



## Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Décima Secção)

6 de fevereiro de 2014\*

«Diretiva 79/1072/CEE — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Sujeitos passivos residentes noutro Estado-Membro — Regras sobre o reembolso do IVA — Sujeitos passivos que designaram um representante fiscal em conformidade com as disposições nacionais anteriores à adesão à União — Exclusão — Conceito de ‘sujeito passivo não estabelecido no território do país’ — Requisito de inexistência de estabelecimento — Requisito de inexistência de entregas de bens ou de prestação de serviços — Fornecimento de eletricidade a sujeitos passivos revendedores — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 171.º»

No processo C-323/12,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Curtea de Apel București (Roménia), por decisão de 26 de abril de 2011, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 5 de julho de 2012, no processo

**E.ON Global Commodities SE**, anteriormente E.On Energy Trading SE,

contra

**Agência Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,**

**Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București — Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenți,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Décima Secção),

composto por: A. Rosas, exercendo funções de presidente da Décima Secção, D. Šváby e C. Vajda (relator), juízes,

advogado-geral: N. Wahl,

secretário: M. Aleksejev, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 16 de maio de 2013,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da E.ON Global Commodities SE, anteriormente E.On Energy Trading SE, por A. Duncea e A. Ionițoaei, avocați,
- em representação do Governo romeno, por R. H. Radu, A.-L. Crișan, R.-M. Giurescu e E. Gane, na qualidade de agentes,

\* Língua do processo: romeno.

— em representação da Comissão Europeia, por L. Keppenne, L. Lozano Palacios e G.-D. Balan, 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 das disposições da Oitava Diretiva 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 Diretiva»).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a E.ON Global Commodities SE, anteriormente E.On Energy Trading SE (a seguir «E.ON»), sociedade com sede na Alemanha, à Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Agência Nacional da Administração Tributária) e à Direcția Generală a Finanțelor Publice a Municipiului București — Serviciul de administrare a contribuabililor nerezidenți (Direção-Geral das Finanças Públicas do Município de Bucareste — Serviço de administração dos sujeitos passivos não residentes) (a seguir, em conjunto, «autoridades tributárias»), a respeito do reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pago a montante pela E.ON no âmbito das suas operações na Roménia.

### Quadro jurídico

#### *Direito da União*

#### Diretiva 2006/112/CE

- 3 A Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1), conforme alterada pela Diretiva 2007/75/CE do Conselho, de 20 de dezembro de 2007 (JO L 346, p. 13, a seguir «diretiva IVA»), entrou em vigor em 1 de janeiro de 2007.

— Disposições relativas à eletricidade

- 4 Por força do artigo 15.º, n.º 1, da diretiva IVA, a eletricidade é equiparada a um bem corpóreo para efeitos de IVA.
- 5 O artigo 38.º da diretiva IVA dispõe:

«1. No caso do fornecimento de gás, através do sistema de distribuição de gás natural, ou de eletricidade a um sujeito passivo revendedor, considera-se que o lugar da entrega é o lugar onde esse sujeito passivo revendedor tem a sede da sua atividade económica ou dispõe de um estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens, ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar onde tem domicílio ou residência habitual.

2. Para efeitos do n.º 1, entende-se por ‘sujeito passivo revendedor’ o sujeito passivo cuja atividade principal em matéria de compra de gás ou eletricidade é a revenda desses produtos e cujo consumo próprio dos referidos produtos é insignificante.»

6 Nos termos do artigo 39.º desta diretiva:

«No caso do fornecimento de gás, através do sistema de distribuição de gás natural, ou de eletricidade não abrangido pelo artigo 38.º, considera-se que o lugar da entrega é o lugar onde o adquirente utiliza e consome efetivamente os bens.

Quando a totalidade ou parte do gás e da eletricidade não seja efetivamente consumida pelo adquirente, considera-se que esses bens não consumidos foram utilizados e consumidos no lugar onde o adquirente tem a sede da sua atividade económica ou dispõe de um estabelecimento estável ao qual foram fornecidos os bens. Na falta de sede ou de estabelecimento estável, considera-se que o adquirente utilizou e consumiu os bens no lugar onde tem domicílio ou residência habitual.»

— Disposições relativas à exigibilidade do IVA

7 Em conformidade com o artigo 63.º da diretiva IVA, o facto gerador do imposto ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços.

8 Esta diretiva prevê, no seu artigo 193.º, que o IVA é devido por sujeitos passivos que efetuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis, com exceção dos casos em que o imposto é devido por outra pessoa nos termos dos artigos 194.º a 199.º e 202.º da referida diretiva.

9 O artigo 195.º da diretiva IVA dispõe:

«O IVA é devido pelas pessoas registadas para efeitos do IVA no Estado-Membro em que o imposto é devido e a quem são entregues os bens nas condições previstas nos artigos 38.º ou 39.º se as entregas forem efetuadas por sujeitos passivos não estabelecidos nesse Estado-Membro.»

— Disposições relativas à dedução e ao reembolso do IVA pago a montante

10 O artigo 168.º, alínea a), da diretiva IVA prevê que, quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor o IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo.

11 O artigo 169.º, alínea a), da diretiva IVA acrescenta que, para além da dedução referida no artigo 168.º, o sujeito passivo tem direito a deduzir o IVA aí referido, desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das operações relacionadas com as atividades económicas efetuadas fora do Estado-Membro em que esse imposto é devido ou pago, que teriam conferido direito a dedução se tivessem sido efetuadas nesse Estado-Membro.

12 O artigo 170.º da diretiva IVA tem a seguinte redação:

«Os sujeitos passivos que, na aceção do artigo 1.º da [Oitava Diretiva] 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»

13 O artigo 171.º, n.º 1, da diretiva IVA tem a seguinte redação:

«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 de acordo com as normas de aplicação previstas na [Oitava Diretiva].

Os sujeitos passivos referidos no artigo 1.º da [Oitava Diretiva] que apenas tenham efetuado, no Estado-Membro em que efetuam as aquisições de bens e de serviços ou as importações de bens sujeitas ao IVA, entregas de bens ou prestações de serviços cujo destinatário tenha sido designado como devedor do imposto, em conformidade com os artigos 194.º a 197.º e 199.º, são igualmente considerados, para efeitos da referida diretiva, sujeitos passivos não estabelecidos nesse Estado-Membro.»

#### Oitava Diretiva

14 A Oitava Diretiva foi revogada a partir de 1 de janeiro de 2010 pela 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 a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, mas estabelecidos noutro Estado-Membro (JO L 44, p. 23). Atendendo à data das operações em questão no processo principal, a Oitava Diretiva, que vigorou até 31 de dezembro de 2009, é a única que lhe é aplicável.

15 O artigo 1.º da Oitava Diretiva prevê:

«Para efeitos do disposto na presente diretiva, entende-se por sujeito passivo não estabelecido no território do país o sujeito passivo [...] que [...] não tinha nesse país nem a sede da sua atividade económica nem um estabelecimento estável a partir do qual fossem efetuadas as operações, nem, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o seu domicílio ou a sua residência habitual e que [...] não tenha efetuado qualquer entrega de bens ou prestações de serviços que se considere ter sido realizada nesse país, [com exceção de determinadas prestações de serviços de transporte e de outras prestações de serviços].»

16 Nos termos do artigo 2.º da Oitava Diretiva, cada um dos Estados-Membros reembolsa o sujeito passivo não estabelecido no território do país, mas estabelecido noutro Estado-Membro, nos termos indicados na Oitava Diretiva, do IVA que tenha incidido sobre as prestações de serviços ou as entregas de bens móveis que lhe tenham sido efetuadas no território do país por outros sujeitos passivos, desde que esses bens e serviços sejam utilizados para os fins das operações referidas, designadamente, no artigo 169.º, alínea a), da diretiva IVA.

17 Os artigos 3.º e 4.º da Oitava Diretiva enumeram vários requisitos que o sujeito passivo que deseje beneficiar do reembolso do IVA pago deve satisfazer.

18 Em conformidade com o artigo 6.º da Oitava Diretiva, os Estados-Membros não podem impor aos sujeitos passivos referidos no artigo 2.º da mesma, para além das obrigações previstas nos artigos 3.º e 4.º desta diretiva, qualquer outra obrigação que não seja a de prestarem, em casos especiais, as informações necessárias para apreciar o fundamento do pedido de reembolso.

*Direito romeno*

- 19 A Lei n.º 571/2003 que aprova o Código Tributário (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 927, de 23 de dezembro de 2003, a seguir «Código Tributário») visa transpor a diretiva IVA e a Oitava Diretiva para o direito romeno.
- 20 O artigo 132.º, n.º 1, alínea e), do Código Tributário dispõe, em termos substancialmente idênticos aos do artigo 38.º da diretiva IVA, que se considera que o lugar do fornecimento de eletricidade a um sujeito passivo revendedor é o lugar onde esse sujeito passivo revendedor tem a sua sede.
- 21 O artigo 150.º, n.º 1, alínea d), do Código Tributário visa transpor o artigo 195.º da diretiva IVA para o direito romeno e prevê, no essencial, que, em caso de fornecimento de eletricidade a um sujeito passivo revendedor registado para efeitos do IVA na Roménia, por um sujeito passivo não residente na Roménia, o devedor do IVA é o sujeito passivo revendedor, mesmo que o fornecedor esteja registado para efeitos do IVA na Roménia.
- 22 O artigo 147.º-B do Código Tributário, sob a epígrafe «Reembolso do imposto aos sujeitos passivos não registados para efeitos de IVA na Roménia», dispõe, no seu n.º 1, alínea a), que «o sujeito passivo estabelecido noutro Estado-Membro, que não se encontre registado nem esteja obrigado a registar-se para efeitos de IVA na Roménia», pode requerer o reembolso do imposto pago, de acordo com as condições estabelecidas por via regulamentar.
- 23 O artigo 49.º, n.º 3, da Decisão n.º 44 do Governo romeno, de 22 de janeiro de 2004, que aprova as regras de aplicação do Código Tributário (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 112, de 6 de fevereiro de 2004), na sua versão aplicável aos factos do processo principal, fixa as regras de aplicação do Código Tributário nos seguintes termos:
- «O sujeito passivo referido no artigo 147.º-B, n.º 1, alínea a), do Código Tributário é um sujeito passivo que, no período referido no n.º 1, não se encontra registado nem está obrigado a registar-se para efeitos de imposto na Roménia [...], que não tem a sua sede nem um estabelecimento estável na Roménia, a partir do qual exerça atividades económicas, e que, no mesmo período, não efetuou nenhuma entrega de bens ou prestação de serviços na Roménia, com exceção das seguintes:
- [...]
- b) Entregas de bens e/ou prestações de serviços, cujo respetivo imposto é pago pelos destinatários das referidas entregas de bens e/ou prestações de serviços, em conformidade com o artigo 150.º, n.º 1, [alínea] d) [...], do Código Tributário.»
- 24 Por força do artigo 151.º, n.º 3, do Código Tributário, que vigorou até 31 de dezembro de 2006, as pessoas estabelecidas num Estado diferente da Roménia e que procedessem a entregas de bens tributáveis nesse Estado estavam obrigadas a designar um representante fiscal no referido Estado. Esta disposição foi revogada com a adesão da Roménia à União Europeia.

**Litígio no processo principal e questões prejudiciais**

- 25 A E.ON, presente no mercado romeno desde outubro de 2005, exerce atividades de comércio de energia.
- 26 Para dar cumprimento às obrigações impostas aos sujeitos passivos estabelecidos num Estado diferente da Roménia por força do Código Tributário, na sua versão em vigor até à adesão da Roménia à União, em 1 de janeiro de 2007, a E.ON designou a SC Haarmann, Hemmelrath & Partner Management

Consulting SRL, atual RSM Hemmelrath Consulting SRL (a seguir «Haarmann»), como sua representante fiscal na Roménia. A Haarmann é uma pessoa coletiva de direito romeno com sede em Bucareste e registada para efeitos de IVA na Roménia.

- 27 Na sua qualidade de representante fiscal da E.ON, a Haarmann celebrou contratos com pessoas coletivas romenas. Entre 15 de outubro de 2005 e 31 de dezembro de 2006, a Haarmann exerceu, na sua qualidade de representante fiscal, atividades em nome da E.ON, que consistiram em atividades de fornecimento de eletricidade e na refaturação de serviços de transporte, em relação às quais emitiu faturas.
- 28 Tendo a obrigação de designar um representante fiscal sido suprimida quando a Roménia se tornou membro da União, a Haarmann deixou de emitir faturas por conta da E.ON a partir de 1 de janeiro de 2007. Todavia, a Haarmann continuou a representar a E.ON na Roménia, designadamente perante as autoridades tributárias.
- 29 Entre 1 de janeiro e 31 de agosto de 2007, a E.ON procurou deduzir o IVA pago, no montante de 5 118 071 lei romenos (RON), com base nas faturas emitidas pelos seus parceiros comerciais, pessoas coletivas romenas, na sua qualidade de prestadores de serviços. Esse montante divide-se da seguinte forma:
- 2 466 611 RON de IVA relativo a serviços de conversão de carvão térmico por uma central termoelétrica romena;
  - 2 612 888 RON de IVA relativo a serviços de transporte ferroviário de hulha por uma sociedade de transporte romena;
  - 97 RON de IVA relativo aos serviços alfandegários; e
  - 38 475 RON de IVA relativo aos serviços de transporte de eletricidade por uma sociedade gestora de rede elétrica.
- 30 A Haarmann, na sua qualidade de representante da E.ON, apresentou às autoridades tributárias quatro declarações de IVA nos meses de abril, julho, agosto e setembro de 2007, que abrangiam, respetivamente, os meses de março, junho, julho e agosto de 2007, para obter a dedução do IVA correspondente ao referido montante.
- 31 No seguimento da apresentação dessas declarações, a Haarmann foi objeto de uma inspeção tributária parcial relativa ao período entre 19 de outubro de 2005 e 31 de agosto de 2007.
- 32 No seu relatório de 21 de maio de 2008, as autoridades tributárias recusaram a dedução do montante de 5 118 071 RON relativo às operações efetuadas a partir de 1 de janeiro de 2007. No essencial, consideraram que, por força do artigo 150.º, n.º 1, alínea d), do Código Tributário, em vigor desde 1 de janeiro de 2007, a E.ON já não estava sujeita a IVA na Roménia para as operações de fornecimento de energia, o que implicava que deixasse de faturar e cobrar IVA pelas referidas operações na Roménia, incumbindo, a partir dessa data, tal obrigação ao destinatário do fornecimento. Assim, como não exercia na Roménia nenhuma atividade sujeita a IVA, o seu representante fiscal não tinha direito à dedução do IVA relativo às aquisições efetuadas para o fornecimento de energia elétrica a contar de 1 de janeiro de 2007. Além disso, a manutenção do seu representante fiscal na Roménia e a execução das operações por seu intermédio tinham deixado de ser uma opção legal desde 1 de janeiro de 2007.
- 33 Com base no relatório da inspeção tributária, as autoridades tributárias emitiram um aviso de liquidação adicional de IVA relativo ao mês de maio de 2008.

*Primeiro processo contencioso*

- 34 A E.ON contestou esse aviso de liquidação. Na sequência do indeferimento da sua reclamação junto das autoridades tributárias, a E.ON interpôs recurso no Curtea de Apel București (Tribunal de Recurso de Bucareste), o qual foi julgado procedente. O aviso de liquidação foi anulado relativamente ao montante de 5 118 071 RON e as autoridades tributárias foram condenadas a reembolsar esse montante à E.ON.
- 35 Após recurso interposto pelas autoridades tributárias, o Înalta Curte de Casație și Justiție (Tribunal Supremo de Cassação e Justiça) alterou o acórdão do Curtea de Apel București e, por acórdão de 8 de fevereiro de 2011, julgou o recurso da E.ON definitivamente improcedente na sua totalidade. À data da redação do pedido de decisão prejudicial, não era ainda conhecida a fundamentação desse acórdão.

*Segundo processo contencioso*

- 36 Uma vez que as autoridades tributárias não reconheceram o seu direito a dedução, a E.ON apresentou, em 30 de junho de 2008, um pedido de reembolso do montante de 5 118 071 RON a título do IVA relativo ao ano civil de 2007, ao abrigo da Oitava Diretiva e do artigo 147.º-B, n.º 1, alínea a), do Código Tributário, que transpõe aquela diretiva para o direito romeno.
- 37 Por decisão de 29 de janeiro de 2009, as autoridades tributárias indeferiram esse pedido de reembolso, por considerarem que, no período em questão, que abrangia os meses de janeiro a agosto de 2007, a E.ON não respeitou as exigências do artigo 147.º-B, n.º 1, alínea a), do Código Tributário, tendo em conta que o reembolso nos termos desta disposição visa os sujeitos passivos que não são titulares de um número de identificação fiscal e que não estão obrigados a registar-se para efeitos de IVA na Roménia, enquanto a E.ON continuou a ser representada fiscalmente pela Haarmann na Roménia e, consequentemente, estava, de facto, registada para efeitos de IVA na Roménia.
- 38 O recurso administrativo dessa decisão foi indeferido, uma vez que as autoridades tributárias entenderam, designadamente, que as disposições da Oitava Diretiva não eram aplicáveis no caso de não residentes registados para efeitos de IVA que beneficiavam da dedução do IVA relativo às operações efetuadas.
- 39 A E.ON interpôs recurso da decisão de 29 de janeiro de 2009 no Curtea de Apel București, alegando, no essencial, que, contrariamente ao sustentado pelas autoridades tributárias, a Oitava Diretiva não estabelece nenhuma condição nos termos da qual o sujeito passivo não deve ser titular de um número de identificação nem ser obrigado a registar-se para efeitos de IVA na Roménia para poder beneficiar de um reembolso do IVA pago. As autoridades tributárias não apresentaram a sua posição processual perante o órgão jurisdicional de reenvio.
- 40 Nestas condições, o Curtea de Apel București decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
- «1) Um sujeito passivo cuja sede principal é num Estado-Membro da União [...] [diferente] da Roménia, que registou para efeitos de IVA um representante fiscal na Roménia, ao abrigo das disposições de direito interno em vigor antes da adesão da Roménia à União [...], pode ser considerado como 'sujeito passivo não estabelecido no território do país', na aceção do artigo 1.º da [Oitava Diretiva]?

- 2) O requisito de que a pessoa coletiva não esteja registada para efeitos de IVA, estabelecido pelo artigo 147.º-B, n.º 1, alínea a), [do] Código Tributário, que transpõe as disposições da [Oitava D]iretiva, constitui um requisito adicional em relação aos expressamente estabelecidos nos artigos 3.º e 4.º [da Oitava Diretiva] e, em caso de resposta afirmativa, esse requisito adicional é permitido à luz do artigo 6.º da [Oitava D]iretiva?
- 3) O disposto nos artigos 3.º e 4.º [da Oitava Diretiva] pode ter efeito direto, isto é, o cumprimento dos requisitos expressamente previstos por essas disposições confere à pessoa coletiva não estabelecida no território da Roménia, nos termos do artigo 1.º, o direito ao reembolso do IVA, independentemente da sua forma de transposição para a legislação nacional?»

### **Quanto às questões prejudiciais**

- 41 Com as suas três questões, que importa analisar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se as disposições da Oitava Diretiva devem ser interpretadas no sentido de que o facto de um sujeito passivo, estabelecido num Estado-Membro e que forneceu eletricidade noutra Estado-Membro, designar um representante fiscal registado para efeitos do IVA nesse segundo Estado tem como consequência que esse sujeito passivo não pode invocar a Oitava Diretiva neste último Estado para obter o reembolso do IVA pago a montante.
- 42 A este respeito, deve salientar-se que o artigo 1.º da Oitava Diretiva prevê, no essencial, dois requisitos cumulativos que devem ser preenchidos para que se possa considerar que o sujeito passivo não se encontra estabelecido no território do país e que, portanto, beneficia do direito ao reembolso nos termos do artigo 2.º daquela diretiva. Por um lado, o sujeito passivo em questão não deve ter nenhum estabelecimento no Estado-Membro em que pretende invocar esse reembolso. Por outro, não deve ter efetuado entregas de bens ou prestações de serviços que se considere terem sido realizadas nesse Estado-Membro, com exceção de determinadas prestações de serviços especificadas.
- 43 Deve acrescentar-se que, em conformidade com o artigo 6.º da Oitava Diretiva, os Estados-Membros não podem impor aos sujeitos passivos referidos no seu artigo 2.º, para além das obrigações previstas nos artigos 3.º e 4.º da referida diretiva, qualquer outra obrigação que não seja a de prestarem, em casos especiais, as informações necessárias para apreciar o fundamento do pedido de reembolso.
- 44 Há que analisar os dois requisitos referidos no n.º 42 do presente acórdão.

### *Quanto ao requisito relativo à inexistência de estabelecimento no Estado-Membro em questão*

- 45 À semelhança do que fizeram todos os interessados que apresentaram observações no Tribunal de Justiça, importa constatar que o facto de um sujeito passivo estabelecido num Estado-Membro dispor de um representante fiscal registado para efeitos do IVA noutra Estado-Membro não pode equivaler à aquisição de um estabelecimento nesse Estado-Membro na aceção do artigo 1.º da Oitava Diretiva.
- 46 Com efeito, decorre de jurisprudência constante que, para que um estabelecimento possa ser considerado como o local da entrega de bens ou das prestações de serviços de um sujeito passivo, é necessário que apresente um grau suficiente de permanência e uma estrutura apta, do ponto de vista do equipamento humano e técnico, a tornar possíveis, de modo autónomo, as operações consideradas (v., neste sentido, acórdãos de 17 de julho de 1997, ARO Lease, C-190/95, Colet., p. I-4383, n.º 16, e de 7 de maio de 1998, Lease Plan, C-390/96, Colet., p. I-2553, n.º 24).
- 47 Ora, a simples designação de um representante fiscal não basta para que se considere que o sujeito passivo em questão dispõe de uma estrutura que apresenta um grau suficiente de permanência e de pessoal próprio encarregado da gestão das suas atividades económicas.

48 Daqui resulta que uma legislação nacional que equipara a existência de um representante fiscal a um estabelecimento no território do país na aceção do artigo 1.º da Oitava Diretiva é contrária a esta última disposição.

*Quanto ao requisito relativo à inexistência de entregas de bens e de prestações de serviços no Estado-Membro em questão*

49 Resulta da redação do artigo 1.º da Oitava Diretiva, recordada no n.º 42 do presente acórdão, que o direito ao reembolso de que beneficiam os sujeitos passivos nos termos desta diretiva está também subordinado ao facto de, durante o período em questão, o requerente do reembolso do referido IVA não ter efetuado nenhuma entrega de bens ou prestação de serviços que se considere ter sido realizada nesse país.

50 Para apreciar se uma situação como a que está em causa no processo principal satisfaz esta exigência, deve salientar-se, antes de mais, que, por força do artigo 38.º, n.º 1, da diretiva IVA, no caso de fornecimento de eletricidade a um «sujeito passivo revendedor» na aceção do n.º 2 desse artigo, considera-se que o lugar da entrega é o lugar onde esse sujeito passivo revendedor tem a sede da sua atividade económica.

51 Em seguida, a eletricidade é, nos termos do artigo 15.º, n.º 1, da diretiva IVA, equiparada a um bem corpóreo para efeitos de IVA, pelo que não pode ser aplicada nenhuma das exceções relativas a determinadas prestações de serviços previstas no artigo 1.º da Oitava Diretiva.

52 Por último, nos termos do artigo 171.º, n.º 1, segundo parágrafo, da diretiva IVA, os sujeitos passivos referidos no artigo 1.º da Oitava Diretiva que apenas tenham efetuado, no Estado-Membro em questão, entregas de bens cujo destinatário tenha sido designado como devedor do imposto, em conformidade com o artigo 195.º da diretiva IVA, são igualmente considerados, para efeitos da Oitava Diretiva, sujeitos passivos não estabelecidos nesse Estado-Membro. Ora, esse artigo 195.º aplica-se, em particular, ao fornecimento de eletricidade a sujeitos passivos revendedores registados para efeitos de IVA no Estado-Membro em que o imposto é devido e aos quais são fornecidos bens nas condições previstas no artigo 38.º da diretiva IVA.

53 Contrariamente à argumentação aduzida pelo Governo romeno, o registo, por intermédio de um representante fiscal, de uma sociedade como a E.ON para efeitos de IVA na Roménia não pode ser validamente tratado pelo ordenamento jurídico nacional como prova de que essa sociedade realizou efetivamente entregas de bens ou prestações de serviços nesse Estado-Membro na aceção do artigo 1.º da Oitava Diretiva. Com efeito, resulta claramente da redação deste artigo, bem como do artigo 171.º da diretiva IVA, que, para efeitos da exclusão de um direito ao reembolso nos termos da Oitava Diretiva, é necessário constatar não uma simples capacidade para realizar operações tributáveis no Estado de apresentação do pedido de reembolso, mas a realização efetiva de tais operações.

54 Atendendo às considerações precedentes, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se, na situação em causa no processo principal, se pode efetivamente entender que a E.ON efetuou entregas de bens ou prestações de serviços que se considerem ter sido realizadas na Roménia, na aceção do artigo 1.º da Oitava Diretiva.

55 Por outro lado, quanto à tese defendida pelo Governo romeno na audiência, segundo a qual a E.ON, ao manter o seu representante fiscal, criou um vazio jurídico, que a privou assim de toda a possibilidade de obter o reembolso do IVA, deve recordar-se que, embora o fornecimento de eletricidade em questão tenha por efeito tornar a Oitava Diretiva inaplicável, a dedução do IVA pago a montante deve, em princípio, ser concedida se os requisitos substanciais tiverem sido cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais. Com efeito, o princípio da

neutralidade fiscal opõe-se a uma sanção que consiste em recusar o direito ao reembolso ou a dedução (v. acórdão de 12 de julho de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, n.ºs 71 e 77; v., também, por analogia, acórdão de 27 de setembro de 2007, Collée, C-146/05, Colet., p. I-7861, n.º 31).

- 56 Por último, quanto à dúvida suscitada pelo órgão jurisdicional de reenvio no âmbito da sua terceira questão, importa salientar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, em todos os casos em que, do ponto de vista do seu conteúdo, as disposições de uma diretiva se revelem incondicionais e suficientemente precisas, os particulares têm o direito de as invocar nos tribunais nacionais contra o Estado, quer quando este não tenha feito a sua transposição para o direito nacional nos prazos previstos na diretiva quer quando tenha feito uma transposição incorreta (v. acórdão de 19 de dezembro de 2012, Orfey Búlgaria, C-549/11, n.º 51 e jurisprudência referida). Não se pode deixar de constatar que as disposições acima examinadas, em especial os artigos 1.º, 3.º e 4.º da Oitava Diretiva e os artigos 171.º e 195.º da diretiva IVA, preenchem os referidos requisitos.
- 57 À luz destas considerações, deve responder-se às questões submetidas que as disposições da Oitava Diretiva, lidas em conjugação com os artigos 38.º, 171.º e 195.º da diretiva IVA, devem ser interpretadas no sentido de que um sujeito passivo estabelecido num Estado-Membro e que fornece eletricidade a sujeitos passivos revendedores estabelecidos noutra Estado-Membro tem o direito de invocar a Oitava Diretiva nesse segundo Estado para obter o reembolso do IVA pago a montante. Este direito não é excluído pelo simples facto de o referido sujeito passivo ter designado um representante fiscal registado para efeitos do IVA neste último Estado.

#### **Quanto às despesas**

- 58 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 (Décima Secção) declara:

**As disposições da Oitava Diretiva 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, lidas em conjugação com os artigos 38.º, 171.º e 195.º 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 2007/75/CE do Conselho, de 20 de dezembro de 2007, devem ser interpretadas no sentido de que um sujeito passivo estabelecido num Estado-Membro e que forneceu eletricidade a sujeitos passivos revendedores estabelecidos noutra Estado-Membro tem o direito de invocar a Oitava Diretiva 79/1072 nesse segundo Estado para obter o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante. Este direito não é excluído pelo simples facto de o referido sujeito passivo ter designado um representante fiscal registado para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado neste último Estado.**

Assinaturas