sendo o excedente objecto de reporte para o período seguinte. Esta possibilidade ainda está contemplada no artigo 183.º da Directiva IVA (ex-artigo 18.º, n.º 4, da Sexta Directiva IVA). V. Terra, B., «Developments in VAT – the deduction of input tax», VAT monitor, Vol. 7, n.º 2, Março/Abril, 1996, p. 52.

46 — Como afirma o Professor Kaarle Makkonen, o legislador pode ser caprichoso. V. Makkonen, K., *Zur Problematik der juridischen Entscheidung, Eine strukturanalytische Studie*, Annales Universitatis Turkuensis Ser B Humaniora 93, Turku 1965, p. 203.

47 — Acórdão de 9 de Julho de 1981, Gondrand e Garancini (169/80, Recueil, p. 1931, n.ºs 16 a 17). V. também o último número das conclusões do advogado-geral G. Slynn no processo que deu origem a este acórdão, p. 1949. V., mais recentemente, o acórdão de 11 de Junho de 2009, Nijemeisland (C-170/08, Colect., p. I-5127, n.º 44).

48 — Acórdão de 1 de Outubro de 2009, Gaz de France Berliner Investissement (C-247/08, Colect., p. I-9225, n.º 38). É interessante notar que, nesse acórdão, apesar de a disposição em questão ter sido alterada pelo legislador numa directiva posterior, o Tribunal de Justiça rejeitou uma interpretação baseada nos objectivos e regime da legislação a favor de uma interpretação baseada na letra da disposição.

facto de a maioria dos Estados-Membros se encontrarem em situação de incumprimento da Décima Terceira Directiva, já que permitem actualmente o reembolso a sujeitos passivos não estabelecidos na UE e que efectuem as operações previstas no artigo 169.º, alínea c), da Directiva IVA.

67. Na minha opinião, nenhuma destas considerações práticas constitui motivo válido para que o artigo 169.º, alínea c), da Directiva IVA seja abrangido pelo artigo 2.º, n.º 1, da Décima Terceira Directiva IVA.

68. Além disso, tais dificuldades podem ser superadas através da adopção de disposições legislativas adequadas para esclarecer o âmbito do direito ao reembolso aos sujeitos passivos não estabelecidos na UE e que efectuem operações financeiras e de seguros, se tal for considerado necessário uma vez concluído o presente processo.

IV – Conclusão

69. À luz do exposto, concluo que a Comissão não conseguiu demonstrar que o Reino Unido violou os artigos 169.º a 171.º, da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, ou o artigo 2.º, n.º 1, da Décima terceira Directiva 86/560/CEE do Conselho, de 17 de Novembro de 1986, 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. Proponho, pois, ao Tribunal de Justiça que julgue improcedente a acção.