Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Nona Secção)

11 de junho de 2020*

«Reenvio prejudicial — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 17.º, n.º 2, alínea g) — Transferência de bens móveis no interior da União Europeia tendo em vista uma prestação de serviços — Artigos 170.º e 171.º — Direito ao reembolso do IVA aos sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso — Diretiva 2008/9/CE — Conceito de "sujeito passivo não estabelecido no Estado-Membro de reembolso" — Sujeito passivo não registado para efeitos do IVA no Estado-Membro de reembolso»

No processo C-242/19,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Tribunalul București (Tribunal Superior de Bucareste, Roménia), por Decisão de 18 de janeiro de 2019, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 20 de março de 2019, no processo

CHEP Equipment Pooling NV

contra

Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București — Serviciul soluționare contestații,

Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București — Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Nona Secção),

composto por: S. Rodin, presidente de secção, K. Jürimäe (relatora) e N. Piçarra, juízes,

advogado-geral: G. Hogan,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

considerando as observações apresentadas:

– em representação da CHEP Equipment Pooling NV, por E. Băncilă, avocat,

– em representação do Governo romeno, inicialmente, por E. Gane, L. Lițu e C.-R. Canțăr, em seguida, por E. Gane e L. Lițu, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: romeno.

– em representação da Comissão Europeia, por A. Armenia e L. Lozano Palacios, na qualidade de agentes,

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 objeto a interpretação do artigo 17.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1), conforme alterada pela Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008 (JO 2008, L 44, p. 11) (a seguir «Diretiva IVA»), bem como do artigo 2.º, ponto 1, e do artigo 3.º da Diretiva 2008/9/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que define as modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado previsto na Diretiva 2006/112/CE a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, mas estabelecidos noutro Estado-Membro (JO 2008, L 44, p. 23).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a CHEP Equipment Pooling NV (a seguir «CHEP»), sociedade estabelecida na Bélgica, à Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București — Serviciul soluționare contestații (Agência Nacional da Administração Tributária — Direção-Geral Regional das Finanças de Bucareste — Serviço de Reclamações, Roménia) e à Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București — Administrația fiscală pentru contribuabili nerezidenți (Agência Nacional da Administração Tributária — Direção-Geral Regional das Finanças de Bucareste — Administração Tributária dos Contribuintes não Residentes, Roménia) (a seguir, em conjunto, «autoridades tributárias romenas») a respeito da recusa dessas autoridades de concederem a essa sociedade o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pago na Roménia.

Quadro jurídico

Direito da União

Diretiva IVA

3 O artigo 17.º da Diretiva IVA prevê:

«1. É assimilada a entrega de bens efetuada a título oneroso a transferência por um sujeito passivo de um bem da sua empresa com destino a outro Estado-Membro.

Entende-se por "transferência com destino a outro Estado-Membro" qualquer expedição ou transporte de um bem móvel corpóreo efetuada pelo sujeito passivo ou por sua conta, para fora do território do Estado-Membro em que se encontra o bem, mas na [União Europeia], para os fins da sua empresa.

2. Não é considerada transferência com destino a outro Estado-Membro a expedição ou o transporte de bens no âmbito de uma das seguintes operações:

[…]

g) A utilização temporária de bens, no território do Estado-Membro de chegada da expedição ou do transporte, para fins de prestação de serviços efetuada pelo sujeito passivo estabelecido no Estado-Membro de partida da expedição ou do transporte dos bens;

[…]

3. Quando deixa de estar preenchida uma das condições necessárias para poder beneficiar do n.º 2, considera-se que os bens foram transferidos com destino a outro Estado-Membro. Nesse caso, considera-se que a transferência é efetuada no momento em que essa condição deixa de estar preenchida.»

4 O artigo 21.º desta diretiva dispõe:

«É assimilada a aquisição intracomunitária de bens efetuada a título oneroso a afetação por um sujeito passivo, aos fins da sua empresa, de bens expedidos ou transportados, pelo sujeito passivo ou por sua conta, a partir de outro Estado-Membro no qual os bens tenham sido produzidos, extraídos, transformados, comprados, adquiridos na aceção da alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º, ou importados pelo sujeito passivo, no âmbito da sua empresa, nesse outro Estado-Membro.»

5 Nos termos do artigo 44.º da referida diretiva:

«O lugar das prestações de serviços efetuadas a um sujeito passivo agindo nessa qualidade é o lugar onde esse sujeito passivo tem a sede da sua atividade económica. Todavia, se esses serviços forem prestados a um estabelecimento estável do sujeito passivo situado num lugar diferente daquele onde este tem a sede da sua atividade económica, o lugar das prestações desses serviços é o lugar onde está situado o estabelecimento estável. Na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar das prestações dos serviços é o lugar onde o sujeito passivo destinatário tem domicílio ou residência habitual.»

6 O artigo 170.º desta mesma diretiva enuncia:

«Os sujeitos passivos que, na aceção […] do ponto 1 do artigo 2.º e do artigo 3.º da Diretiva [2008/9] e do artigo 171.º da presente diretiva, não estejam estabelecidos no Estado-Membro em que efetuam as aquisições de bens e de serviços ou as importações de bens sobre os quais incide o IVA têm direito a obter o seu reembolso, desde que os bens ou serviços sejam utilizados para as operações seguintes:

a) Operações a que se refere o artigo 169.º;

b) Operações em relação às quais o imposto seja devido unicamente pelo destinatário, em conformidade com o disposto nos artigos 194.º a 197.º e 199.º»

7 Nos termos do artigo 171.º, n.º 1, da Diretiva IVA:

«O reembolso do IVA em benefício dos sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro em que efetuam as aquisições de bens e de serviços ou as importações de bens sujeitas ao IVA, mas estabelecidos noutro Estado-Membro, é efetuado nos termos da Diretiva [2008/9].»

8 O artigo 171.º-A da Diretiva IVA prevê:

«Em vez de concederem um reembolso do IVA ao abrigo [da Diretiva 2008/9] relativamente às entregas de bens e prestações de serviços a um sujeito passivo em relação às quais o sujeito passivo seja devedor do imposto de acordo com os artigos 194.º a 197.º ou com o artigo 199.º, os Estados-Membros podem permitir a dedução do imposto nos termos do artigo 168.º […]

Para o efeito, os Estados-Membros podem excluir o sujeito passivo que seja devedor do imposto do procedimento de reembolso previsto [na Diretiva 2008/9].»

9 O artigo 196.º da Diretiva IVA dispõe:

«O IVA é devido pelos sujeitos passivos, ou pelas pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos registadas para efeitos do IVA, a quem são prestados os serviços a que se refere o artigo 44.º, se os serviços forem prestados por sujeitos passivos não estabelecidos no território do Estado-Membro.»

10 Nos termos do artigo 214.º, n.º 1, alíneas a) e b), desta diretiva:

«Os Estados-Membros tomam as medidas necessárias para que sejam identificadas através de um número individual as seguintes pessoas:

a) Os sujeitos passivos, com exceção dos referidos no n.º 2 do artigo 9.º, que efetuem, no respetivo território, entregas de bens ou prestações de serviços que lhes confiram direito a dedução e que não sejam entregas de bens ou prestações de serviços em relação às quais o IVA seja devido unicamente pelo destinatário em conformidade com os artigos 194.º a 197.º e 199.º;

b) Os sujeitos passivos ou as pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos que efetuem aquisições intracomunitárias de bens sujeitas ao IVA, em conformidade com a alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º, ou que tenham feito uso da opção, prevista no n.º 3 do artigo 3.º, de sujeitar ao IVA as suas aquisições intracomunitárias».

Diretiva 2008/9

11 O artigo 1.º da Diretiva 2008/9 enuncia que esta diretiva «define as modalidades de reembolso do [IVA], previstas no artigo 170.º da Diretiva [IVA], aos sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso que preencham as condições referidas no artigo 3.º».

12 O artigo 2.º, pontos 1 e 2, da Diretiva 2008/9 contém, para efeitos desta diretiva, as seguintes definições:

«1) "Sujeito passivo não estabelecido no Estado-Membro de reembolso", o sujeito passivo, na aceção do n.º 1 do artigo 9.º da Diretiva [IVA], que não esteja estabelecido no Estado-Membro de reembolso, mas sim no território de outro Estado-Membro;

2) "Estado-Membro de reembolso", o Estado-Membro em que o IVA foi cobrado ao sujeito passivo não estabelecido no Estado-Membro de reembolso relativamente a bens que lhe tenham sido entregues ou a serviços que lhe tenham sido prestados nesse Estado-Membro por outros sujeitos passivos ou relativamente à importação de bens nesse Estado-Membro.»

13 Nos termos do artigo 3.º da Diretiva 2008/9:

«A presente diretiva é aplicável aos sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso que preencham as seguintes condições:

a) Durante o período de reembolso, o sujeito passivo não teve, no Estado-Membro de reembolso, a sede da sua atividade económica, nem um estabelecimento estável a partir do qual tenham sido efetuadas operações, nem, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o seu domicílio ou a sua residência habitual;

b) Durante o período de reembolso, o sujeito passivo não efetuou nenhuma entrega de bens nem prestação de serviços considerada efetuada no Estado-Membro de reembolso, com exceção das seguintes operações:
   i) prestações de serviços de transporte e de serviços acessórios, isentos ao abrigo dos artigos 144.º, 146.º, 148.º, 149.º, 151.º, 153.º, 159.º ou 160.º da Diretiva [IVA],
   ii) entregas de bens e prestações de serviços pelos quais o destinatário seja o devedor do imposto nos termos dos artigos 194.º a 197.º e do artigo 199.º da Diretiva [IVA].»

14 O artigo 5.º da Diretiva 2008/9 tem a seguinte redação:

«Cada Estado-Membro reembolsa aos sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso o IVA cobrado relativamente a bens que lhes tenham sido entregues ou a serviços que lhes tenham sido prestados nesse Estado-Membro por outros sujeitos passivos ou relativamente à importação de bens nesse Estado-Membro, na medida em que tais bens e serviços sejam utilizados para as seguintes operações:

a) Operações a que se referem as alíneas a) e b) do artigo 169.º da Diretiva [IVA];

b) Operações pelas quais o destinatário seja o devedor do imposto nos termos dos artigos 194.º a 197.º e do artigo 199.º da Diretiva [IVA], conforme aplicada no Estado-Membro de reembolso.

Sem prejuízo do artigo 6.º, para efeitos da presente diretiva, o direito ao reembolso do imposto pago a montante é determinado por força da Diretiva [IVA], conforme aplicada no Estado-Membro de reembolso.»

Direito romeno

15 O artigo 128.º da Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Lei n.º 571/2003, que Aprova o Código Tributário), na sua versão aplicável aos factos no processo principal (a seguir «Código Tributário»), dispõe:

«1. Constitui "entrega de bens" a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.

[…]

9. A entrega intracomunitária é uma entrega de bens, na aceção do n.º 1, que sejam expedidos ou transportados de um Estado-Membro com destino a outro Estado-Membro, pelo fornecedor ou pelo destinatário da entrega ou por outra pessoa por conta daqueles.

10. É assimilado a entrega intracomunitária de bens a título oneroso a transferência, por parte de um sujeito passivo, de um bem da sua empresa da Roménia com destino a outro Estado-Membro, exceto nos casos em que não se considera que existe transferência, previstos no n.º 12.

11. Constitui transferência na aceção do n.º 10 qualquer expedição ou transporte de bens móveis corpóreos da Roménia com destino a outro Estado-Membro, efetuada pelo sujeito passivo, ou por sua conta, para os fins da sua empresa.

12. Para efeitos do presente título, não constitui transferência a expedição ou transporte de mercadorias da Roménia com destino a outro Estado-Membro, efetuada pelo sujeito passivo, ou por sua conta, para efeitos de uma das seguintes operações:

[…]

g) A utilização temporária desses bens, no território do Estado-Membro de chegada da expedição ou do transporte, para fins de prestação de serviços no Estado-Membro de chegada, pelo sujeito passivo estabelecido na Roménia;

[…]

13. Quando deixar de estar preenchida uma das condições previstas no n.º 12, a expedição ou transporte desses bens é considerada uma transferência da Roménia com destino a outro Estado-Membro. Nesse caso, considera-se que a transferência é efetuada no momento em que essa condição deixa de estar preenchida.»

16 Nos termos do artigo 130.º^1, n.º 2, alínea a), deste código:

«São assimiladas a aquisições intracomunitárias efetuadas a título oneroso as seguintes operações:

a) A afetação na Roménia, por um sujeito passivo, aos fins da sua empresa, de bens transportados ou expedidos por esse mesmo sujeito passivo ou por outra pessoa, por sua conta, a partir do Estado-Membro no qual os bens em causa tenham sido produzidos, extraídos, comprados, obtidos ou importados pelo referido sujeito passivo, no âmbito da sua empresa, quando o transporte ou expedição desses bens, se efetuado a partir da Roménia com destino a outro Estado-Membro, for considerado uma transferência de bens com destino a outro Estado-Membro, em conformidade com o disposto no artigo 128.º, n.os 10 e 11; […]»

17 O artigo 147.º^2, n.º 1, alínea a), do referido código prevê:

«Nas condições fixadas por via regulamentar:

a) O sujeito passivo não estabelecido na Roménia, mas noutro Estado-Membro, que não esteja identificado e que não tenha de estar identificado para efeitos de IVA na Roménia, pode beneficiar do reembolso do [IVA] pago pelas importações e pela aquisição de bens ou serviços na Roménia; […]»

18 O ponto 49, n.º 1, das Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Disposições de Execução do Código Tributário) enuncia:

«Nos termos do artigo 147.º^2, n.º 1, alínea a), do Código Tributário, qualquer sujeito passivo não estabelecido na Roménia, mas noutro Estado-Membro, pode beneficiar do reembolso do IVA pago sobre as importações e as aquisições de bens ou serviços efetuadas na Roménia. O [IVA] é reembolsado pela Roménia, desde que o sujeito passivo em causa respeite as seguintes condições:

a) Durante o período de referência não tenha tido na Roménia a sede da sua própria atividade económica nem um estabelecimento estável a partir do qual tenham sido realizadas operações comerciais, nem, na falta de tal sede ou estabelecimento estável, o seu domicílio ou a sua residência habitual;

b) Durante o período de referência não se tenha identificado nem tenha estado sujeito à identificação para efeitos de IVA na Roménia, em conformidade com o artigo 153.º do Código Tributário;

c) Durante o período de referência não tenha efetuado entregas de bens ou prestações de serviços cujo local de execução possa ser considerado situado na Roménia, com exceção das seguintes operações:
   1. Prestações de serviços de transporte e respetivos serviços acessórios, isentos ao abrigo do artigo 143.º, n.º 1, alíneas c) a m), do artigo 144.º, n.º 1, alínea c), e do artigo 144.º^1 do Código Tributário;

2. Entregas de bens e prestações de serviços ao devedor de IVA, na aceção do artigo 150.º, n.ºs 2 a 6 do Código Tributário.»

19 O artigo 153.º, n.º 5, alínea a), do Código Tributário tem a seguinte redação:

«Deve apresentar um pedido de identificação para efeitos de IVA, em conformidade com o presente artigo, antes de realizar quaisquer operações, o sujeito passivo não estabelecido na Roménia e não identificado para efeitos de IVA na Roménia que pretenda:

a) Efetuar uma aquisição intracomunitária de bens relativamente aos quais o imposto é devido, em conformidade com o artigo 151.º; […]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

20 A CHEP, sociedade estabelecida na Bélgica, exerce uma atividade de locação de paletes na Europa. Para o efeito, a CHEP adquire paletes em diferentes Estados-Membros, que, em seguida, loca a outras entidades do grupo CHEP estabelecidas em cada Estado-Membro, as quais procedem à sublocação destas aos clientes do seu respetivo Estado-Membro.

21 No período entre 1 de outubro e 31 de dezembro de 2014, a CHEP adquiriu paletes a um fornecedor romeno. O preço de venda faturado por este último incluía o IVA. As paletes em causa foram transportadas a partir das instalações do fornecedor na Roménia para outro destino situado igualmente na Roménia.

22 Em seguida, a CHEP locou essas paletes à CHEP Pooling Services Romania SRL (a seguir «CHEP Roménia»), sociedade estabelecida na Roménia, bem como paletes que tinha adquirido noutros Estados-Membros da União e que tinha transportado para as locar na Roménia. A CHEP Roménia sublocou essas diferentes paletes a clientes romenos, que as podiam expedir, na Roménia, para outros Estados-Membros ou para Estados terceiros. As paletes utilizadas para o transporte de mercadorias declaradas para exportação foram seguidamente reexpedidas para a Roménia com destino à CHEP Roménia, que as declarou para importação e refaturou à CHEP o seu valor e o IVA correspondente.

23 Em junho de 2015, a CHEP pediu às autoridades tributárias romenas o reembolso do IVA faturado pelo fornecedor romeno das paletes e do IVA refaturado pela CHEP Roménia.

24 Por Decisão de 14 de abril de 2016, a Administração Tributária de Bucareste dos Contribuintes não Residentes recusou este reembolso. Por Decisão de 11 de outubro de 2016, o Serviço de Reclamações de Bucareste indeferiu a reclamação apresentada pela CHEP contra essa recusa.

25 Estas duas decisões baseiam-se no fundamento de que a CHEP estava obrigada a registar-se para efeitos de IVA, na Roménia, por força do artigo 153.º, n.º 5, do Código Tributário. Com efeito, as autoridades tributárias romenas constataram que, além das paletes adquiridas na Roménia, a CHEP locou à CHEP Roménia paletes que tinha adquirido noutros Estados-Membros e transportado para a Roménia com vista a essa locação. Assim, as paletes adquiridas noutros Estados-Membros foram objeto de uma transferência assimilada a uma aquisição intracomunitária na Roménia, pelo que a CHEP se devia registar para efeitos de IVA na Roménia.

26 Em 3 de abril de 2017, a CHEP interpôs no Tribunalul Bucureşti (Tribunal Superior de Bucareste, Roménia) recurso de anulação das Decisões de 14 de abril e 11 de outubro de 2016 e de restituição do IVA que era objeto do seu pedido de reembolso.

27 Neste órgão jurisdicional, a CHEP alega que, em primeiro lugar, em conformidade com a Diretiva 2008/9, tem direito, na sua qualidade de sociedade estabelecida na Bélgica, ao reembolso do IVA, independentemente de uma eventual obrigação de registo para efeitos de IVA na Roménia, em segundo lugar, não estava obrigada a registar-se para efeitos de IVA na Roménia, uma vez que as transferências de paletes não podiam ser assimiladas a aquisições intracomunitárias, e, em terceiro lugar, preenchia os requisitos legais para beneficiar do reembolso do IVA. Por outro lado, a CHEP salienta que a Diretiva 2008/9 foi objeto de transposição incorreta para o direito romeno, na medida em que subordina o reembolso do IVA a uma condição, não prevista nesta diretiva, relativa à inexistência de registo para efeitos de IVA na Roménia.

28 As autoridades tributárias sustentam, por seu turno, que, não havendo prova de que as paletes em causa, adquiridas em Estados-Membros diferentes da Roménia, tenham sido reexpedidas para o Estado-Membro a partir do qual tinham sido expedidas ou transportadas para a Roménia, a CHEP não pode alegar que a expedição, para a Roménia, das paletes adquiridas noutros Estados-Membros se enquadra num caso de inexistência de transferência, na aceção do artigo 128.º, n.º 12, alíneas g) e h), do Código Tributário.

29 À luz destes argumentos, o órgão jurisdicional de reenvio considera que é necessário obter esclarecimentos sobre os casos de inexistência de transferência na aceção do artigo 17.º, n.º 2, da Diretiva IVA e sobre a obrigação de registo para efeitos de IVA de uma sociedade não residente que, sem dispor na Roménia dos recursos técnicos e humanos exigidos para efetuar operações tributáveis, presta simplesmente serviços cujo lugar de prestação para efeitos de IVA se situa na Roménia. Interroga-se igualmente sobre a questão de saber se o direito ao reembolso do IVA pode ser sujeito à condição de o sujeito passivo não estar registado para efeitos do IVA no Estado-Membro de reembolso nem obrigado a proceder a esse registo. A este respeito, salienta que as disposições do direito romeno parecem ser contrárias à Diretiva 2008/9, nos termos da qual o direito ao reembolso não está subordinado a tal condição.

30 Foi nestas circunstâncias que o Tribunalul București (Tribunal Superior de Bucareste) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O transporte de paletes de um Estado-Membro com destino a outro Estado-Membro, para a sua subsequente locação neste último Estado-Membro a um sujeito passivo estabelecido e identificado para efeitos de IVA na Roménia, não constitui uma transferência, na aceção do artigo 17.º, n.º 2, da Diretiva [IVA]?

2) Independentemente da resposta à primeira questão, é considerado sujeito passivo, na aceção do artigo 2.º, ponto 1, da Diretiva [2008/9], o sujeito passivo segundo o artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva [IVA] que não esteja estabelecido no Estado-Membro de reembolso, mas no território de outro Estado-Membro, mesmo que o referido sujeito passivo esteja identificado para efeitos de IVA ou esteja obrigado a proceder à identificação para efeitos de IVA no Estado-Membro de reembolso?

3) À luz das disposições da Diretiva [2008/9], a condição de não estar identificado para efeitos de IVA no Estado-Membro de reembolso é uma condição adicional às previstas no artigo 3.º da Diretiva [2008/9] para que um sujeito passivo estabelecido noutro Estado-Membro e não estabelecido no Estado-Membro de reembolso tenha direito ao reembolso num caso como o vertente?

4) Deve o artigo 3.º da Diretiva [2008/9] ser interpretado no sentido de que se opõe à prática de uma Administração nacional que consiste em recusar o reembolso do IVA por incumprimento de uma condição exclusivamente prevista na legislação nacional?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

31 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, em substância, se o artigo 17.º, n.º 2, alínea g), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que a transferência, por um sujeito passivo, de bens provenientes de um Estado-Membro e com destino ao Estado-Membro de reembolso, para a prestação, por esse sujeito passivo, de serviços de locação desses bens neste último Estado-Membro, não deve ser assimilada a uma entrega intracomunitária.

32 A título preliminar, é de recordar que, segundo jurisprudência constante, para interpretar uma disposição do direito da União, há que ter em conta não só os seus termos mas também o seu contexto e os objetivos prosseguidos pela regulamentação de que faz parte (Acórdão de 19 de abril de 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, n.º 33 e jurisprudência referida).

33 O artigo 17.º, n.º 1, da Diretiva IVA assimila certas transferências de bens, a saber, as transferências de bens com destino a outro Estado-Membro, a entregas intracomunitárias.

34 O artigo 17.º, n.º 2, desta diretiva enumera uma série de hipóteses que não estão abrangidas pela qualificação de transferência com destino a outro Estado-Membro, enunciada no artigo 17.º, n.º 1, da referida diretiva.

35 Uma vez que o artigo 17.º, n.º 2, da Diretiva IVA estabelece uma lista taxativa de exceções, esta disposição deve ser objeto de interpretação estrita (v., neste sentido, Acórdão de 6 de março de 2014, Dresser-Rand, C-606/12 e C-607/12, EU:C:2014:125, n.º 27).

36 Além disso, essa disposição deve ser interpretada à luz do objetivo prosseguido pelo regime transitório do IVA aplicável ao comércio intracomunitário, implementado pela Diretiva IVA, que visa transferir a receita fiscal para o Estado-Membro em que ocorre o consumo final dos bens entregues (v., neste sentido, Acórdão de 6 de março de 2014, Dresser-Rand, C-606/12 e C-607/12, EU:C:2014:125, n.º 28).

37 É à luz destas indicações que há que interpretar o artigo 17.º, n.º 2, alínea g), da Diretiva IVA, que é especificamente objeto das interrogações do órgão jurisdicional de reenvio.

38 Nos termos desta disposição, não é considerada transferência com destino a outro Estado-Membro a expedição ou o transporte de bens no âmbito da utilização temporária de bens, no território do Estado-Membro de chegada da expedição ou do transporte, para fins de prestação de serviços efetuada pelo sujeito passivo estabelecido no Estado-Membro de partida da expedição ou do transporte dos bens.

39 Decorre da própria redação desta disposição que a sua aplicação está sujeita, de forma explícita, a condições cumulativas segundo as quais, por um lado, a utilização, no Estado-Membro de destino, do bem expedido ou transportado para efeitos das prestações de serviços pelo sujeito passivo em causa deve ser temporária e, por outro, o bem deve ter sido expedido ou transportado a partir do Estado-Membro em que esse sujeito passivo está estabelecido.

40 Em primeiro lugar, resulta, assim, da referida disposição que, em conformidade com os objetivos do regime transitório do IVA aplicável ao comércio intracomunitário, só a transferência de um bem para outro Estado-Membro que é efetuada não para o consumo final desse bem mas para a sua utilização temporária nesse Estado-Membro é que não deve ser assimilada a uma entrega intracomunitária caso estejam preenchidas as outras condições (v., neste sentido, Acórdão de 6 de março de 2014, Dresser-Rand, C-606/12 e C-607/12, EU:C:2014:125, n.º 30).

41 Em contrapartida, seria contrário quer à letra do artigo 17.º, n.º 2, alínea g), da Diretiva IVA quer à exigência de interpretação estrita e aos objetivos do regime transitório do IVA aplicável ao comércio intracomunitário alargar a aplicação desta disposição a hipóteses de utilização por duração indeterminada ou prolongada ou ainda de utilização que conduza à destruição do bem em causa.

42 Em segundo lugar, há que observar que resulta da própria redação do artigo 17.º, n.º 2, alínea g), da Diretiva IVA, segundo o qual o bem em causa deve ter sido expedido ou transportado a partir do Estado-Membro em que o sujeito passivo em questão está estabelecido, que esta disposição não se aplica a situações em que os bens em causa foram expedidos ou transportados pelo sujeito passivo a partir de Estados-Membros diferentes daquele em que esse sujeito passivo está estabelecido.

43 No caso vertente, resulta dos elementos dos autos no Tribunal de Justiça que a CHEP, estabelecida na Bélgica, expediu ou transportou paletes com destino à Roménia e utilizou-as no âmbito de prestações de serviços que forneceu à CHEP Roménia.

44 É ao órgão jurisdicional de reenvio que, por um lado, cabe determinar, com base numa apreciação global de todas as circunstâncias do litígio no processo principal, se a utilização dessas paletes no âmbito das prestações de serviços efetuadas pela CHEP é de natureza temporária. Para o efeito, poderá nomeadamente ter em conta as condições dos contratos de locação celebrados entre a CHEP e a CHEP Roménia, bem como as características dos bens em causa.

45 Por outro lado, na medida em que resulta dos elementos dos autos de que dispõe o Tribunal de Justiça que a CHEP adquiriu paletes em diferentes Estados-Membros da União, incumbe a esse órgão jurisdicional assegurar-se de que as paletes em causa foram expedidas ou transportadas para a Roménia com proveniência da Bélgica, Estado-Membro no qual a CHEP está estabelecida.

46 Se o órgão jurisdicional de reenvio considerar que estas duas condições estão preenchidas no processo principal, deverá deduzir daí que, em conformidade com o artigo 17.º, n.º 2, alínea g), da Diretiva IVA, as transferências de paletes em causa não devem ser assimiladas a entregas intracomunitárias.

47 Em contrapartida, no caso de uma destas condições não estar preenchida para a totalidade ou uma parte das transferências de paletes em causa, estas devem, por força do artigo 17.º, n.º 1, da Diretiva IVA e sem prejuízo da verificação das exceções previstas no n.º 2 desta disposição, ser assimiladas a entregas intracomunitárias.

48 Face ao exposto, há que responder à primeira questão que o artigo 17.º, n.º 2, alínea g), da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que a transferência, por um sujeito passivo, de bens provenientes de um Estado-Membro e com destino ao Estado-Membro de reembolso, para a prestação, por esse sujeito passivo, de serviços de locação desses bens neste último Estado-Membro, não deve ser assimilada a uma entrega intracomunitária quando a utilização dos referidos bens para fins dessa prestação é temporária e esses bens foram expedidos ou transportados a partir do Estado-Membro em que o referido sujeito passivo está estabelecido.

Quanto às questões segunda a quarta

49 Com as suas questões segunda a quarta, que há que examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, em substância, saber se as disposições da Diretiva 2008/9 devem ser interpretadas no sentido de que se opõem a que um Estado-Membro recuse a um sujeito passivo estabelecido no território de outro Estado-Membro o direito ao reembolso do IVA com o simples fundamento de que esse sujeito passivo está ou devia estar registado para efeitos do IVA no Estado-Membro de reembolso.

50 A Diretiva 2008/9, segundo o seu artigo 1.º, tem por objeto definir as modalidades de reembolso do IVA, previstas no artigo 170.º da Diretiva IVA, aos sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso que preencham as condições referidas no artigo 3.º da Diretiva 2008/9.

51 A Diretiva 2008/9 não tem, contudo, por objetivo determinar as condições de exercício nem a extensão do direito ao reembolso. Com efeito, o artigo 5.º, segundo parágrafo, dessa diretiva dispõe, sem prejuízo do seu artigo 6.º e para efeitos da mesma diretiva, que o direito ao reembolso do IVA pago a montante é determinado por força da Diretiva IVA, conforme aplicada no Estado-Membro de reembolso (Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, n.º 35).

52 Assim, o direito de um sujeito passivo estabelecido num Estado-Membro a obter o reembolso do IVA pago noutro Estado-Membro, conforme regido pela Diretiva 2008/9, é o equivalente do direito, instituído a seu favor pela Diretiva IVA, de deduzir o IVA pago a montante no seu próprio Estado-Membro (Acórdão de 21 de março de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, n.º 36; v., nomeadamente, neste sentido, Acórdão de 28 de junho de 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, n.º 35).

53 Além disso, o Tribunal de Justiça precisou que, tal como o direito à dedução, o direito ao reembolso constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação da União, que visa liberar inteiramente o empresário do encargo do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, consequentemente, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, sejam quais forem os objetivos ou os resultados dessas atividades, desde que essas atividades estejam elas próprias, em princípio, sujeitas a IVA (Acórdão de 2 de maio de 2019, Sea Chefs Cruise Services, C-133/18, EU:C:2019:354, n.º 35).

54 O modo de restituição do IVA, quer seja por dedução ou por reembolso, depende do lugar do estabelecimento do sujeito passivo (v., neste sentido, Acórdão de 16 de julho de 2009, Comissão/Itália, C-244/08, não publicado, EU:C:2009:478, n.ºs 25 e 35). Assim, o artigo 170.º da Diretiva IVA confere, nas condições que estabelece, aos «sujeitos passivos que, na aceção […] do ponto 1 do artigo 2.º e do artigo 3.º da Diretiva [2008/9] […], não estejam estabelecidos no Estado-Membro em que efetuam as aquisições de bens e de serviços ou as importações de bens sobre os quais incide o IVA» o direito a obter o reembolso do IVA.

55 A este respeito, em conformidade com o artigo 3.º da Diretiva 2008/9, os sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, na aceção do artigo 2.º, ponto 1, desta diretiva, têm direito ao reembolso do IVA pago, sob duas condições. Em primeiro lugar, nos termos do artigo 3.º, alínea a), da referida diretiva, durante o período de reembolso, o sujeito passivo não deve ter tido, no Estado-Membro de reembolso, a sede da sua atividade económica, nem um estabelecimento estável, nem o seu domicílio ou a sua residência habitual. Em segundo lugar, de acordo com o artigo 3.º, alínea b), desta mesma diretiva, durante esse mesmo período, o sujeito passivo não deve ter efetuado nenhuma entrega de bens nem prestação de serviços considerada efetuada nesse Estado-Membro, com exceção de certas operações especificadas nas subalíneas i) e ii) dessa disposição. Estas condições são cumulativas (v., neste sentido, Acórdãos de 6 de fevereiro de 2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, n.º 42, e de 21 de setembro de 2017, SMS group, C-441/16, EU:C:2017:712, n.º 43).

56 Em contrapartida, nem o artigo 170.º da Diretiva IVA, nem o artigo 3.º da Diretiva 2008/9, nem nenhuma outra disposição destas diretivas subordina o direito de um sujeito passivo estabelecido noutro Estado-Membro a obter o reembolso do IVA a qualquer condição formal de não estar registado para efeitos do IVA ou de inexistência de obrigação de registo para efeitos do IVA no Estado-Membro de reembolso.

57 Daqui resulta que um Estado-Membro não pode, ao abrigo do seu direito nacional, recusar a um sujeito passivo estabelecido noutro Estado-Membro o direito ao reembolso do IVA com o simples fundamento de que esse sujeito passivo está ou devia estar registado para efeitos do IVA no primeiro Estado-Membro, ainda que esse sujeito passivo preencha as condições cumulativas enunciadas no artigo 3.º da Diretiva 2008/9.

58 Esta interpretação é corroborada pela finalidade da Diretiva 2008/9, que é permitir ao sujeito passivo estabelecido noutro Estado-Membro obter o reembolso do IVA liquidado a montante, quando, inexistindo operações ativas tributáveis no Estado-Membro de reembolso, não possa deduzir esse IVA liquidado a montante de um IVA devido a jusante (Acórdão de 25 de outubro de 2012, Daimler e Widex, C-318/11 e C-319/11, EU:C:2012:666, n.º 40). Com efeito, a circunstância de um sujeito passivo estar, sendo caso disso, registado para efeitos do IVA no Estado-Membro de reembolso não pode ser validamente tratada pelo ordenamento jurídico nacional como prova de que esse sujeito passivo tenha efetivamente realizado tais operações nesse Estado-Membro (v., neste sentido, Acórdão de 6 de fevereiro de 2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, n.º 53).

59 Isto é tanto mais assim quanto o registo para efeitos de IVA, previsto no artigo 214.º da Diretiva IVA, apenas constitui uma exigência formal para efeitos de controlo. Ora, resulta de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que as exigências formais não podem pôr em causa, nomeadamente, o direito à dedução, desde que os requisitos materiais que dão origem a estes direitos estejam preenchidos (v., neste sentido, Acórdãos de 21 de outubro de 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, n.º 50, e de 14 de março de 2013, Ablessio, C-527/11, EU:C:2013:168, n.º 32). Daqui decorre igualmente, tendo em conta o n.º 52 do presente acórdão, que um sujeito passivo estabelecido noutro Estado-Membro, desde que os requisitos materiais que dão origem ao direito ao reembolso estejam preenchidos, não pode ser impedido de exercer esse direito com o fundamento de que está ou devia estar registado para efeitos do IVA no Estado-Membro de reembolso.

60 Por conseguinte, contrariamente à posição defendida pelo Governo romeno, um Estado-Membro não pode excluir um sujeito passivo estabelecido noutro Estado-Membro do direito ao reembolso do IVA com o simples fundamento de que esse sujeito passivo está ou devia estar registado para efeitos do IVA no primeiro Estado-Membro.

61 Por outro lado, importa ainda acrescentar que só o artigo 171.º-A da Diretiva IVA permite, para as opções específicas que prevê, que os Estados-Membros concedam a um sujeito passivo estabelecido noutro Estado-Membro o direito à dedução, excluindo-o do procedimento de reembolso ao abrigo da Diretiva 2008/9. Todavia, além do facto de o Governo romeno não ter minimamente invocado uma transposição desta faculdade para a ordem jurídica romena, esta disposição não visa, em qualquer caso, operar uma distinção consoante a existência, ou não, de um registo para efeitos do IVA no Estado-Membro de reembolso.

62 No caso vertente, por um lado, decorre dos elementos dos autos de que dispõe o Tribunal de Justiça que a CHEP, enquanto sujeito passivo estabelecido noutro Estado-Membro, não apresenta nenhum dos critérios de ligação com o território romeno enunciados no artigo 3.º, alínea a), da Diretiva 2008/9. Por outro lado, no que se refere à condição enunciada no artigo 3.º, alínea b), dessa diretiva, resulta dos elementos dos autos que, embora a CHEP, ao locar as paletes em causa à CHEP Roménia, efetue prestações de serviços cujo lugar se considera estar situado na Roménia em conformidade com o artigo 44.º da Diretiva IVA, é a CHEP Roménia que, por força do artigo 196.º da Diretiva IVA, é devedora do IVA no âmbito do mecanismo de autoliquidação. Nestas condições, e sem prejuízo de uma verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, afigura-se que uma sociedade como a CHEP preenche as condições cumulativas enunciadas no artigo 3.º da Diretiva 2008/9 e beneficia, portanto, do direito ao reembolso do IVA.

63 Face ao exposto, há que responder às questões segunda a quarta que as disposições da Diretiva 2008/9 devem ser interpretadas no sentido de que se opõem a que um Estado-Membro recuse a um sujeito passivo estabelecido no território de outro Estado-Membro o direito ao reembolso do IVA com o simples fundamento de que esse sujeito passivo está ou devia estar registado para efeitos do IVA no Estado-Membro de reembolso.

Quanto às despesas

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

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

1) **O artigo 17.º, n.º 2, alínea g), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, deve ser interpretado no sentido de que a transferência, por um sujeito passivo, de bens provenientes de um Estado-Membro e com destino ao Estado-Membro de reembolso, para a prestação, por esse sujeito passivo, de serviços de locação desses bens neste último Estado-Membro, não deve ser assimilada a uma entrega intracomunitária quando a utilização dos referidos bens para fins dessa prestação é temporária e esses bens foram expedidos ou transportados a partir do Estado-Membro em que o referido sujeito passivo está estabelecido.**

2) **As disposições da Diretiva 2008/9/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que define as modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado previsto na Diretiva 2006/112/CE a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, mas estabelecidos noutro Estado-Membro, devem ser interpretadas no sentido de que se opõem a que um Estado-Membro recuse a um sujeito passivo estabelecido no território de outro Estado-Membro o direito ao reembolso do imposto sobre o valor acrescentado com o simples fundamento de que esse sujeito passivo está ou devia estar registado para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado no Estado-Membro de reembolso.**

Assinaturas