

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

15 de Março de 2007 *

No processo C-35/05,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pela Corte suprema di cassazione (Itália), por decisão de 23 de Junho de 2004, entrado no Tribunal de Justiça em 31 de Janeiro de 2005, no processo

Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH

contra

Ministero delle Finanze,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: C. W. A. Timmermans, presidente de secção, P. Küris, J. Klučka, J. Makarczyk e G. Arestis (relator), juízes,

* Língua do processo: italiano.

advogada-geral: E. Sharpston,

secretário: L. Hewlett, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 30 de Março de 2006,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH, por S. Pettinato, avvocato,

- em representação do Governo italiano por I. M. Braguglia, na qualidade de agente, assistido por G. De Bellis, avvocato dello Stato,

- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por M. Afonso, M. Velardo e A. Aresu, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 8 de Junho de 2006,

profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 2.º e 5.º 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 entre a sociedade Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH (a seguir «Reemtsma») e o Ministero delle Finanze (Ministério das Finanças) a propósito da recusa deste último de reembolsar parcialmente à referida sociedade o imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») que incidiu sobre serviços de promoção publicitária e de *marketing* que lhe foram prestados em Itália.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

- 3 O artigo 2.º da Oitava Directiva dispõe:

«Cada um dos Estados-Membros reembolsará o sujeito passivo não estabelecido no território do país, mas estabelecido noutro Estado-Membro, nos termos a seguir indicados, do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido sobre as prestações de serviços ou as entregas de bens móveis que lhe tenham sido efectuadas no território do país por outros sujeitos passivos, ou que tenha incidido sobre a importação de bens no país, desde que esses bens e serviços sejam utilizados para os fins das operações referidas no n.º 3, alíneas a) e b), do artigo 17.º da Directiva 77/388/CEE ou das prestações de serviços referidas na alínea b) do artigo 1.º»

- 4 O artigo 5.º, primeiro parágrafo, da Oitava Directiva prevê:

«Para efeitos do disposto na presente directiva, o direito ao reembolso do imposto será determinado nos termos do artigo 17.º da Directiva 77/388/CEE, tal como é aplicado no Estado-Membro que efectua o reembolso.»

- 5 Nos termos do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), 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), na redacção da Directiva 92/111/CEE do Conselho, de 14 de Dezembro de 1992 (JO L 384, p. 47, a seguir «Sexta Directiva»):

«Por lugar das prestações de serviços a seguir referidas, efectuadas a [...] sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade, mas fora do país do prestador, entende-se o lugar onde o destinatário tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável para o qual o serviço tenha sido prestado ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual:

[...]

— prestações de serviços de publicidade;

[...]»

- 6 O artigo 17.º da Sexta Directiva tem a seguinte redacção:

«1. O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

2. Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

- a) O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo;

[...]

3. Os Estados-Membros concedem igualmente a todos os sujeitos passivos a dedução ou o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado, previsto no n.º 2, na medida em que os bens e os serviços sejam utilizados para efeitos:

- a) Das operações relativas às actividades económicas, previstas no n.º 2 do artigo 4.º, efectuadas no estrangeiro, que teriam conferido direito à dedução se essas operações tivessem sido realizadas no território do país;

[...]»

7 Nos termos do artigo 21.º, n.º 1, da Sexta Directiva:

«O imposto sobre o valor acrescentado é devido:

1. No regime interno:

- a) Pelos sujeitos passivos que efectuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis que não sejam as referidas na alínea b).

Quando a entrega de bens ou a prestação de serviços tributável for efectuada por um sujeito passivo não estabelecido no território do país, os Estados-Membros podem adoptar disposições que prevejam que o imposto é devido por outra pessoa. Podem nomeadamente ser designados para esse efeito um representante fiscal ou o destinatário da entrega de bens ou da prestação de serviços tributáveis.

[...]

Os Estados-Membros podem prever que seja solidariamente responsável pelo pagamento do imposto uma pessoa diferente do sujeito passivo;

- b) Pelos tomadores dos serviços referidos no n.º 2, alínea e), do artigo 9.º; ou pelos tomadores de um serviço referido nos pontos C, D e E do artigo 28.º-B registados para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado no território do país, sempre que o serviço seja prestado por um sujeito passivo estabelecido no estrangeiro; contudo, os Estados-Membros podem prever que o prestador dos serviços seja solidariamente responsável pelo pagamento do imposto;

- c) Por todas as pessoas que mencionem o imposto sobre o valor acrescentado numa factura ou em qualquer outro documento que a substitua.»

Regulamentação nacional

- 8 O Decreto n.º 633 do Presidente da República, de 26 de Outubro de 1972, que institui e regula o imposto sobre o valor acrescentado (suplemento ordinário ao GURI n.º 1, de 11 de Novembro de 1972, p. 1, a seguir «Decreto Presidencial n.º 633/72»), adoptado para transpor a Oitava Directiva, dispõe no seu artigo 17.º, n.º 1:

«Sujeitos passivos — O imposto é devido pelas pessoas que efectuem cessões de bens ou prestações de serviços tributáveis, as quais devem pagá-lo à Administração Fiscal, cumulativamente para todas as operações efectuadas e após realizar a dedução prevista no artigo 19.º, segundo as modalidades e nos termos previstos no título II.»

- 9 O artigo 19.º, segundo parágrafo, do Decreto Presidencial n.º 633/72 prevê:

«Não é dedutível o imposto que incida sobre a aquisição ou importação de bens e de serviços respeitantes a operações isentas ou não sujeitas ao imposto [...]»

10 O artigo 38.º *ter* do Decreto Presidencial n.º 633/72 tem a seguinte redacção:

«Os sujeitos passivos domiciliados e residentes nos Estados-Membros da Comunidade Económica Europeia, que não estejam identificados directamente na acepção do artigo 35.º *ter* nem tenham designado um representante na acepção do segundo parágrafo do artigo 17.º, que sejam devedores do imposto no Estado de domicílio ou residência e que não tenham efectuado operações em Itália, com excepção de prestações de serviços transporte e de outras prestações acessórias não tributáveis na acepção do artigo 9.º, bem como das prestações indicadas no artigo 7.º, quarto parágrafo, alínea d), podem obter, para períodos inferiores a um ano, o reembolso do imposto que seja dedutível em conformidade com o artigo 19.º e incida sobre bens móveis e serviços importados ou adquiridos, desde que o seu montante global não seja inferior a duzentos euros. [...]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

11 Resulta do despacho de reenvio que os factos do processo podem ser resumidos da seguinte forma.

12 A Reemtsma é uma empresa cuja sede está situada na Alemanha e que não dispõe de um estabelecimento estável em Itália. Em 1994, uma empresa italiana forneceu-lhe serviços de publicidade e *marketing*, pelos quais lhe cobrou um montante de total de 175 022 025 ITL a título de IVA.

- 13 O IVA foi cobrado à Reemtsma e pago à Administração Fiscal italiana.
- 14 A Reemtsma requereu então o reembolso parcial de dois montantes de IVA pagos a título do ano de 1994 que considerou ter pago indevidamente por as prestações em causa terem sido efectuadas a favor de um sujeito passivo estabelecido num Estado-Membro que não a República Italiana, no caso em apreço a Alemanha, razão pela qual o IVA era devido neste último Estado-Membro.
- 15 As autoridades fiscais nacionais indeferiram este pedido de reembolso e a Reemtsma recorreu desta decisão para os órgãos jurisdicionais italianos. Tanto na primeira como na segunda instância foi negado provimento ao recurso, com o fundamento de que as facturas emitidas se referiam a serviços de promoção publicitária e de *marketing* não sujeitos a IVA pelo facto de a condição territorial não estar preenchida, já que tinham sido prestados a um sujeito passivo tributável noutra Estado-Membro.
- 16 A Reemtsma interpôs então recurso para a Corte suprema di cassazione que, por considerar que a solução do litígio depende da interpretação de regras e de princípios do direito comunitário, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
- «1) Os artigos 2.º e 5.º da Oitava Directiva [...], na parte em que fazem depender o reembolso a favor do adquirente do bem ou destinatário do serviço não residente da utilização dos bens e serviços para a realização de operações

tributáveis, devem ser interpretados no sentido de que o IVA não devido e erradamente repercutido e pago à Administração Fiscal também é reembolsável? Em caso de resposta afirmativa, uma norma nacional que exclui o reembolso a favor do adquirente do bem/destinatário do serviço não residente em razão da não dedutibilidade do imposto repercutido e pago ainda que não devido, é contrária às referidas disposições da directiva [em causa]?

- 2) De um modo geral, pode-se inferir do sistema comum do IVA a qualidade de devedor do imposto, relativamente à Administração Fiscal, do adquirente do bem ou do destinatário do serviço? É compatível com esse sistema, em especial com os princípios da neutralidade do IVA, da efectividade e da não discriminação, que o direito interno não atribua ao adquirente do bem ou ao destinatário do serviço, sujeito passivo de IVA que a legislação nacional considera destinatário das obrigações de facturação e de pagamento do imposto, um direito ao reembolso pela Administração Fiscal em caso de repercussão e pagamento de impostos não devidos? É contrária aos princípios da efectividade e da não discriminação, em matéria de reembolso de IVA cobrado em violação do direito comunitário, uma regulamentação nacional que — conforme a interpretação que lhe foi dada pelos tribunais nacionais — permite ao adquirente do bem ou ao destinatário do serviço actuar apenas contra o transmitente do bem ou o prestador do serviço, e não contra a Administração Fiscal, apesar da existência na ordem jurídica nacional de uma situação semelhante, a saber, a sub-rogação no âmbito dos impostos directos, em que ambos os sujeitos passivos (sub-rogado e sub-rogante) têm legitimidade para requerer o reembolso à Administração Fiscal?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

- 17 Com a primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se os artigos 2.º e 5.º da Oitava Directiva devem ser interpretados no sentido de que o

IVA não devido que foi facturado por erro ao beneficiário das prestações e seguidamente pago à Administração Fiscal do Estado-Membro do lugar destas prestações pode ser objecto de reembolso.

18 A título preliminar, importa recordar que o sistema comum do IVA não prevê expressamente o caso de este imposto ter sido facturado por erro.

19 É pacífico entre as partes no processo principal que as prestações efectuadas em benefício da Reemtsma, que consistiam em serviços de promoção publicitária e de *marketing*, não estavam sujeitas a IVA. Com efeito, segundo o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva, por lugar das prestações de serviços de publicidade, efectuadas a destinatários estabelecidos na Comunidade, mas fora do país do prestador, entende-se o lugar onde o destinatário tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável para o qual o serviço tenha sido prestado. No processo principal, é na Alemanha que se considera terem sido realizadas as referidas prestações.

20 Quanto ao artigo 2.º da Oitava Directiva, prevê que qualquer sujeito passivo estabelecido num Estado-Membro diferente daquele onde se situa o lugar das prestações tem direito ao reembolso do IVA que tenha incidido sobre serviços que lhe tenham sido prestados no Estado-Membro no qual se situe o referido lugar para os fins das operações referidas, designadamente, no n.º 3, alínea a), do artigo 17.º da Sexta Directiva. Nos termos do artigo 5.º, primeiro parágrafo, da Oitava Directiva, o reembolso será determinado em conformidade com o artigo 17.º da Sexta Directiva, tal como é aplicado no Estado-Membro que efectua o reembolso.

- 21 A Reemtsma considera que o facto de se limitar o direito ao reembolso apenas ao IVA dedutível não significa que o imposto que foi indevidamente facturado e pago à Administração Fiscal não possa ser objecto de reembolso. Com efeito, o artigo 21.º, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, na interpretação que lhe foi dada pelo acórdão do Tribunal de Justiça de 17 de Setembro de 1997, Langhorst (C-141/96, Colect., p. I-5073), opõe-se ao princípio segundo o qual o direito à dedução apenas se aplica aos impostos devidos. Considera que o direito à dedução do referido imposto é um dos principais instrumentos que permitem assegurar o princípio da neutralidade do IVA e que, por conseguinte, esse direito não pode ser limitado.
- 22 Ao invés, o Governo italiano e a Comissão das Comunidades Europeias consideram que não é possível invocar os artigos 2.º e 5.º da Oitava Directiva para pedir o reembolso do IVA facturado por erro, na medida em que o direito à dedução do imposto pago, previsto no artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Directiva, não existe. Com efeito, o acórdão de 13 de Dezembro de 1989, Genius Holding (C-342/87, Colect., p. 4227), opõe-se ao direito à dedução do IVA indevidamente facturado e pago às autoridades fiscais.
- 23 A título preliminar, importa recordar que, no n.º 13 do acórdão Genius Holding, já referido, o Tribunal de Justiça declarou que o exercício do direito à dedução está limitado aos impostos devidos, isto é, aos impostos que correspondam a uma operação submetida ao IVA ou que sejam pagos na medida em que sejam devidos. Por conseguinte, decidiu que este direito à dedução não se estende ao IVA que é devido, por força do disposto no artigo 21.º, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, exclusivamente por estar mencionado na factura (v., designadamente, acórdão Genius Holding, já referido, n.º 19). A este respeito, o Tribunal de Justiça confirmou posteriormente esta jurisprudência nos acórdãos de 19 de Setembro de 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel (C-454/98, Colect., p. I-6973, n.º 53), e de 6 de Novembro de 2003, Karageorgou e o. (C-78/02 a C-80/02, Colect., p. I-13295, n.º 50).
- 24 Nestas condições, importa examinar se a jurisprudência mencionada no número precedente é aplicável no âmbito da Oitava Directiva.

- 25 Importa recordar a este respeito que a Oitava Directiva não tem por objectivo pôr em causa o sistema posto em prática pela Sexta Directiva (v., designadamente, acórdão de 26 de Setembro de 1996, *Debouche*, C-302/93, *Colect.*, p. I-4495, n.º 18).
- 26 Além disso, a Oitava Directiva visa estabelecer as modalidades de reembolso do IVA pago num Estado-Membro por sujeitos passivos estabelecidos noutro Estado-Membro. Tem assim por objectivo harmonizar o direito ao reembolso tal como resulta do n.º 3 do artigo 17.º da Sexta Directiva (v., designadamente, acórdão 13 de Julho de 2000, *Monte Dei Paschi Di Siena*, C-136/99, *Colect.*, p. I-6109, n.º 20). Com efeito, como resulta do n.º 20 do presente acórdão, os artigos 2.º e 5.º da Oitava Directiva remetem explicitamente para o artigo 17.º da Sexta Directiva.
- 27 Nestas condições, uma vez que o direito à dedução, na acepção do referido artigo 17.º, não se pode estender ao IVA indevidamente facturado e pago à autoridade fiscal, deve concluir-se que este mesmo IVA não pode ser objecto de um reembolso em conformidade com as disposições da Oitava Directiva.
- 28 Atendendo às considerações precedentes, deve responder-se à primeira questão que os artigos 2.º e 5.º da Oitava Directiva devem ser interpretados no sentido de que o IVA não devido que foi facturado por erro ao beneficiário das prestações e seguidamente pago à Administração Fiscal do Estado-Membro do lugar destas prestações não pode ser objecto de reembolso nos termos destas disposições.

Quanto à segunda questão

- 29 Com a segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se numa situação como a subjacente ao processo principal é suficiente que o destinatário dos serviços tenha o direito de pedir o reembolso do IVA ao fornecedor que o facturou indevidamente, e que pode, por seu turno, pedir o reembolso deste à autoridade fiscal, ou se esse destinatário deve poder apresentar o seu pedido directamente a esta autoridade. Esta questão subdivide-se em três partes.
- 30 Em primeiro lugar, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se o destinatário dos serviços pode ser considerado, de modo geral, o devedor do IVA face às autoridades fiscais do Estado-Membro do lugar das prestações.
- 31 A este respeito, importa recordar que, nos termos do artigo 21.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, «[o] imposto sobre o valor acrescentado é devido [...] [n]o regime interno [...] [p]elos sujeitos passivos que efectuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis que não sejam as referidas na alínea b)». O referido artigo 21.º estabelece, portanto, a regra básica segundo a qual só o fornecedor é o devedor do IVA e tem obrigações face às autoridades fiscais. No entanto, excepções a esta regra são taxativamente enumeradas nesta mesma disposição, podendo outras ser autorizadas pelo Conselho com base no artigo 27.º da Sexta Directiva. Por conseguinte, quando a entrega de bens ou a prestação de serviços tributável for efectuada por um sujeito passivo não estabelecido no território do país, os Estados-Membros podem adoptar disposições que prevejam que o imposto é devido por outra pessoa, que pode ser o destinatário dos serviços tributáveis.

- 32 Ora, mesmo que numa situação como a em causa no processo principal, à qual se aplica o mecanismo de reversão fiscal previsto no artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva, a Reemtsma tivesse podido requerer o reembolso do IVA enquanto sua devedora, importa recordar que, como referiu a advogada-geral no n.º 77 das suas conclusões, no âmbito desse mecanismo, a relação da Reemtsma é com as autoridades fiscais do Estado-Membro de estabelecimento, no caso em apreço, a República Federal da Alemanha, e não com as do Estado-Membro no qual o seu fornecedor facturou e declarou indevidamente o IVA, ou seja, a República Italiana.
- 33 Portanto, importa responder à primeira parte da segunda questão que, com excepção dos casos expressamente previstos pelas disposições do artigo 21.º, n.º 1, da Sexta Directiva, é unicamente o fornecedor quem deve ser considerado o devedor do IVA perante as autoridades fiscais do Estado-Membro do lugar das prestações.
- 34 Em segundo lugar, órgão jurisdicional de reenvio pergunta ao Tribunal de Justiça se o sistema comum do IVA e os princípios da neutralidade, da efectividade e da não discriminação se opõem a uma regulamentação nacional, como a em causa no processo principal, que não atribui ao destinatário dos serviços um direito ao reembolso do IVA pela autoridade fiscal quando este imposto, embora não fosse devido, foi pago pelo destinatário à autoridade fiscal do Estado-Membro do lugar das prestações.
- 35 A Reemtsma considera que o princípio da efectividade implica que a legislação nacional não crie obstáculos ao exercício do direito ao reembolso dos montantes

pagos a título de IVA em violação da regulamentação aplicável. Com efeito, o referido princípio pode ser violado devido à insolvência do fornecedor ou a eventuais decisões contraditórias entre a jurisdição civil e a jurisdição fiscal.

36 Pelo contrário, a Comissão entende que é aceitável um sistema fiscal como o aplicado em Itália, no qual, por um lado, apenas o fornecedor pode, em princípio, requerer o reembolso do IVA às autoridades fiscais e, por outro, o destinatário dos serviços pode reclamar o montante indevidamente pago ao fornecedor nos termos do direito civil. A este respeito, os Estados-Membros são livres de escolher o procedimento que consideram adequado para assegurar esse reembolso, na condição de o princípio da efectividade ser respeitado. Consequentemente, a aplicação deste pode exigir que o destinatário possa agir directamente contra as referidas autoridades quando o reembolso se revele, na prática, impossível ou excessivamente difícil.

37 Importa referir a este respeito que, não havendo regulamentação comunitária em matéria de pedidos de restituição de impostos, cabe ao ordenamento jurídico interno de cada Estado-Membro prever as condições em que esses pedidos podem ser apresentados, devendo estas condições respeitar os princípios da equivalência e da efectividade, isto é, não devem ser menos favoráveis do que as condições relativas a reclamações semelhantes baseadas em disposições de direito interno, nem fixadas de modo a impossibilitar na prática o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária (v., designadamente, acórdãos de 17 de Junho de 2004, *Recheio* — *Cash & Carry*, C-30/02, *Colect.*, p. I-6051, n.º 17, e de 6 de Outubro de 2005, *MyTravel*, C-291/03, *Colect.*, p. I-8477, n.º 17).

38 Deve igualmente recordar-se que a Sexta Directiva não contém qualquer disposição sobre a regularização, pelo emitente da factura, do IVA indevidamente facturado. Apenas define, no artigo 20.º, as condições a preencher para que a dedução dos

impostos a montante possa ser regularizada ao nível do beneficiário da entrega de bens ou da prestação de serviços. Nestas condições, cabe em princípio aos Estados-Membros determinar as condições em que o IVA indevidamente facturado pode ser regularizado (v. acórdão Schmeink & Cofreth e Strobel, já referido, n.ºs 48 e 49).

39 Atendendo à jurisprudência recordada nos dois números precedentes, deve admitir-se que, em princípio, um sistema como o em causa no processo principal, no qual, por um lado, o fornecedor que pagou por erro o IVA às autoridades fiscais pode exigir o seu reembolso e, por outro, o destinatário dos serviços pode intentar uma acção cível para repetição do indevido contra este fornecedor, respeita os princípios da neutralidade e da efectividade. Com efeito, esse sistema permite ao destinatário que suportou o encargo do imposto facturado por erro obter o reembolso dos montantes pagos indevidamente.

40 Além disso, há que recordar que, de acordo com jurisprudência assente, na falta de regulamentação comunitária na matéria, as vias processuais destinadas a garantir a protecção dos direitos que decorrem para os cidadãos do direito comunitário dependem da ordem jurídica interna de cada Estado-Membro, por força do princípio da autonomia processual dos Estados-Membros (v., designadamente, acórdãos de 16 de Maio de 2000, Preston e o., C-78/98, Colect., p. I-3201, n.º 31, e de 19 de Setembro de 2006, i-21 Germany e Arcor, C-392/04 e C-422/04, ainda não publicado na Colectânea, n.º 57).

41 A este respeito, como a Comissão alega correctamente, se o reembolso do IVA se tornar impossível ou excessivamente difícil, designadamente em caso de insolvência

do fornecedor, os referidos princípios podem exigir que o destinatário dos serviços possa requerer o reembolso directamente às autoridades fiscais. Por conseguinte, os Estados-Membros devem prever os instrumentos e as vias processuais necessárias para permitir ao destinatário recuperar o imposto indevidamente facturado, de modo a que o princípio da efectividade seja respeitado.

42 Por conseguinte, importa responder à segunda parte da segunda questão que os princípios da neutralidade, da efectividade e da não discriminação não se opõem a uma regulamentação nacional, como a em causa no processo principal, segundo a qual apenas o fornecedor pode requerer o reembolso dos montantes indevidamente pagos a título do IVA às autoridades fiscais e o destinatário dos serviços pode intentar uma acção cível para repetição do indevido contra este fornecedor. No entanto, se o reembolso do IVA se tornar impossível ou excessivamente difícil, os Estados-Membros devem prever os instrumentos necessários para permitir ao referido destinatário recuperar o imposto indevidamente facturado, de modo a que o princípio da efectividade seja respeitado.

43 Em terceiro lugar, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta ao Tribunal de Justiça se os princípios da equivalência e da não discriminação se opõem a uma regulamentação nacional, como a em causa no processo principal, que permite ao destinatário dos serviços actuar apenas contra o fornecedor e não contra as autoridades fiscais, quando existe no sistema nacional de impostos directos uma situação em que, em caso de cobrança indevida, tanto a pessoa responsável pela cobrança do imposto como o seu devedor podem actuar contra as referidas autoridades.

44 A este respeito, é suficiente declarar que, segundo jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, a proibição de discriminação é apenas uma manifestação específica do princípio da igualdade de tratamento em direito comunitário, que

exige que situações comparáveis não sejam tratadas de maneira diferente e que situações diferentes não sejam tratadas de maneira igual, a não ser que tal tratamento seja objectivamente justificado (v., designadamente, acórdãos de 18 de Maio de 1994, Codorniu/Conselho, C-309/89, Colect., p. I-1853, n.º 26, e de 17 de Julho de 1997, National Farmers' Union e o., C-354/95, Colect., p. I-4559, n.º 61).

- 45 No caso em apreço, o sistema de impostos directos no seu conjunto não está relacionado com o sistema do IVA. Consequentemente, a resposta dada à segunda parte da segunda questão não é afectada pela regulamentação nacional em matéria de tributação directa.

Quanto às despesas

- 46 Revestindo o processo, quanto às partes no processo 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 (Segunda Secção) declara:

- 1) **Os artigos 2.º e 5.º 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, devem ser interpretados no sentido de que o imposto sobre o valor acrescentado não devido que foi facturado por erro ao beneficiário das prestações e seguidamente pago à**

Administração Fiscal do Estado-Membro do lugar destas prestações não pode ser objecto de reembolso nos termos destas disposições.

- 2) **Com excepção dos casos expressamente previstos pelas disposições do artigo 21.º, n.º 1, 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, na redacção da Directiva 92/111/CEE do Conselho, de 14 de Dezembro de 1992, é unicamente o fornecedor quem deve ser considerado o devedor do imposto sobre o valor acrescentado perante as autoridades fiscais do Estado-Membro do lugar das prestações.**

- 3) **Os princípios da neutralidade, da efectividade e da não discriminação não se opõem a uma regulamentação nacional, como a em causa no processo principal, segundo a qual apenas o fornecedor pode requerer o reembolso dos montantes indevidamente pagos a título do imposto sobre o valor acrescentado às autoridades fiscais e o destinatário dos serviços pode intentar uma acção cível para repetição do indevido contra este fornecedor. No entanto, se o reembolso do IVA se tornar impossível ou excessivamente difícil, os Estados-Membros devem prever os instrumentos necessários para permitir ao referido destinatário recuperar o imposto indevidamente facturado, de modo a que o princípio da efectividade seja respeitado.**

— **Esta resposta não é afectada pela regulamentação nacional em matéria de tributação directa.**

Assinaturas