ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

3 de Dezembro de 2009 *

No processo C-433/08,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), por decisão de 13 de Agosto de 2008, entrado no Tribunal de Justiça em 1 de Outubro de 2008, no processo

Yaesu Europe BV

contra

Bundeszentralamt für Steuern,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: K. Lenaerts, presidente da Terceira Secção, exercendo funções de presidente da Quarta Secção, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, G. Arestis (relator) e J. Malenovský, juízes,

* Língua do processo: alemão.

advogado-geral: Y. Bot,
secretário: B. Fülöp, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 16 de Setembro de 2009,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Yaesu Europe BV, por B. Burgmaier, Rechtsanwalt,

— em representação do Governo alemão, por M. Lumma e C. Blaschke, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo austríaco, por C. Pesendorfer, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por D. Triantafyllou, na qualidade de agente,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do anexo A 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; a seguir «Oitava Directiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Yaesu Europe BV (a seguir «Yaesu Europe»), sociedade estabelecida nos Países Baixos, ao Bundeszentralamt für Steuern (Administração Fiscal alemã, a seguir «Bundeszentralamt») a respeito do indeferimento, por este último, de um pedido de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pago por esta sociedade na Alemanha.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

3 O terceiro a quinto considerandos da Oitava Directiva têm a seguinte redacção:

«Considerando conveniente pôr termo às divergências entre as disposições actualmente em vigor nos Estados-Membros e que estão por vezes na origem de desvios de tráfego e de distorções de concorrência;

Considerando que uma regulamentação comunitária sobre a matéria constitui um progresso no sentido da liberalização efectiva da circulação das pessoas, dos bens e dos serviços, contribuindo desse modo para completar o processo de integração económica;

Considerando que a referida regulamentação não deve ter como consequência a sujeição dos sujeitos passivos a um tratamento diferente, consoante o Estado-Membro em que se encontrem estabelecidos».

4 O artigo 3.º, alínea a), da Oitava Directiva preceitua:

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

a) Apresentar no serviço competente referido no primeiro parágrafo do artigo 9.º um requerimento em conformidade com o modelo constante do anexo A, ao qual serão apensos os originais das facturas ou dos documentos de importação. Os Estados-Membros porão à disposição dos requerentes uma nota explicativa que deve incluir sempre os elementos informativos mínimos referidos no anexo C».

5 O artigo 6.º da Oitava Directiva enuncia:

«Os Estados-Membros não podem impor aos sujeitos passivos referidos no artigo 2.º, para além das obrigações previstas nos artigos 3.º e 4.º, qualquer outra obrigação que não seja a de prestarem, em casos especiais, as informações necessárias para apreciar o fundamento do pedido de reembolso.»

6 O modelo de pedido de reembolso do IVA constante do anexo A da Oitava Directiva refere-se, na última linha, para além da localidade em que esse pedido foi subscrito e da data em que foi efectuado, a uma «assinatura», sem nenhuma outra indicação.

Legislação nacional

7 O § 18, n.º 9, da Lei de 2005 relativa ao imposto sobre o volume de negócios (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. 2005 I, p. 386), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «UStG»), tinha a seguinte redacção:

«[…] O pedido de reembolso deve ser apresentado no prazo dos seis meses seguintes ao fim do ano civil no qual surgiu o direito ao reembolso. Cabe ao próprio empresário calcular o reembolso e provar o valor do imposto pago a montante, através da apresentação dos originais das facturas e dos documentos de importação. O pedido de reembolso deve ser assinado pelo próprio punho do empresário. […]»

8 O § 79, n.º 1, do Código Tributário (Abgabenordnung, a seguir «AO»), intitulado «Capacidade de exercício», dispõe designadamente, no ponto 3 do mesmo número, que as pessoas colectivas, as associações ou os patrimónios autónomos, através dos seus representantes legais ou mandatários *ad hoc*, têm capacidade para praticar actos processuais.

9 O § 150, n.º 3, do AO, que regula a forma e o conteúdo das declarações fiscais, prevê:

«Se as leis tributárias exigirem que o sujeito passivo assine pelo próprio punho a declaração fiscal, a assinatura por um mandatário só é admissível se o sujeito passivo estiver impedido de assinar devido à sua condição física ou mental ou a ausência prolongada. A assinatura pelo próprio punho pode ser exigida posteriormente, quando o impedimento cessar.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

10 Em 30 de Junho de 2006, a Yaesu Europe apresentou um pedido de reembolso do IVA pago a montante na Alemanha no período decorrido entre Janeiro e Dezembro de 2005. O pedido foi feito através do formulário oficial previsto para este efeito no referido Estado-Membro e no qual consta, numa quadrícula com o n.º 9, a menção «assinatura pelo próprio punho e carimbo da sociedade».

11 Numa carta que foi junta ao referido pedido, os advogados da Yaesu Europe, estabelecidos na Alemanha e que se menciona no formulário serem representantes desta sociedade para efeito das notificações, indicaram que assinaram aquele pedido em representação da sua cliente. Para tal, foi anexada a esta carta uma «procuração com poderes para o procedimento de reembolso do imposto pago a montante», outorgada pelo representante legal da recorrente no processo principal, que autorizava os advogados a representarem juridicamente esta última em todos os procedimentos de reembolso do IVA.

12 Por decisão de 1 de Setembro de 2006, o Bundeszentralamt indeferiu o pedido de reembolso apresentado pela Yaesu Europe, com o fundamento de que o pedido de reembolso não tinha sido assinado pelo próprio punho do sujeito passivo, ao contrário do previsto no § 18, n.º 9, da UStG.

13 No seguimento de uma reclamação que foi julgada improcedente, a Yaesu Europe interpôs recurso para o Finanzgericht. Este concordou com a posição seguida pelo Bundeszentralamt e declarou que o § 18, n.º 9, da UStG não viola os artigos 3.º e 6.º da Oitava Directiva e que a «assinatura» prevista no modelo constante do anexo A desta directiva deve ser interpretada no sentido de que se trata obrigatoriamente da assinatura do próprio sujeito passivo, tendo em conta que, de qualquer modo, o artigo 249.º, terceiro parágrafo, CE atribui ao legislador alemão autonomia de execução relativamente a esta questão.

14 A Yaesu Europe interpôs recurso de «Revision» para o Bundesfinanzhof, no qual sustenta, no essencial, que o Finanzgericht interpretou de forma errada o conceito de «assinatura» constante do modelo que figura no anexo A da Oitava Directiva e invoca, a este respeito, o exemplo de vários Estados-Membros que autorizam expressamente que a assinatura do pedido de reembolso seja aposta por um mandatário. Por outro lado, considera que o referido conceito deve ser interpretado de modo uniforme na Comunidade Europeia.

15 O Bundesfinanzhof, depois de ter afastado a aplicação, ao presente caso, dos §§ 79, n.º 1, ponto 3, e 150, n.º 3, do AO e de ter considerado que subsistiam dúvidas sobre a compatibilidade do § 18, n.º 9, da UStG com o direito comunitário, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O conceito de 'assinatura', que consta do modelo do anexo A da Oitava Directiva […], que deve ser utilizado para apresentar um pedido de reembolso do [IVA] nos termos do artigo 3.º, alínea a), desta directiva, constitui um conceito de direito comunitário que deve ser interpretado de modo uniforme?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão:

O conceito de 'assinatura' deve ser interpretado no sentido de que é necessário que o pedido de reembolso seja assinado pelo próprio punho do sujeito passivo ou, no caso de uma pessoa colectiva, do representante legal, ou basta a assinatura de um mandatário (por exemplo, de um representante para efeitos fiscais ou de um empregado do sujeito passivo)?»

Quanto às questões prejudiciais

16 Com as suas questões, que importa examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o conceito de «assinatura» do pedido de reembolso do IVA constante do modelo que figura no anexo A da Oitava Directiva constitui um conceito de direito comunitário que deve ser interpretado de modo uniforme e, se for caso disso, se este conceito deve ser entendido no sentido de que tal pedido de reembolso tem obrigatoriamente de ser assinado pelo próprio sujeito passivo ou se basta que esse pedido seja assinado por um mandatário.

17 A este respeito, há que referir desde já que a Oitava Directiva não contém nenhuma definição do mencionado conceito de «assinatura» e que não faz nenhuma remissão expressa para o direito dos Estados-Membros para determinar o sentido e o alcance deste mesmo conceito.

18 Ora, segundo jurisprudência assente, decorre das exigências tanto da aplicação uniforme do direito comunitário como do princípio da igualdade que os termos de uma disposição de direito comunitário que não contenha nenhuma remissão expressa para o direito dos Estados-Membros no sentido de estes determinarem o seu sentido e o seu alcance devem ser objecto, em toda a Comunidade, de uma interpretação autónoma e uniforme, que deve ser procurada tendo em conta o contexto da disposição e o objectivo prosseguido pela regulamentação em causa (v., designadamente, acórdãos de 18 de Janeiro de 1984, Ekro, 327/82, Recueil, p. 107, n.º 11; de 19 de Setembro de 2000, Linster, C-287/98, Colect., p. I-6917, n.º 43; e de 16 de Julho de 2009, Infopaq International, C-5/08, Colect., p. I-6569, n.º 27).

19 Estas exigências impõem-se mais especificamente no que respeita à Oitava Directiva, devido tanto ao seu título como aos termos do seu terceiro e quinto considerandos.

20 Com efeito, decorre do terceiro e quinto considerandos da referida directiva que esta tem por objectivo harmonizar as regras de reembolso do IVA pago num Estado-Membro por sujeitos passivos estabelecidos noutro Estado-Membro, pondo fim às diferenças entre as disposições que à época vigoravam nos Estados-Membros e esforçando-se por não sujeitar os sujeitos passivos a um tratamento diferente em função do Estado-Membro em cujo território estão estabelecidos.

21 A Oitava Directiva tem por objectivo harmonizar as regras do direito ao reembolso do IVA tal como resulta do artigo 17.º, n.º 3, 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) (v., designadamente, acórdãos de 13 de Julho de 2000, Monte Dei Paschi Di Siena, C-136/99, Colect., p. I-6109, n.º 20, e de 15 de Março de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, Colect., p. I-2425, n.º 26).

22 Para esse efeito, a referida directiva prevê expressamente, no seu anexo A, um modelo preestabelecido de pedido de reembolso do IVA, que visa precisamente harmonizar as modalidades do processo relativo a esse pedido, no que respeita ao imposto pago num Estado-Membro por sujeitos passivos estabelecidos noutro Estado-Membro. Ora, o mencionado objectivo de harmonização só pode ser atingido se os conceitos aos quais esse modelo se refere tiverem o mesmo significado em todos os Estados-Membros.

23 Daqui resulta que o conceito de «assinatura» constante do modelo que figura no anexo A da Oitava Directiva constitui um conceito de direito comunitário cujo sentido e alcance devem ser idênticos em todos os Estados-Membros. Por conseguinte, cabe ao Tribunal de Justiça dar-lhe uma interpretação autónoma e uniforme na ordem jurídica comunitária.

24 A este respeito, importa recordar a jurisprudência assente do Tribunal de Justiça segundo a qual, na interpretação de uma disposição de direito comunitário, se deve atender não apenas aos termos desta mas também ao seu contexto e aos objectivos prosseguidos pela regulamentação em que se integra (v., designadamente, acórdãos de

17 de Novembro de 1983, Merck, 292/82, Recueil, p. 3781, n.º 12; de 1 de Março de 2007, Schouten, C-34/05, Colect., p. I-1687, n.º 25; e de 12 de Fevereiro de 2009, Klarenberg, C-466/07, Colect., p. I-803, n.º 37).

25 Deve reconhecer-se, antes de mais, que a própria redacção do anexo A da Oitava Directiva não contém nenhuma indicação relativa ao conceito de «assinatura» que menciona. Com efeito, este anexo limita-se simplesmente a exigir uma «assinatura» e não precisa de modo nenhum que esta tem de revestir características especiais, como seja tratar-se da assinatura do próprio sujeito passivo, contrariamente a outras indicações constantes do referido anexo, como o nome ou a natureza da actividade, que são expressamente acompanhadas pelos termos «do requerente».

26 Em seguida, resulta do artigo 3.º, alínea a), da Oitava Directiva que o sujeito passivo tem de apresentar um pedido de reembolso do IVA em conformidade com o modelo constante do referido anexo A. Decorre igualmente do artigo 6.º desta mesma directiva que os Estados-Membros não podem impor aos sujeitos passivos, para além das obrigações previstas nos artigos 3.º e 4.º, qualquer outra obrigação que não seja a de prestarem, em casos especiais, as informações necessárias para apreciar o fundamento do pedido de reembolso. Resulta assim que, no que respeita ao conceito de «assinatura» constante do referido modelo, este artigo 6.º opõe-se a que o sujeito passivo seja submetido a outras exigências para além das previstas nesse modelo, tais como uma assinatura aposta pelo próprio punho do sujeito passivo.

27 Por último, esta interpretação contextual é corroborada pelo objectivo de harmonização da Oitava Directiva, como resulta dos n.os 19 a 22 do presente acórdão. Com efeito, o objectivo prosseguido por esta directiva, ao prever expressamente, no seu anexo A, um modelo preestabelecido de pedido de reembolso do IVA, só pode ser atingido se os conceitos constantes desse modelo tiverem um sentido e um alcance idênticos em todos os Estados-Membros e não excederem as exigências previstas de

forma precisa pelo mesmo. Permitir que um Estado-Membro imponha a um sujeito passivo outras exigências para além das previstas por aquele modelo, tais como uma assinatura aposta pelo próprio punho desse sujeito passivo, equivaleria a criar uma formalidade incompatível com o referido objectivo.

28 Por outro lado, importa precisar que, embora a Oitava Directiva não preveja expressamente a possibilidade de designar um mandatário, contrariamente à 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), não deixa de ser verdade que também não a exclui, pelo que um pedido de reembolso do IVA conforme com o modelo constante do anexo A da Oitava Directiva pode ser assinado por um mandatário.

29 Atendendo a todas as considerações expostas, há que responder às questões submetidas que o conceito de «assinatura» do pedido de reembolso do IVA constante do modelo que figura no anexo A da Oitava Directiva constitui um conceito de direito comunitário que deve ser interpretado de modo uniforme no sentido de que esse pedido de reembolso não tem obrigatoriamente de ser assinado pelo próprio sujeito passivo, mas que, para este efeito, a assinatura de um mandatário é suficiente.

Quanto às despesas

30 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Quarta Secção) declara:

O conceito de «assinatura» do pedido de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado constante do modelo que figura no anexo A 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, constitui um conceito de direito comunitário que deve ser interpretado de modo uniforme no sentido de que esse pedido de reembolso não tem obrigatoriamente de ser assinado pelo próprio sujeito passivo, mas que, para este efeito, a assinatura de um mandatário é suficiente.

Assinaturas