CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL NIAL FENNELLY

apresentadas em 18 de Junho de 1998 *

1. O presente pedido de decisão prejudicial levanta várias questões relativas à aplicação das isenções de IVA «transitórias» que os Estados-Membros foram autorizados a continuar a aplicar nos termos do artigo 28.°, n.° 3, alínea b) da Sexta Directiva [1]. Pergunta-se, em especial, ao Tribunal de Justiça se o Reino da Suécia podia, a partir da sua adesão e até 1 de Janeiro de 1997, isentar de IVA os direitos recebidos pela concessão ou cessão de direitos exclusivos de exibição cinematográfica. Porém, nas suas observações, a Comissão pôs em causa a competência do Tribunal para responder às questões levantadas, por o órgão de reenvio não dever ser considerado como um «órgão jurisdicional» na acepção do artigo 177.° do Tratado.

I — Contexto jurídico e factual

A — *Contexto jurídico*

2. Segundo o artigo 2.°, n.° 1, da Sexta Directiva, «as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo nessa qualidade», estão sujeitas a IVA. O artigo 6.° da directiva diz respeito às «prestações de serviços» que, conforme se estipula no artigo 6.°, n.° 1, incluem a «cessão de um bem incorpóreo representado ou não por um título». O título XVI, onde se encontra o artigo 28.°, respeita a «disposições transitórias». O artigo 28.°, n.° 3, permite aos Estados-Membros, durante o período transitório, «continuar a isentar as operações enumeradas no anexo F, nas condições em vigor no Estado-Membro». A disposição do anexo F pertinente no caso em apreço é a do ponto 2, que se refere a:

«Prestações de serviços dos autores, artistas e intérpretes de obras de arte, advogados e outros membros de profissões liberais, com excepção das profissões médicas e paramédicas, desde que não se trate das prestações referidas no anexo B da segunda directiva do Conselho de 11 de Abril de 1967» [2].

* Língua original: inglês.

1 — 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).

2 — Segunda Directiva 67/228/CEE, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 1967, L 71, p. 1303; EE 09 F1 p. 6, a seguir «segunda directiva»). Falarei também em seguida simplesmente de «anexo B», para ser breve.

O n.º 1 do anexo B da segunda directiva abrange as «transmissões de patentes, marcas industriais e comerciais e de outros direitos análogos, bem como as concessões de licenças relativas a tais direitos». Por fim, nos termos do acto de adesão entre os Estados-Membros da União Europeia e, nomeadamente, o Reino da Suécia, anexo XV, secção IX «Fiscalidade», n.º 2, alínea aa) [3]:

«Para os efeitos do disposto no n.º 3, alínea b), do artigo 28.º, e enquanto as mesmas isenções forem aplicáveis a qualquer dos actuais Estados-Membros, o Reino da Suécia poderá conceder uma isenção do imposto sobre o valor acrescentado:

— aos serviços prestados por autores, artistas e intérpretes referidos no ponto 2 do Anexo F;

...».

3. As disposições pertinentes da legislação sueca em matéria de IVA encontram-se no artigo 11.º, n.º 1, do título 3, da mervärdesskattelagen (lei do imposto sobre o valor acrescentado, a seguir «lei de 1994» [4]), nos termos do qual, tal como era aplicado no período em causa [5], o volume de negócios gerado pela concessão ou cessão de direitos de autor sobre obras literárias ou de arte — com algumas excepções que não são relevantes para o caso em apreço [6] — é isento do imposto [7]. Esta disposição é aplicável independentemente da forma jurídica do cedente. Nos termos do artigo 1.º da lei de 1960, os filmes são expressamente abrangidos.

B — *Os factos e o processo principal*

4. Em 6 de Março de 1996, a Victoria Film A/S (a seguir «requerente»), uma empresa dinamarquesa, requereu à Skatterättsnämnden (comissão de direito fiscal) uma decisão preliminar sobre uma questão relativa ao correcto tratamento, em termos de IVA, da exploração de direitos sobre filmes. Através, nomeadamente, da sua subsidiária sueca, a requerente dedica-se à actividade de produção de filmes comerciais na Suécia e noutros países. O seu requerimento, no processo principal, respeitava à filmagem, principalmente para televisão, de romances policiais

3 — Acto relativo às condições de adesão do Reino da Noruega, da República da Áustria, da República da Finlândia e do Reino da Suécia e às adaptações aos Tratados em que se funda a União Europeia (JO 1994, C 241, p. 21, a seguir «acto de adesão»).

4 — SFS 1994: 200.

5 — O período em causa estende-se até 31 de Dezembro de 1996.

6 — Faz-se referência aos artigos 1.º, 4.º ou 5.º da lei 1960: 729, relativa aos direitos de autor sobre obras literárias ou de arte (lagen om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, a seguir «lei de 1960»).

7 — A partir de 1 de Janeiro de 1997, o volume de negócios resultante de tais concessões ou cessões passou a ser sujeito a IVA; SFS 1996: 1327.

escritos por certos autores suecos. Para financiar a produção dos filmes, que devia começar em 1 de Agosto de 1996, na Suécia, os direitos para os exibir na televisão e nos cinemas foram cedidos, sobretudo, a canais de televisão na Suécia, na Dinamarca, nos Países Baixos e na Alemanha [8].

5. A requerente pretendia que a Skatterättsnämnden emitisse uma decisão preliminar segundo a qual as cessões em questão estariam sujeitas a IVA nos termos da lei de 1994, de modo a poder deduzir IVA a montante. Alegou que os serviços prestados por autores ou artistas só podiam ser isentos de IVA, nos termos do n.º 2 do anexo F, na medida em que fossem prestados por pessoas individuais, sendo que a requerente é uma pessoa colectiva. O direito à dedução seria, na sua opinião, directamente aplicável e poderia ser invocado por um particular contra a recusa de uma autoridade fiscal nacional de permitir o seu registo para efeitos de IVA.

6. A Riksskatteverk (administração fiscal nacional) alegou que, de qualquer modo, as disposições aplicáveis da Sexta Directiva não satisfazem as condições necessárias para serem directamente aplicáveis.

7. A Skatterättsnämnden definiu a questão principal como sendo a de saber se a exploração de direitos, tais como os direitos sobre filmes, é abrangida pela noção de serviços prestados por autores, artistas ou intérpretes, para efeitos de IVA. Salientou também que, a verificar-se a incompatibilidade da isenção nacional, a questão do efeito directo que surgisse seria um tanto estranha, uma vez que o operador económico pretenderia estar sujeito a IVA. Consequentemente, decidiu apresentar as seguintes questões ao Tribunal:

«1) O artigo 28.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva IVA, conjugado com o ponto 2 do anexo F da mesma e considerando o teor do anexo XV, secção IX, Fiscalidade, ponto 2, alínea aa), do tratado de adesão entre os Estados-Membros da União Europeia e a Suécia relativo à adesão da Suécia à União Europeia, implica que a Suécia pode manter disposições da sua legislação nacional do teor da prevista no capítulo 3, artigo 11.º, n.º 1, da lei do imposto sobre o valor acrescentado, na sua redacção em vigor até 31 de Dezembro de 1996?

Se a resposta a esta questão for negativa pretende-se que se responda também à seguinte questão:

8 — Resulta do despacho de reenvio que as cessões ter-se-iam já verificado ao tempo da apresentação do requerimento à Skatterättsnämnden. Embora o Tribunal não tenha sido informado do montante pago em contrapartida das cessões, pode presumir-se que era bastante elevado, uma vez que o orçamento total de produção se estimava em 42,8 milhões de SEK.

2) A circunstância de o artigo 28.°, n.° 3, alínea b), não permitir que se mantenha na legislação nacional uma isenção de imposto relativamente às operações a que se refere a questão 1, implica que esta disposição, assim como a do artigo 6.°, n.° 1, e eventualmente qualquer outra disposição da Sexta Directiva, têm efeito directo no caso em apreço e, portanto, podem ser invocadas perante uma autoridade nacional pelo cedente dos referidos direitos como fundamento para que essa operação seja considerada sujeita a imposto?

Se também a esta questão for respondido negativamente, pretende-se uma resposta à seguinte questão:

3) Pode todavia o cedente dos direitos invocar o direito de dedução com fundamento no artigo 17.°, n.° 2, ou noutra disposição da directiva, ou seja, a disposição tem efeito directo mesmo que a operação não dê lugar ao pagamento de imposto a jusante?»

II — Observações

8. Foram apresentadas observações escritas e orais neste processo pela Riksskatteverk, pelo Reino da Suécia e pela Comissão. A República da Finlândia apresentou apenas observações escritas.

9. Face à questão de inadmissibilidade suscitada pela Comissão nas suas observações, é oportuno apreciar previamente a natureza do órgão que procedeu ao reenvio no caso em apreço, antes de discutir, subsequentemente, o conteúdo das questões apresentadas.

III — Admissibilidade

A — *A Skatterättsnämnden e o processo de decisão preliminar*

10. No despacho de reenvio a Skatterättsnämnden descreve-se como «uma comissão especial que, mediante requerimento de qualquer pessoa que seja sujeito passivo de imposto, pode tomar decisões preliminares em questões fiscais». A Skatterättsnämnden apresenta a seguinte explicação das suas funções, referindo-se à Lagen om förhandsbesked i taxeringsfrågor (lei relativa a deci-

sões preliminares em matéria fiscal, a seguir «lei de 1951»):

«A Skatterättsnämnden funciona com duas secções, uma para os impostos directos e outra para os impostos indirectos. O governo nomeia os membros por um período máximo de quatro anos e decide da composição das secções. As questões são decididas após preparação e apresentação de relatórios elaborados por funcionários da secretaria da Skatterättsnämnden.

O requerimento para obter uma decisão preliminar deve ser apresentado por escrito. Se a Skatterättsnämnden considerar que, à luz do seu conteúdo, o requerimento não deve ser indeferido liminarmente, devem obter-se as observações da Riksskatteverk... sobre a questão.

Se a questão for levada a apreciação, a Skatterättsnämnden determina, na medida considerada necessária, o modo como deve ser decidida a questão apresentada no que se refere à tributação do requerente e, tratando-se de imposto sobre o valor acrescentado, à situação relativa à obrigação de imposto do requerente.

Uma decisão preliminar é susceptível de recurso para o Regeringsrätten, interposto pelo requerente ou pela Riksskatteverk, sem que seja necessário pedir autorização para o mesmo. Tal recurso deve ser interposto no prazo de um mês contado da data em que o requerente tenha sido notificado da decisão preliminar. A decisão de indeferimento do requerimento não é susceptível de recurso.

Uma decisão que tenha transitado em julgado serve de base em matéria de tributação e — no caso do imposto sobre o valor acrescentado — relativamente ao período contabilístico abrangido pela decisão, e na medida em que tal tenha sido pedido pelo requerente. Uma decisão preliminar é, portanto, vinculativa para o Estado se o requerente o solicitar. Isto não se aplica, porém, no caso de, depois de ser emitida a decisão preliminar, vir a ser aprovada uma alteração legal susceptível de alterar a tributação no caso a que a decisão preliminar diz respeito.

Em suma, pode dizer-se que a Skatterättsnämnden profere decisões de forma semelhante à dos tribunais em matérias que respeitam, nomeadamente, a sujeitos passivos de imposto, relativamente às suas obrigações de imposto em geral.»

11. Nas suas observações escritas, a Comissão começa por recordar que a noção de «órgão jurisdicional», na acepção do artigo 177.° do Tratado, deve ser objecto de uma interpretação de direito comunitário

autónoma. Na sua opinião, deve estabelecer-se uma distinção fundamental entre órgãos que exercem funções jurisdicionais e os que meramente desempenham funções administrativas. Invocando, em especial, os acórdãos do Tribunal de Justiça Almelo e o. [9] e Job Centre [10], a Comissão conclui que a Skatterättsnämnden se encontra nesta última categoria; as suas decisões preliminares não diferem substancialmente das decisões tomadas pela administração fiscal em matéria de tributação.

12. O Reino da Suécia, nas suas observações escritas, declara que a Skatterättsnämnden desempenha um papel vital no sistema fiscal sueco e que as suas decisões influenciam profundamente as actividades comerciais. Além disso, o Reino da Suécia alega que é muito importante para o seu sistema fiscal que a Skatterättsnämnden possa apresentar questões ao Tribunal.

13. Nas respostas escritas a várias questões que lhe foram colocadas pelo Tribunal, respeitantes, em especial, à estrutura e organização da Skatterättsnämnden, bem como à independência dos seus membros e à medida em que os requerimentos de decisão preliminar devem respeitar a litígios concretos entre a administração fiscal e os contribuintes, o Reino da Suécia começa por salientar que, nos termos do artigo 2.° da lei de 1951, a Skatterättsnämnden é um órgão permanente composto por 18 membros efectivos e 18 suplentes, todos nomeados pelo Governo sueco por períodos de quatro anos. Dos 18 membros efectivos, o governo nomeia dois presidentes (um para cada uma das secções da Skatterättsnämnden) e três vice-presidentes, e decide também da afectação dos restantes membros a cada uma das secções. Só os dois presidentes trabalham a tempo inteiro para a Skatterättsnämnden; todos os outros membros (e membros suplentes) têm outras funções a tempo inteiro como juízes, funcionários públicos ou do sector privado. Os dois presidentes e os membros que exercem as funções de relator devem ser juízes (ou ter as qualificações suficientes para o serem). O quórum para apreciar um pedido de decisão preliminar é de seis membros, e deve incluir um presidente e um vice-presidente.

14. Faz-se também referência ao artigo 9.° do capítulo 1 da regeringsform (Constituição sueca), nos termos do qual o processo seguido pela Skatterättsnämnden deve ser objectivo e imparcial, exigência assegurada pelo brottbalk (código penal sueco) que contém disposições sobre corrupção activa e passiva. Além disso, a forvaltninglag (lei relativa à administração) [11] contém normas relativas ao direito de requerer a declaração de impedimento de um membro específico da Skatterättsnämnden num determinado caso [12].

9 — Acórdão de 27 de Abril de 1994 (C-393/92, Colect., p. I-1477).

10 — Acórdão de 19 de Outubro de 1995 (C-111/94, Colect., p. I-3361).

11 — SFS 1986: 223.

12 — Porém, em resposta a uma questão colocada na audiência, o advogado do Reino da Suécia confirmou que os membros da Skatterättsnämnden não têm que prestar um juramento específico quando são nomeados.

15. Em terceiro lugar, o processo seguido perante a Skatterättsnämnden, que é contraditório, começa por um requerimento escrito [13]. Não sendo indeferido liminarmente, nos termos do artigo 6.° da lei de 1951, pede-se à Riksskatteverk ou, conforme o caso, a uma comuna ou região, que apresente observações. A decisão que se pede deve dizer respeito à situação fiscal do contribuinte requerente, a saber, uma ou várias transacções concretas. O Reino da Suécia salienta que, normalmente, a questão respeita ao tratamento fiscal de uma transacção que o contribuinte pretende fazer e relativamente ao qual existe um litígio entre o contribuinte e a administração fiscal. Porém, parece que o contribuinte pode decidir não avançar com a transacção, especialmente se a decisão da Skatterättsnämnden lhe for desfavorável. O Reino da Suécia entende que o processo de decisão preliminar perante a Skatterättsnämnden, é, de facto, o equivalente, em direito administrativo, a uma sentença declarativa no direito civil sueco.

16. Por fim, nos termos do artigo 11.° da lei de 1951, uma decisão preliminar é vinculativa para a administração fiscal. Os tribunais administrativos ordinários estão vinculados pela decisão em qualquer litígio subsequente. Isto, na opinião do Reino da Suécia, demonstra que as decisões da Skatterättsnämnden são de natureza mais vinculativa do que certas decisões relativamente às quais o Tribunal se pronunciou [14]. O facto de as decisões serem susceptíveis de recurso perante o Regeringsrätt reforça o carácter jurisdicional destes pareceres. Além disso, o Reino da Suécia coloca a questão de saber se, não podendo a Skatterättsnämnden apresentar questões ao Tribunal, o Regeringsrätten o poderá fazer em recurso.

17. Na audiência, a Comissão manteve a sua tese segundo a qual a Skatterättsnämnden não podia ser considerada como um «órgão jurisdicional», na acepção do artigo 177.° do Tratado. Alegou que o carácter não jurisdicional da Skatterättsnämnden era confirmado pelo facto de, nos termos da lei de 1951, não ser necessária a existência de um litígio concreto entre o contribuinte e a administração fiscal para se poder apresentar um pedido de decisão. Ainda que houvesse frequentemente uma diferença de opinião quanto ao âmbito ou à aplicação das disposições fiscais em questão, tais diferenças seriam, essencialmente, oficiosas. A Comissão alegou também que os recentes acórdãos do Tribunal Dorsch Consult [15] e Garofalo e o. [16] não afectaram a sua opinião segundo a qual um órgão como a Skatterättsnämnden não pode ser considerado competente para apresentar questões ao Tribunal.

18. Resultou também claramente da audiência que a Skatterättsnämnden não está obri-

13 — Na audiência do caso em apreço, o Reino da Suécia confirmou que a lei que altera a lei sobre decisões preliminares (reformerat förhandsbesked i skattefrågor, m. m.), a que se refere nas suas respostas escritas às questões do Tribunal, foi adoptada em 21 de Abril de 1998 pelo Parlamento sueco e entrará em vigor em 1 de Julho de 1998. A nova lei permite à Riksskatteverk apresentar pedidos de decisão preliminar à Skatterättsnämnden.

14 — Acórdãos de 27 de Novembro de 1973, Nederlandse Spoorwegen (36/73, Colect., p. 489), e de 16 de Outubro de 1997, Garofalo e o. (C-69/96 a C-79/96, Colect., p. I-5603).

15 — Acórdão de 17 de Setembro de 1997 (C-54/96, Colect., p. I-4961).

16 — Já referido na nota 14.

gada a proferir uma decisão, não havendo possibilidade de recurso nesse caso.

B — *Análise*

19. Deve salientar-se, em primeiro lugar, que a questão de saber se o órgão de reenvio é um «órgão jurisdicional», na acepção do artigo 177.° do Tratado, é uma questão de direito comunitário e não de direito nacional [17]. Assim, no acórdão Vaassen-Göbbels [18], o Tribunal entendeu que o Scheidsgerecht (tribunal arbitral) [19], que era competente para julgar recursos de decisões relativas à gestão de um fundo de pensões para a indústria mineira, quanto aos direitos dos membros e antigos membros ou seus sobreviventes, mas que era de facto instituído nos termos do direito privado neerlandês por todas as organizações representativas de entidades patronais e de trabalhadores da indústria mineira, se devia considerar como um «órgão jurisdicional», na acepção do artigo 177.° do Tratado. Pelo contrário, no acórdão Corbiau [20], o Tribunal decidiu, apesar de duas decisões do Conseil d'État luxemburguês que reconheciam o carácter jurisdicional das decisões do directeur des contributions directes e des accises (director dos impostos directos e indirectos) luxemburguês, que o director tinha uma ligação orgânica com a entidade que tinha determinado a imposição contestada e não era, portanto, «uma autoridade que tenha a qualidade de terceiro em relação» a tal entidade [21].

20. O Tribunal tem normalmente adoptado uma abordagem ampla para determinar o âmbito da noção de «órgão jurisdicional» [22]. Não é de estranhar, tendo em conta a grande variedade de entidades nacionais que podem pretender apresentar questões ao Tribunal, que este tenha evitado desenvolver uma definição geral de «órgão jurisdicional». O Tribunal referiu, porém, um certo número de critérios cuja aplicação determina em grande medida se um órgão de reenvio deve ser considerado competente para proceder ao mesmo. No recente acórdão Dorsch Consult, o Tribunal enumerou os seguintes factores a título de exemplo:

«... a origem legal do órgão, a sua permanência, o carácter obrigatório da sua jurisdição, a

17 — V., a este respeito, muito recentemente, os acórdãos Dorsch Consult, já referido, n.° 23, e Garofalo e o., já referido, n.° 19. A dupla referência a «court or tribunal» nas versões inglesa e irlandesa («cúirte nó binse») do artigo 177.° do Tratado não se encontra nas outras versões linguísticas. Consequentemente, a análise correcta não consiste em procurar saber se um órgão é, primeiro, uma «court» e, não o sendo, se é um «tribunal», mas, pelo contrário, se é abrangido pelo conceito único de direito comunitário «court or tribunal»; v. Anderson, *References to the European Court* (Sweet and Maxwell, London, 1995), p. 29.

18 — Acórdão de 30 de Junho de 1966 (61/65, Colect. 1965-1968, p. 401).

19 — Conforme o advogado-geral Gand salientou nas suas conclusões, «... apesar de se chamar tribunal arbitral, o Scheidsgerecht tem muito pouco em comum com uma instituição desse tipo», (Colect., p. 414).

20 — Acórdão de 30 de Março de 1993 (C-24/92, Colect., p. I-1277).

21 — N.os 15 e 16. V. o n.° 4 das conclusões do advogado-geral Darmon que observou que a correcção das decisões do Conseil d'État era contestada por eminentes autores da doutrina nomeadamente pelo antigo juiz Schockweiler; v. n.os 37 a 39.

22 — A abordagem do Tribunal levou o advogado-geral Mancini a observar, nas conclusões que apresentou num dos processos mais importantes, que «os critérios que qualificam o conceito comunitário de "órgão jurisdicional" não poderiam ser mais vastos; e isto explica as razões pelas quais o Tribunal reconheceu a faculdade de ser interrogado pelos juízes nacionais de todos os géneros, independentemente da natureza e das finalidades dos processos em que aqueles suscitem as questões ou da "veste" mais ou menos intensamente jurisdicional que envergam no momento em que as suscitam»; v. as conclusões apresentadas no processo Pretore di Saló, acórdão de 11 de Junho de 1987, 14/86, Colect., p. 2556.

natureza contraditória do processo, a aplicação pelo órgão das normas de direito, bem como a sua independência».

Resulta claramente da jurisprudência que esta lista não é exaustiva e que cada um dos factores nem sempre é relevante. Assim, no acórdão Job Centre, o Tribunal declarou inadmissíveis certas questões que lhe tinham sido apresentadas pelo Tribunale civile e penale di Milano (a seguir «Tribunale»), na medida em que se inseriam no âmbito de um processo de jurisdição voluntária («giurisdizione voluntaria») relativo a um requerimento de homologação dos estatutos de uma sociedade [23]. O Tribunal declarou que, embora o processo de reenvio previsto no artigo 177.° do Tratado não exija o «carácter contraditório do processo no decurso do qual o juiz nacional formula uma questão prejudicial, resulta todavia que os órgãos jurisdicionais nacionais só podem recorrer ao Tribunal se perante eles se encontrar pendente um litígio e se forem chamados a pronunciar-se no âmbito de um processo que deva conduzir a uma decisão de carácter jurisdicional» [24].

21. No caso em apreço, entendo que, com base nas informações prestadas no despacho de reenvio e complementadas pela resposta escrita do Reino da Suécia às questões que lhe foram colocadas pelo Tribunal, a Skatterättsnämnden é um órgão independente criado por lei, que exerce as suas funções com permanência, cujo processo é contraditório e que profere as suas decisões com base na aplicação das normas pertinentes do direito nacional e do direito comunitário. Além disso, é uma jurisdição obrigatória, no sentido de que não existe na Suécia nenhum outro órgão do qual o contribuinte possa obter uma decisão preliminar vinculativa do tipo da que ora está em apreço. As dúvidas levantadas pela Comissão quanto à admissibilidade dos reenvios da Skatterättsnämnden fundam-se, todavia, na sua opinião segundo a qual as decisões deste tipo não podem, pelo menos para os efeitos do artigo 177.°, considerar-se de natureza *jurisdicional*.

22. Na minha opinião, e pelo menos na medida em que se trata da competência da Skatterättsnämnden para proferir decisões preliminares, há dois factores relativos às suas funções que, à primeira vista, podem considerar-se fundamentar a questão de inadmissibilidade suscitada pela Comissão.

23. Em primeiro lugar, a Skatterättsnämnden não é obrigada a responder a requerimentos de uma decisão preliminar. O primeiro parágrafo do artigo 7.° da lei de 1951 prevê, com efeito, que quando a Skatterättsnämnden, tendo em conta o conteúdo do requerimento, considerar que não é adequado proferir uma decisão preliminar, indeferirá o requerimento. Não tem que fornecer justificações e essas decisões não são susceptíveis de recurso. Das informações prestadas pelo Reino da Suécia, parece claro que os poderes que a lei de 1951 confere à Skatterättsnämnden são usados para afastar requerimentos

23 — Já referido na nota 10.
24 — Acórdão Job Centre, n.° 9.

falaciosos, embora resulte de um resposta dada na audiência que não há nenhuma prática estabelecida nesse sentido. Além disso, o Reino da Suécia salientou que o requerimento deve respeitar à situação fiscal concreta do contribuinte requerente; por outras palavras, deve respeitar a uma ou várias transacções específicas e a resposta dada deve produzir efeitos concretos, e não hipotéticos, sobre o contribuinte. Por fim, nada leva a crer que, no exercício do seu arbítrio para rejeitar requerimentos nos termos do artigo 7.°, a Skatterättsnämnden não aja com base em critérios jurisdicionais. Consequentemente, entendo que os seus amplos poderes para rejeitar requerimentos de decisões preliminares não afectam a sua qualidade de «órgão jurisdicional», na acepção do artigo 177.° do Tratado.

24. É um pouco estranho que não seja possível, nos termos da lei de 1951, recorrer para o Regeringsrätten das decisões que rejeitem a apreciação de um requerimento de decisão preliminar. Porém, não creio que esse factor, por si só, seja susceptível de retirar à Skatterättsnämnden a sua qualidade de «órgão jurisdicional», na acepção do artigo 177.° do Tratado.

25. Em segundo lugar, o efeito vinculativo das decisões preliminares está sujeito à condição de o contribuinte requerente vir efectivamente a realizar as transacções abrangidas pelo requerimento. Porém, não entendo que a natureza eventualmente condicional das decisões preliminares da Skatterättsnämnden lhes retire a qualidade de decisões jurisdicionais para efeitos do direito comunitário. No caso em apreço, parece-me que não há muito que se possa classificar como genuinamente condicional, e muito menos hipotético, no que respeita aos efeitos da decisão final da Skatterättsnämnden sobre a requerente. Não há nada no caso em apreço que sugira a aplicabilidade da jurisprudência do Tribunal referente a reenvios «hipotéticos». No acórdão Foglia, o Tribunal confirmou que a sua missão, nos termos do artigo 177.°, não é a de «formular opiniões consultivas sobre questões gerais ou hipotéticas, mas sim contribuir para a administração da justiça nos Estados-Membros» [25]. Este princípio foi aplicado em processos posteriores quando as questões apresentadas levantavam um problema «de natureza hipotética», no sentido de que não se levantava ou não se podia levantar, mesmo perante o órgão jurisdicional nacional, pelo menos tal como resultava da natureza do litígio descrito no despacho de reenvio [26], ou quando era óbvio que a interpretação do direito comunitário pretendida pelo órgão jurisdicional nacional não tinha qualquer relação com os factos ou com o objectivo do processo principal [27]. Porém, o Tribunal nunca aplicou este princípio de modo geral, relativamente a um tipo de processo perante um órgão de reenvio, ainda que tal processo permitisse que fossem levantadas questões potencialmente hipotéticas. Além disso, nada leva a crer que as questões apresentadas no caso em apreço são hipotéticas, no que respeita ao litígio entre a Riksskatteverk e a requerente. Parece-me haver uma analogia com os muitos processos relativos a classificação aduaneira em que o Tribunal profere decisões prejudiciais sem impor qualquer condição prévia de estar em causa uma operação concreta de importação ou exportação.

25 — Acórdão de 16 de Dezembro de 1981 (244/80, Recueil, p. 3045, n.° 18).

26 — Acórdão de 16 de Julho de 1992, Meilicke (C-83/91, Colect., p. I-4871, n.os 30 e 31).

27 — V., nomeadamente, os acórdãos de 15 de Dezembro de 1995, Bosman (C-415/93, Colect., p. I-4921, n.° 61), e de 9 de Outubro de 1997, Grado e Bashir (C-291/96, Colect., p. I-5531, n.° 12), bem como os recentes despachos do Tribunal de 25 de Maio de 1998, Nour (C-361/97, Colect., p. I-3101), Karner (C-362/97, não publicado na Colectânea) e Lindau (C-363/97, não publicado na Colectânea) (em especial o n.° 12 de cada um dos despachos).

26. Parece que à data do requerimento, em 6 de Março de 1996, a requerente tinha já cedido os direitos em questão. Ainda que assim não fosse, teria quase de certeza tomado muitas outras medidas preparatórias, tais como a compra dos direitos para adaptar os livros em que os filmes se basearam, e talvez até mesmo a contratação de actores, artistas e outro pessoal que viria a ser necessário, pelo que o seu requerimento não se pode considerar como tendo um interesse meramente hipotético. Nestas circunstâncias, restam poucas dúvidas de que em Março de 1996 o objecto do requerimento tinha um considerável interesse efectivo e prático para o requerente. Na minha opinião, é isto que confirma a observação do Reino da Suécia segundo a qual a Skatterättsnämnden apenas trata de casos concretos [28]. Daqui resulta, na minha opinião, que o simples facto de os requerentes de uma decisão preliminar da Skatterättsnämnden não terem necessariamente que ter já procedido, ou que proceder, às operações objecto do requerimento, à data da sua apresentação, não faz com que a decisão final da Skatterättsnämnden seja de carácter não jurisdicional, para os efeitos do artigo 177.° do Tratado.

27. Esta conclusão é confirmada pela jurisprudência do Tribunal em que é considerada a possibilidade de o órgão que lhe apresenta o pedido de decisão prejudicial não ser um dos que são «chamados a pronunciar-se no âmbito de um processo que deva conduzir a uma decisão de carácter jurisdicional» [29].

28. No acórdão Job Centre, o Tribunal declarou que um reenvio do Tribunale — que era manifestamente, quanto à forma, um «órgão jurisdicional», na acepção do artigo 177.° do Tratado — num processo de jurisdição voluntária [30], instaurado para obter a homologação dos estatutos de uma sociedade, era inadmissível, por o processo não «conduzir a uma decisão de carácter jurisdicional» [31]. Tais requerimentos envolviam o exercício de «uma função não jurisdicional que, aliás, noutros Estados-Membros é confiada a autoridades administrativas» [32]. Assim, o Tribunal entendeu que o Tribunale «desempenha uma função de autoridade administrativa sem, ao mesmo tempo, ser chamado a decidir um litígio» [33]. Não é isso que se passa no caso em apreço. A Skatterättsnämnden não é uma autoridade administrativa; é completamente separada da Riksskatteverk. Assim, se as suas decisões fossem consideradas não jurisdicionais para os efeitos do artigo 177.° do Tratado, concordo com a afirmação do Reino da Suécia segundo a qual seria difícil de perceber como se poderia tratar de outro modo o papel do Regeringsrätten, na medida em que aprecia, em recurso, as decisões da Skatterättsnämnden; com efeito, ambos apreciam a correcção do tratamento fiscal proposto pela Riksskatteverk para determinadas operações, quando esse tratamento é contestado pelo contribuinte.

28 — Os três exemplos fornecidos pelo Reino da Suécia, na resposta escrita às questões do Tribunal, retirados de decisões concretas da Skatterättsnämnden, confirmam esta tese. Em dois dos exemplos, os requerentes exerciam efectivamente as actividades económicas que tinham dado origem ao requerimento. Só num dos casos é que a operação era ainda prevista à data dos requerimentos. Porém, o requerimento respeitava ao tratamento fiscal de um determinado aspecto de um plano de reestruturação empresarial mais geral, o qual estaria já em curso.

29 — Acórdão Job Centre, já referido, n.° 9.

30 — No n.° 16 das suas conclusões no processo Job Centre, o advogado-geral Elmer sublinhou «que o Ministério Publico foi ouvido no processo pendente no Tribunale...».

31 — Acórdão Job Centre, já referido, n.° 9.

32 — *Ibidem*, n.° 11.

33 — *Ibidem*.

29. Diria, por fim, que, contrariamente ao que entende a Comissão, considero que os recentes acórdãos do Tribunal Dorsch Consult e Garofalo e o. podem sustentar a tese da admissibilidade do processo em apreço [34]. No primeiro, uma das objecções que a Comissão levantava quanto à admissibilidade do reenvio da Vergabeüberwachungsausschuß des Bundes (comissão federal de fiscalização da adjudicação dos contratos públicos) era a de que as suas decisões não eram exequíveis. Esta objecção foi rejeitada pelo Tribunal, que entendeu que, «quando a comissão de fiscalização conclui pela ilegalidade das decisões adoptadas pelo serviço de controlo, obriga-o a tomar uma nova decisão, respeitando a decisão da comissão de fiscalização quanto às questões de direito» e, portanto, que «as decisões da comissão de fiscalização têm efeitos jurídicos coercivos» [35].

30. No acórdão Garofalo e o., o Tribunal teve que apreciar as funções do Consiglio di Stato italiano no que respeita aos «pareceres» que este é chamado a dar no contexto de petições extraordinárias ao presidente da República Italiana. Uma vez que este processo constitui, com efeito, para as pessoas que pretendam anular um acto administrativo italiano, uma alternativa à interposição de recurso para o Tribunale administrativo regionale, e uma vez que os requerentes pretendiam efectivamente anular uma decisão do ministro da Saúde, não havia muitas dúvidas quanto à existência de um litígio. A dificuldade encontrada consistia no facto de o parecer do Consiglio di Stato não ser juridicamente vinculativo para o presidente. O Tribunal, porém, baseou-se no facto de que uma decisão não conforme com o parecer do Consiglio di Stato «apenas pode ser adoptada após uma deliberação do Conselho de Ministros e deve ser devidamente fundamentada» [36]. Nestes termos, e tendo em conta a natureza e qualidade do Consiglio di Stato, o Tribunal declarou que, «quando emite um parecer no âmbito de um recurso extraordinário, o Consiglio di Stato constitui um órgão jurisdicional na acepção do artigo 177.° do Tratado» [37].

31. Embora as dificuldades que surgiram nos processos Dorsch Consult e Garofalo e o. relativamente à admissibilidade do reenvio só em parte sejam comparáveis às que ora estão em questão, a decisão do Tribunal de responder às questões apresentadas demonstra que, à excepção dos casos em que o objecto do processo perante o órgão de reenvio é manifestamente de natureza administrativa, o Tribunal não classificará facilmente um processo nacional como insusceptível de «conduzir a uma decisão de carácter jurisdicional», desde que sejam respeitados os critérios mencionados no n.° 20 das presentes conclusões.

32. À luz das considerações anteriores, proponho ao Tribunal que responda às questões apresentadas no processo em apreço.

34 — Já referido acima.

35 — Acórdão Dorsch Consult, n.° 29.

36 — Acórdão Garofalo e o., n.° 24. Embora o Tribunal de Justiça não faça referência a quaisquer estatísticas, pode-se presumir que teve em conta a declaração do advogado-geral Ruiz-Jarabo Colomer, segundo a qual «a intervenção preceptiva do órgão consultivo desempenha, na prática, um papel-chave na decisão do recurso»; v. o n.° 35 das suas conclusões.

37 — *Ibidem*, n.° 27.

IV — Quanto ao fundo

33. Os problemas de fundo levantados pelas questões apresentadas no caso em apreço são relativamente simples em comparação com a espinhosa questão da admissibilidade. A Skatterättsnämnden pretende saber, essencialmente, se o artigo 28.°, n.° 3, alínea b) e o ponto 2 do anexo F da Sexta Directiva permitem a um Estado-Membro continuar a isentar de IVA a remuneração recebida em contrapartida da concessão ou cessão de direitos exclusivos de exibição cinematográfica e, caso não permitam, se o contribuinte pode invocar o direito à dedução previsto pela directiva apesar de não ter sido pago imposto a jusante.

A — *Primeira questão*

i) O acto de adesão

34. Partindo do princípio de que as cessões de direitos em questão se podem considerar como tendo sido «prestações de serviços de autores, artistas e intérpretes», parece estar fora de questão que são abrangidas tanto pelo ponto 2 do anexo F como pelas disposições do acto de adesão citadas no n.° 2 das presentes conclusões. O acto de adesão prevê, como condição prévia do direito do Reino da Suécia de invocar o artigo 28.°, n.° 3, alínea b) e o ponto 2 do anexo F, a aplicação continuada, antes da sua adesão, das «mesmas isenções» em qualquer um dos então doze Estados-Membros. Parece claro que esta exigência foi respeitada. Em primeiro lugar, nem o despacho de reenvio, nem nenhuma das observações apresentadas ao Tribunal questionam o direito do Reino da Suécia de, com base no acto de adesão, invocar a isenção transitória prevista no ponto 2 do anexo F. Em segundo lugar, o relatório da Comissão ao Conselho, de 2 de Julho de 1992, sobre as disposições transitórias decorrentes do artigo 28.°, n.° 3, da Sexta Directiva e do artigo 1.°, n.° 1, da décima oitava directiva do Conselho, de 18 de Julho de 1989, indica, relativamente ao ponto 2 do anexo F, que «seis Estados-Membros aplicam actualmente a derrogação F2 (Bélgica, Dinamarca, Espanha, Grécia, Irlanda e Países Baixos)» [38].

ii) A aplicação do anexo B da Segunda Directiva

35. Os serviços enumerados no ponto 2 do anexo F só podem ser abrangidos pela isenção transitória prevista pelo artigo 28.°, n.° 3, alínea b), «desde que não se trate das prestações referidas no anexo B da Segunda Directiva do Conselho de 11 de Abril de 1967». É necessário, portanto, apreciar as consequências desta remissão.

38 — V. SEC(92) 1006 final.

36. Em primeiro lugar, será que o seu objectivo declarado é afectado pelo facto de o artigo 37.° da Sexta Directiva ter revogado a Segunda Directiva? Concluo, da redacção do artigo 37.°, que se refere a cessação de «efeitos» da Segunda Directiva, que apenas se revogou a continuação da aplicação das disposições da Segunda Directiva. A remissão para a Segunda Directiva no ponto 2 do anexo F da Sexta Directiva é utilizada para definir o âmbito de aplicação material da isenção nele prevista. Excluem-se as «prestações referidas no anexo B...», embora se tenha previsto simultaneamente a cessação dos efeitos da Segunda Directiva.

37. Acresce que a intenção subjacente à remissão para a Segunda Directiva resulta dos trabalhos preparatórios do ponto 2 do anexo F. Na sua proposta de alterações de 11 de Outubro de 1974 [39] à sua proposta inicial de 1973 [40], a Comissão tinha proposto que se acrescentasse a seguinte alínea ao artigo 14.°-B do texto principal do projecto de 1973: «n) prestações de autores, escritores, compositores, conferencistas, jornalistas, actores, músicos, quando não intervenham na edição ou reprodução das suas obras». Esta alteração não foi adoptada pelo Conselho que se limitou a autorizar, no artigo 28.°, n.° 3, alínea b), e no ponto 2 do anexo F (não tendo o texto destas últimas disposições constado de nenhuma das propostas da Comissão), a continuação transitória de certas isenções existentes. Porém, os serviços abrangidos pelo anexo B da Segunda Directiva eram obrigatoriamente sujeitos a IVA, nos termos do artigo 6.°, n.° 2, dessa directiva. O facto de não se respeitar a exclusão do anexo B do âmbito de aplicação do ponto 2 do anexo F teria como resultado que a Sexta Directiva isentaria serviços anteriormente sujeitos a IVA. Além disso, não há qualquer motivo para não aplicar ao anexo F o princípio da interpretação estrita das isenções [41]. Assim, na medida em que o anexo B limita o âmbito de uma isenção, não lhe deve ser dada uma interpretação mais restrita do que o seu texto exige [42].

38. Consequentemente, sou de opinião de que as «prestações referidas» no anexo B devem ser excluídas do âmbito da isenção transitória autorizada pelo ponto 2 do anexo F da Sexta Directiva. Resta examinar quais as prestações que são abrangidas pela exclusão do anexo B.

39 — Alterações à proposta de sexta directiva do Conselho 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 C 121, p. 34).

40 — Proposta da sexta directiva do Conselho 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 C 80, p. 1).

41 — Este princípio foi invocado várias vezes pelo Tribunal de Justiça: v. os acórdãos de 15 de Junho de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Colect., p. 1737, n.° 13); de 11 de Agosto de 1995, Bulthuis Griffioen (C-453/93, Colect., p. I-2341, n.° 19) e, mais recentemente, de 12 de Fevereiro de 1998, Blasi (C-346/95, Colect., p. I-481, n.° 18).

42 — V. o acórdão de 13 de Julho de 1989, Henriksen (173/88, Colect., p. 2763, n.° 12). Na minha opinião, o corolário natural do princípio da interpretação estrita das isenções é o de que as excepções às isenções devem ser interpretadas em sentido amplo; v. o n.° 37 das conclusões que apresentei no processo Gemeente Emmen (acórdão de 28 de Março de 1996, C-468/93, Colect., p. I-1721), e o n.° 21 das conclusões do advogado-geral Gulmann no processo Comissão/Alemanha (acórdão de 27 de Outubro de 1992, C-74/91, Colect., p. I-5437).

iii) O âmbito de aplicação do anexo B da Segunda Directiva

39. A noção de «transmissões de patentes, marcas industriais e comerciais e de outros direitos análogos, bem como as concessões de licenças relativas a tais direitos», é, na minha opinião, suficientemente ampla para abranger a cessão de direitos de autor. Esta disposição presta-se particularmente à aplicação do princípio de interpretação *ejusdem generis* [43]. A aplicação deste princípio pressupõe que é possível identificar, das matérias enumeradas no texto jurídico em análise, um *género* que antecede as expressões gerais. Por outras palavras, procura-se saber se da análise de um certo número de termos específicos surge um elemento comum que possa ser utilizado para interpretar as expressões gerais. Estou convencido de que esse elemento existe no caso em apreço. As referências específicas a «patentes» e «marcas» recordam dois dos principais tipos de propriedade intelectual previstos pelas leis dos Estados-Membros e reconhecidos pela jurisprudência do Tribunal. Não contendo outras palavras, a disposição referir-se-ia apenas, obviamente, a esses dois tipos. Porém, a expressão geral «outros direitos análogos» deve ser interpretada por referência aos elementos sugeridos pelas palavras específicas que a precedem. Não considero que esta expressão deva ser interpretada como abrangendo apenas direitos análogos às patentes ou às marcas. Na minha opinião, deve entender-se no sentido de se referir a outros direitos de propriedade intelectual, de entre os quais o direito de autor é, obviamente, um dos mais importantes. Daqui decorre, na minha opinião, que a cessão, por uma empresa produtora de cinema, tal como a requerente, do direito de exibição cinematográfica deve ser entendida como excluída do âmbito de aplicação do ponto 2 do anexo F da Sexta Directiva.

40. Tais cessões são manifestamente prestações tributáveis na acepção do artigo 2.°, n.° 1, da Sexta Directiva, que sujeita a IVA «as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso... por um sujeito passivo agindo nessa qualidade». Uma vez que a cessão desses direitos cinematográficos consiste na cessão de bens incorpóreos, é abrangida pelo primeiro travessão do artigo 6.°, n.° 1, e deve ser considerada como uma prestação de serviços tributável, em princípio, nos termos do artigo 9.°, n.° 1, no Estado-Membro onde o prestador tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados. Consequentemente, proponho ao Tribunal que responda à primeira questão apresentada no sentido de que as disposições de direito nacional que visem isentar de IVA tais prestações são incompatíveis com a Sexta Directiva.

43 — Para uma breve discussão deste princípio, v. o n.° 21 das conclusões que apresentei no processo Linthorst, Pouwels en Scheres (acórdão de 6 de Março de 1997, C-167/95, Colect., p. I-1195, a seguir «acórdão Linthorst»), bem como o n.° 67 das conclusões do advogado-geral Darmon no processo Lubbock Fine (acórdão de 15 de Dezembro de 1993, C-63/92, Colect., p. I-6665). Este princípio foi também invocado como elemento interpretativo pelo advogado-geral Sir Gordon Slynn nas conclusões apresentadas no processo Schotte (acórdão de 9 de Dezembro de 1987, 218/86, Colect., pp. 4905, 4911). O Tribunal de Justiça tomou em consideração este princípio, embora sem o identificar, no acórdão Linthorst, tendo-o considerado inaplicável; v. n.° 20.

iv) Tese alternativa

41. No caso de o Tribunal não considerar que a cessão de direitos de autor é abrangida pelo ponto 1 do anexo B da Segunda Directiva, submeto, *ex abundante cautela*, as seguintes observações sobre a tese alternativa que pode ser adoptada quanto ao âmbito de aplicação do ponto 2 do anexo F da Sexta Directiva. Devo dizer, desde já, que não considero que tais cessões se possam considerar abrangidas pela noção de «prestações de serviços dos... membros de profissões liberais», como o Reino da Suécia alegou. Na falta de uma indicação específica do legislador comunitário de que pretendia adoptar uma noção muito ampla do que tradicionalmente se considera «profissões liberais», não creio que as prestações de serviços de autores, artistas e intérpretes estejam incluídos. Esta minha tese é reforçada pela posição assumida pelo Tribunal no acórdão Linthorst, em que, referindo-se à parte do terceiro travessão do artigo 9.°, n.° 2, alínea e), que abrange «prestações de serviços de consultores, engenheiros, gabinetes de estudo, advogados, peritos contabilistas e demais prestações similares», o Tribunal declarou que «o elemento comum das actividades heterogéneas aí mencionadas é o facto de todas se incluírem nas profissões liberais» [44]. Porém, concordo com as observações da República da Finlândia e do Reino da Suécia segundo as quais não se deve interpretar a isenção prevista no ponto 2 do anexo F no sentido de se limitar aos serviços prestados por pessoas individuais. A República da Finlândia fez referência ao princípio da neutralidade fiscal, enunciado pelo Tribunal em muitas ocasiões, relativamente ao sistema comunitário do IVA [45]. Uma vez que o IVA se aplica ao fornecimento, a título oneroso, de bens ou serviços, é razoável presumir que o legislador comunitário pretendeu isentar a exploração comercial de obras criativas ou de arte quando incluiu as «prestações de serviços dos autores, artistas e intérpretes» no ponto 2 do anexo F. Não vejo qualquer razão de princípio ou lógica para limitar essa isenção aos serviços prestados por pessoas individuais. Se os autores, artistas ou intérpretes pretenderem constituir pessoas colectivas para efeitos de exploração comercial das suas obras, o princípio da neutralidade fiscal, bem como a necessidade de evitar distorções da concorrência, exige que não sejam tratados de modo diferente, para efeitos de IVA, dos que decidiram não adoptar tal forma jurídica. Acresce que devido aos custos normalmente elevados da produção cinematográfica, é de presumir que a maioria dos filmes sejam produzidos por sociedades. Limitar o âmbito de aplicação da isenção às pessoas individuais teria, portanto, como efeito a exclusão do âmbito da isenção da produção cinematográfica, que constitui um importante e moderno meio de divulgação para a prestação colectiva de serviços por autores, artistas e intérpretes.

B — *Segunda e terceira questões*

42. No que respeita às segunda e terceira questões, basta referir que o Tribunal tem

44 — Acórdão Linthorst, já referido na nota 43, n.° 20.

45 — V. o acórdão de 24 de Outubro de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Colect., p. I-5339, em especial o n.° 23).

regularmente declarado que as disposições da Sexta Directiva são susceptíveis de produzir efeitos directos [46]. Na minha opinião, tal aplica-se, por maioria de razão, tanto ao artigo 6.°, que define «prestação de serviços» para permitir executar a distinção prevista pelo artigo 2.°, n.° 1, entre as entregas de bens e as prestações de serviços tributáveis, como ao artigo 17.°, respeitante ao direito à dedução. A pedra angular do sistema do IVA é que um sujeito passivo só paga IVA pela diferença entre o imposto incluído nas entregas de bens e prestações de serviços por ele adquiridos aos seus fornecedores e o devido pelas suas próprias prestações. A redacção de ambas as disposições é imperativa, e, como o Tribunal já declarou relativamente ao artigo 17.°, n.os 1 e 2, «não deixam aos Estados-Membros nenhuma margem de apreciação quanto à sua aplicação» [47].

43. A Skatterättsnämnden pretende obter orientações específicas quanto à questão de saber se se aplicam quaisquer considerações especiais quando um sujeito passivo invoca as disposições directamente aplicáveis da Sexta Directiva para determinar a sua sujeição a IVA. Embora, normalmente, um contribuinte não procure voluntariamente pagar imposto, a natureza do IVA é tal que, por vezes, a sujeição ao imposto pode ser-lhe favorável. Como o advogado-geral Darmon salientou nas conclusões que apresentou no processo Lubbock Fine, «em caso de isenção relativamente a uma dada operação, o sujeito passivo não tem que pagar o imposto sobre a operação em causa, mas não pode deduzir o imposto que lhe foi facturado a montante, nem repercutir qualquer encargo a jusante» [48]. Consequentemente, visto que «uma isenção de IVA pode, portanto, implicar um aumento da sua carga fiscal», ele pode «ter interesse a ser sujeito ao IVA» [49]. Não é, portanto, de estranhar um pedido de registo para efeitos de IVA.

44. Através da sua terceira questão, a Skatterättsnämnden pretende saber se o direito à dedução pode ser afectado pelo facto de um sujeito passivo não incluir imposto a jusante nos serviços por ele prestados. Como já referi, a base fundamental do direito à dedução reconhecido pelo artigo 17.° da Sexta Directiva é que o IVA a montante «só pode ser deduzido quando os bens e serviços a que foi aplicado constituem "elementos do preço" de uma operação tributável» [50]. Consequentemente, o Tribunal declarou que, em geral, «quando um sujeito passivo presta serviços a outro sujeito passivo, que os utiliza para efectuar uma operação isenta, este último não tem o direito de deduzir o IVA pago a montante» [51]. O Reino da Suécia afirma que, uma vez que a cessão de direitos em questão era isenta de IVA nos termos da lei sueca, a requerente não cobrou IVA e alega que, se se permitisse agora à requerente registar-se para efeitos de IVA e pedir a

46 — V., nomeadamente, os acórdãos de 19 de Janeiro de 1982, Becker (8/81, Recueil, p. 53), de 20 de Outubro de 1993, Balocchi (C-10/92, Colect., p. I-5105), e de 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Colect., p. I-1883).

47 — Acórdão BP Soupergaz, já referido, n.° 35.

48 — Já referido, n.° 29 das conclusões.

49 — *Ibidem*.

50 — V. o n.° 9 das conclusões do advogado-geral Tesauro no processo Debouche (acórdão de 26 de Setembro de 1996, C-302/93, Colect., p. I-4495).

51 — V. os acórdãos de 6 de Abril de 1995, BLP Group (C-4/94, Colect., p. I-983, n.° 28), e Debouche, já referido, n.° 16.

dedução do IVA a montante, seria provavelmente muito difícil recuperar, *a posteriori*, o IVA que devia ter sido pago sobre as cessões. Consequentemente, o Reino da Suécia defende que, nestas circunstâncias, seria contrário ao artigo 17.°, n.° 2, da Sexta Directiva autorizar o direito à dedução. Não concordo.

45. Pelas razões já apresentadas nos n.os 35 a 40, a cessão de direitos sobre obras cinematográficas nunca esteve isenta de IVA. Assim, as transacções como a que a que está em causa no processo principal estiveram sempre obrigatoriamente sujeitas a IVA. Decorre da redacção clara e inequívoca do artigo 17.°, n.° 2, que, desde que um sujeito passivo utilize os bens e serviços que lhe tenham sido fornecidos para os fins das suas próprias operações tributáveis, está autorizado a exercer o direito à dedução.

46. O Reino da Suécia parece considerar que tal resultado permitiria a um sujeito passivo beneficiar duplamente; a saber, teria a vantagem de deduzir o imposto a montante sem ser, simultaneamente, obrigado a pagar imposto a jusante. Esta preocupação não se justifica. A requerente só terá direito a deduzir o imposto pago a montante do que é devido a jusante, como qualquer outro sujeito passivo no sistema do IVA: o montante relativamente ao qual poderá ter direito a exigir o reembolso, nos termos do artigo 18.° da directiva, que contém «disposições relativas ao exercício do direito à dedução», será, portanto, apenas o montante pelo qual o imposto a montante excede o imposto a jusante. Assim, a requerente deve aplicar IVA aos seus fornecimentos, *independentemente* de o repercutir no preço cobrado aos seus clientes pelas cessões em questão. Acresce que não cabe ao requerente verificar se o IVA que devia ter sido incluído no preço das operações de cessão se reflecte efectivamente, como IVA a montante, nas declarações de IVA dos cessionários. Na medida em que esses cessionários estejam registados para efeitos de IVA na Suécia, é a eles que cabe pedir a dedução do imposto a montante [52].

47. Consequentemente, proponho ao Tribunal que responda à terceira questão no sentido de que o facto de um sujeito passivo não ter adicionado o valor do IVA a jusante no momento em que calculou o preço da cessão de direitos exclusivos de exibição cinematográfica não afecta o direito de esse sujeito passivo, que procedeu às cessões em questão, de deduzir do IVA que devia ter pago relativamente a essas cessões a componente de IVA dos bens e serviços que lhe foram fornecidos para a produção dos filmes objecto das cessões.

52 — Relativamente aos cessionários que não estejam registados para efeitos de IVA na Suécia, uma vez que as cessões deviam ter sido sujeitas a IVA na Suécia, poderiam, se tivessem pago IVA, ter direito a exigir um reembolso, nos termos do artigo 7.°, n.° 4, da Oitava Directiva 79/1072/CEE do Conselho, de 6 de Dezembro de 1979, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Regras sobre o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país (JO L 331, p. 11; EE 09 F1 p. 116). Portanto, o facto de não ter sido pago IVA não afecta negativamente as receitas de IVA suecas, na globalidade.

V — Conclusão

48. À luz das considerações anteriores, proponho ao Tribunal de Justiça que responda do seguinte modo às questões da Skatterättsnämnden:

«1) A cessão do direito de exibir filmes por uma empresa de produção cinematográfica não é abrangida pelo âmbito de aplicação da isenção transitória prevista no artigo 28.°, n.° 3, alínea b) 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, conjugado com o ponto 2 do anexo F dessa directiva.

2) Decorre, em especial, dos artigos 2.°, n.° 1, 6.°, n.° 1, e 17.° da Sexta Directiva 77/388 que quem fornece prestações tributáveis de direitos exclusivos de exibição de filmes pode invocar essas disposições contra uma autoridade fiscal nacional que se recusa a permitir-lhe apresentar uma declaração de IVA na qual essa pessoa pretende deduzir a componente de IVA de bens e serviços utilizados para a produção dos filmes em questão do IVA que devia ter sido incluído no preço cobrado pela cessão de tais direitos.

3) O facto de um sujeito passivo não adicionar o valor do IVA a jusante no momento em que calculou o preço da cessão de direitos exclusivos de exibição de filmes não afecta o direito desse sujeito passivo, que procedeu às cessões em questão, de deduzir do IVA que devia ter pago relativamente a essas cessões a componente de IVA dos bens e serviços que lhe foram fornecidos para a produção dos filmes objecto das cessões.»