

|

61997J0429

Acórdão do Tribunal (Sexta Secção) de 25 de Janeiro de 2001. - Comissão das Comunidades Europeias contra República Francesa. - Incumprimento de Estado - IVA - Oitava Directiva - Restituição do IVA pago noutro Estado-Membro - Sexta Directiva - Lugar da prestação - Serviços de recolha, triagem, transporte e eliminação de resíduos. - Processo C-429/97.

Colectânea da Jurisprudência 2001 página I-00637

Sumário

Partes

Fundamentação jurídica do acórdão

Decisão sobre as despesas

Parte decisória

Palavras-chave

Disposições fiscais - Harmonização das legislações - Impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado - Prestações de serviços - Determinação do lugar de conexão fiscal - Prestação complexa em matéria de eliminação de resíduos - Reembolso do imposto aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país - Recusa de reembolso em caso de subcontratação por sujeitos passivos não estabelecidos no território do país, titulares de um contrato principal, a um sujeito passivo estabelecido no território do país de uma parte relevante dos trabalhos do contrato - Inadmissibilidade

(Directivas do Conselho 77/388, artigo 9.º, n.º 1, e 79/1072, artigo 2.º)

Sumário

\$\$A submissão, para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado, de uma prestação complexa tomada no seu conjunto, ao n.º 1 do artigo 9.º da Sexta Directiva relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, segundo o qual por lugar da prestação de serviços se entende o lugar onde o prestador dos mesmos tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável, ou ao n.º 2, alínea c), quarto travessão, do referido artigo, segundo o qual o lugar da prestação de serviços que tenham por objecto trabalhos relativos a bens móveis corpóreos é o lugar onde essas prestações são materialmente executadas, deve poder garantir uma tributação racional e homogénea.

Assim, quando o titular de um contrato principal que tenha por objecto uma prestação complexa em matéria de eliminação de resíduos tem a sua sede ou estabelecimento estável num Estado-

Membro, entende-se que a prestação que efectua se situa neste Estado, ainda que confie a um subempreiteiro, sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado noutro Estado-Membro, a eliminação dos resíduos propriamente dita, pagando o imposto sobre o valor acrescentado correspondente. Estando desse modo reunidas as condições de que a Oitava Directiva 79/1072 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 - faz depender a restituição do imposto sobre o valor acrescentado, o titular do contrato principal pode exigir a seguir, com base no artigo 2.º da Oitava Directiva, a restituição do imposto sobre o valor acrescentado pago noutro Estado-Membro.

Assim, um Estado-Membro não cumpre as obrigações que lhe incumbem por força desta directiva, nomeadamente do seu artigo 2.º, quando recusa restituir aos contribuintes estabelecidos noutro Estado-Membro, titulares de um contrato principal que tem por objecto uma prestação de serviços complexa em matéria de eliminação dos resíduos, o imposto sobre o valor acrescentado que estes pagaram quando subcontrataram a um contribuinte estabelecido no território do país uma parte dos trabalhos previstos nesse contrato.

(cf. n.os 40, 53-54, disp. 1)

Partes

No processo C-429/97,

Comissão das Comunidades Europeias, representada por H. Michard e E. Traversa, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandante,

contra

República Francesa, representada inicialmente por K. Rispal-Bellanger e G. Mignot, e em seguida por K. Rispal-Bellanger e S. Seam, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandada,

que tem por objecto obter a declaração de que, ao recusar restituir o imposto sobre o valor acrescentado aos contribuintes não estabelecidos no país quando esses contribuintes tenham subcontratado uma parte do seu trabalho a um contribuinte estabelecido em França, este Estado-Membro não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força 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), especialmente do seu artigo 2.º,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: C. Gulmann, presidente de secção, V. Skouris (relator) e J.-P. Puissochet, juízes,

advogado-geral: N. Fennelly,

secretário: L. Hewlett, administradora,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações das partes na audiência de 18 de Novembro de 1999,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 13 de Janeiro de 2000,

profere o presente

Acórdão

Fundamentação jurídica do acórdão

1 Por petição que deu entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 18 de Dezembro de 1997, a Comissão das Comunidades Europeias intentou, ao abrigo do artigo 169.º do Tratado CE (actual artigo 226.º CE), uma acção destinada a obter a declaração de que, ao recusar restituir o imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») aos contribuintes não estabelecidos no país quando esses contribuintes tenham subcontratado uma parte do seu trabalho a um contribuinte estabelecido em França, este Estado-Membro não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força 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»), especialmente do seu artigo 2.º.

O contexto jurídico

A regulamentação comunitária

A Oitava Directiva

2 Segundo o seu segundo considerando, a Oitava Directiva tem por objectivo evitar que um sujeito passivo estabelecido no território de um Estado-Membro suporte definitivamente o imposto que lhe foi facturado noutro Estado-Membro relativamente a entregas de bens ou a prestações de serviços, ficando desse modo sujeito a dupla tributação.

3 O artigo 1.º da Oitava Directiva precisa:

«Para efeitos do disposto na presente directiva, entende-se por sujeito passivo não estabelecido no território do país o sujeito passivo referido no n.º 1 do artigo 4.º da Directiva 77/388/CEE que, durante o período referido no n.º 1, primeiro parágrafo, primeira e segunda frases, do artigo 7.º, não tinha nesse país nem a sede da sua actividade económica nem um estabelecimento estável a partir do qual fossem efectuadas as operações, nem, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o seu domicílio ou a sua residência habitual e que, durante esse mesmo período, não tenha efectuado qualquer entrega de bens ou prestações de serviços que se considere ter sido realizada nesse país...»

4 O artigo 2.º da Oitava Directiva prevê:

«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 .»

A Sexta Directiva

5 O artigo 9.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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Directiva»), dispõe:

«Por lugar da prestação de serviços entende-se o lugar onde o prestador dos mesmos tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual.»

6 O n.º 2 do mesmo artigo tem a seguinte redacção:

«...

c) Por lugar das prestações de serviços que tenham como objecto:

- ...

- ...

- ...

- trabalhos relativos a bens móveis corpóreos, entende-se o lugar onde as referidas prestações de serviços são materialmente executadas.»

A legislação nacional

7 O artigo 9.º, n.º 2, alínea c), quarto travessão, da Sexta Directiva foi transposto em França pelo artigo 259.º -A-4 do code général des impôts (Código Geral dos Impostos). Na redacção aplicável ao presente caso, este artigo dispõe:

«Por derrogação ao disposto no artigo 259.º, entende-se que se situa em França o lugar das seguintes prestações:

...

4º As prestações a seguir enumeradas quando são materialmente executadas em França:

...

trabalhos e peritagens relativos a bens móveis corpóreos.»

8 Resulta dos autos que foi endereçada ao conjunto dos serviços franceses encarregados da aplicação do IVA uma nota emanada do serviço francês de legislação fiscal e que tem por objecto o regime aplicável às operações de eliminação de resíduos em França e às prestações de transporte para importação a estas atinentes. Indica-se designadamente nesta nota que «a operação de eliminação está sujeita ao disposto no artigo 259.º -A-4 do code général des impôts que transpõe para o direito francês o artigo 9.º, n.º 2, alínea c), da Sexta Directiva [... e] está sujeita a IVA em França quando é aqui materialmente executada. Estas disposições são aplicáveis à operação efectuada por quem tem a seu cargo a exploração económica da obra que execute ele próprio os trabalhos. Aplicam-se igualmente ao serviço que a empresa titular do

mercado de eliminação presta aos seus clientes se esta empresa lhes facturar o montante global da operação cujo elemento essencial é constituído pelo preço que lhe é exigido pela exploração da obra. O facto de esta empresa não efectuar ela própria as operações materiais de eliminação mas as confiar a outra empresa não é relevante para efeitos destas disposições...»

Os factos e o processo pré-contencioso

9 Resulta dos autos que a administração francesa recusou conceder o benefício do disposto na Oitava Directiva a empresas encarregadas da recolha, triagem, transporte e eliminação de resíduos estabelecidas noutro Estado-Membro que recorriam a subempreiteiros franceses para eliminar uma parte desses resíduos.

10 Essas empresas titulares do contrato principal para recolha e eliminação de resíduos facturaram aos seus clientes prestatários dos serviços, nos termos do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva, o IVA do seu Estado-Membro de estabelecimento sobre a totalidade do preço. Pagaram, além disso, o IVA francês que lhes foi facturado pelos subempreiteiros estabelecidos em França.

11 Quando posteriormente pediram a restituição do IVA pago nessas condições, viram esse pedido indeferido pela administração francesa, com o fundamento de que, nos termos do artigo 259.º -A-4 do code général des impôts, tal como este tinha sido interpretado por esta última, se presumia que tinham efectuado elas próprias em França o conjunto da prestação relativa aos resíduos, visto que a eliminação material destes, que constitui o elemento essencial e determinante desta prestação e do respectivo preço, era efectuada em França; não haveria assim que aplicar a Oitava Directiva.

12 As empresas em causa foram então convidadas a nomear um representante fiscal perante a administração francesa que teria por tarefa pagar o IVA exigível pelas operações consideradas realizadas em França.

13 Por cartas de 23 de Setembro e de 22 de Dezembro de 1992, os serviços da Comissão solicitaram às autoridades francesas esclarecimentos sobre o modo como tinham chegado à conclusão de que o disposto na Oitava Directiva não era aplicável no caso em apreço. Afirmavam que a questão ultrapassava largamente o domínio da eliminação dos resíduos, porque dizia respeito ao problema mais geral do regime do IVA aplicável a operações complexas em que intervêm operadores estabelecidos em vários Estados-Membros.

14 Numa reunião realizada em 17 de Novembro de 1992 entre os serviços da Comissão e as autoridades francesas, bem como numa carta datada de 5 de Janeiro de 1993, estas últimas comunicaram os seus pontos de vista sobre a questão.

15 Considerando que a recusa de restituição do IVA francês constituía uma violação da Oitava Directiva, a Comissão instaurou o procedimento previsto no artigo 169.º do Tratado e, por carta de 8 de Junho de 1993, interpelou o Governo francês, convidando-o a apresentar observações no prazo de dois meses a contar da recepção da carta.

16 Nessa carta, a Comissão sustentava designadamente que, a um contrato com diferentes tipos de prestações, como a recolha, a triagem e a eliminação dos resíduos, deve ser aplicada a regra geral do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva que estabelece que a tributação deve ter lugar no Estado-Membro de estabelecimento do sujeito passivo; com efeito, esta regra permitiria garantir a tributação homogénea da totalidade da prestação efectuada pelo prestador de serviços ao seu cliente. Porém, sendo uma dessas prestações qualificável como um «trabalho relativo a bens móveis corpóreos» na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), da Sexta Directiva e sendo realizada por uma empresa subempreiteira, distinta da empresa titular do contrato principal, deveria ser sujeita a IVA no Estado-Membro onde a prestação é materialmente executada, neste

caso, a França. Sendo a cobrança de IVA justificada nestes termos, a empresa estrangeira que o pagou deveria poder obter a restituição em França, nos termos da Oitava Directiva.

17 Por carta de 6 de Agosto de 1993, as autoridades francesas responderam à carta de interpeleção reiterando a sua posição e precisando que as diferentes operações efectuadas pela empresa estrangeira constituíam uma operação única de eliminação dos resíduos que só se realizava no termo do tratamento, que a autonomia do contrato celebrado entre a empresa estrangeira e o subempreiteiro francês não alterava a natureza da prestação e que não havia nenhuma parte do imposto «remanescente», uma vez que a sociedade estrangeira podia recuperar o imposto a montante por via de dedução.

18 Em 10 de Abril de 1996, a Comissão enviou à República Francesa um parecer fundamentado, reiterando a sua posição, segundo a qual não podia estar de acordo com a interpretação feita por este Estado-Membro do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), quarto travessão, da Sexta Directiva, convidando este a tomar as medidas necessárias para se conformar com o parecer fundamentado no prazo de dois meses a contar da sua notificação.

19 As autoridades francesas não se conformaram com o parecer fundamentado, mas, em carta de 12 de Junho de 1996, responderam à Comissão justificando a sua posição.

20 Tendo em conta esta situação, a Comissão intentou a presente acção.

Quanto à admissibilidade

21 O Governo francês levanta uma questão prévia de inadmissibilidade parcial do pedido, dado que este excede o caso das prestações relativas à eliminação dos resíduos.

22 Em primeiro lugar, na parte em que tem por objecto outras prestações que não as relativas à eliminação dos resíduos, a acção seria inadmissível, dado que não se basearia em nenhum fundamento preciso contra a República Francesa. Com efeito, não constariam da petição quaisquer elementos de direito ou de facto nos quais a Comissão funde a existência de um incumprimento geral, por este Estado-Membro, das suas obrigações decorrentes da Oitava Directiva noutros casos para além das prestações respeitantes à eliminação dos resíduos.

23 Em segundo lugar, essa parte do pedido seria igualmente inadmissível dado que, ao não indicar em nenhum momento durante o procedimento pré-contencioso qual era a disposição do direito interno ou a prática administrativa que punha em causa para concluir pela existência de um incumprimento geral, a Comissão teria desrespeitado a finalidade desse procedimento pré-contencioso que é, segundo jurisprudência constante, o de dar ao Estado-Membro em causa oportunidade para, por um lado, cumprir as suas obrigações e, por outro, utilizar eficazmente os seus meios de defesa contra as acusações formuladas pela Comissão.

24 A Comissão conclui pela admissibilidade do pedido, sustentando, por um lado, que a interpretação das autoridades francesas, tal como é aplicada às operações de eliminação dos resíduos, se liga à questão geral e de princípio relativa à aplicação do disposto no artigo 9.º da Sexta Directiva num quadro de operações complexas, quando um subempreiteiro estabelecido noutro Estado-Membro que não o do titular do contrato principal efectua por conta deste último uma parte da operação em território francês. Por outro lado, os direitos da defesa do Governo francês não seriam afectados porque não teria havido nem ampliação nem modificação das acusações no decurso do procedimento.

25 Para decidir sobre a questão prévia levantada pelo Governo francês, incluindo na parte relativa ao desrespeito dos direitos da defesa, há que determinar previamente se, na parte em que excede o caso das prestações respeitantes à eliminação dos resíduos, o pedido da Comissão se funda em elementos precisos de direito e de facto. Ora, esta questão enquadra-se na análise de

mérito do pedido apresentado pela Comissão.

26 Por conseguinte, há que juntar à análise de mérito do pedido a questão da inadmissibilidade levantada pelo Governo francês.

Quanto ao mérito

27 A Comissão imputa à República Francesa um incumprimento das obrigações que lhe incumbem por força da Oitava Directiva, designadamente do seu artigo 2.º, por recusar restituir aos contribuintes não estabelecidos no país o IVA que pagaram em França quando estes deram de subempreitada uma parte do seu trabalho a um contribuinte estabelecido nesse Estado-Membro.

28 Resulta dos artigos 1.º e 2.º da Oitava Directiva que um sujeito passivo tem direito à restituição do IVA pago noutra Estado-Membro se não tiver sede nem estabelecimento estável nesse Estado e se não tiver aí efectuado qualquer fornecimento de bens ou prestação de serviços.

29 Para determinar de modo mais preciso se uma prestação de serviços tem lugar num Estado-Membro, teremos que nos referir ao artigo 9.º da Sexta Directiva.

30 Segundo dispõe o n.º 1 deste artigo, entende-se que o lugar da prestação de serviços é o lugar onde o prestador tem a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável.

31 O n.º 2 do mesmo artigo contém uma série de conexões específicas para certas categorias de prestações. Esta disposição estabelece assim, na alínea c), quarto travessão, que o lugar da prestação de serviços que tenham por objecto trabalhos relativos a bens móveis corpóreos é o lugar onde essas prestações são materialmente executadas.

32 No presente caso, as partes estão em desacordo quanto ao lugar a que deve ser anexa uma prestação de serviços complexa que implica diversas operações em relação aos resíduos - tais como a recolha, a triagem, o transporte, o armazenamento, o tratamento, a reciclagem, a eliminação propriamente dita, etc. - quando a empresa titular do contrato principal correspondente esteja estabelecida num Estado-Membro que não a República Francesa e no qual sejam realizadas nomeadamente algumas dessas operações, enquanto que a eliminação propriamente dita dos resíduos é parcialmente feita em França por uma empresa subempreiteira. Não foi contestado que os serviços prestados por esta última empresa devem ser sujeitos ao IVA francês. A questão controvertida prende-se com a determinação do lugar da prestação complexa considerada no seu todo.

33 Segundo a Comissão, uma vez que o artigo 9.º, n.º 2, da Sexta Directiva não estabelece qualquer regra de conexão específica para esse tipo de prestação de serviços complexa, o lugar onde se situa a prestação deve ser o previsto no n.º 1 dessa disposição, quer dizer, o lugar onde o titular do contrato estabeleceu a sede da sua actividade económica.

34 A Comissão alega a este propósito que essa prestação complexa abrange um conjunto de operações diferentes e sucessivas, das quais só algumas consistem em «trabalhos relativos a bens móveis corpóreos» na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), quarto travessão, da Sexta Directiva, operações estas que compõem todas elas ao mesmo nível o processo de eliminação dos resíduos. Quando o titular de um contrato de eliminação dos resíduos se compromete junto dos seus clientes a eliminar os seus resíduos, o contrato em causa aplica-se ao conjunto dessas operações. O facto de o titular do contrato principal recorrer a seguir a um subempreiteiro de outro Estado-Membro para efectuar uma parte das operações consistentes na eliminação definitiva dos resíduos restantes depois das diferentes operações a montante - tais como a recolha, a triagem, o tratamento e a reciclagem - não seria susceptível de alterar as regras relativas ao lugar onde deve situar-se uma prestação de serviços, tal como essas regras são definidas no artigo 9.º da Sexta

Directiva.

35 Mais precisamente, não seria possível privilegiar, como faz a República Francesa, uma das operações do processo que teve lugar num Estado-Membro diferente do do titular do contrato principal, pelo facto de essa operação, a eliminação propriamente dita dos resíduos, ser determinante para o cliente, ou mesmo para a realização do objectivo prosseguido pela prestação complexa.

36 Em contrapartida, o Governo francês alega que a prestação efectuada pelo titular do contrato principal ao seu cliente é facturada a este último de modo global e forfetário, formando, na realidade, um todo que se caracteriza como uma prestação única e global de «gestão dos resíduos». Refere-se a este propósito nomeadamente à definição do conceito de «gestão dos resíduos» constante do artigo 1.º, alínea d), da Directiva 75/442/CEE do Conselho, de 15 de Julho de 1975, relativa aos resíduos (JO L 194, p. 39; EE 15 F1 p. 129), na redacção que lhe foi dada pela Directiva 91/156/CEE do Conselho, de 18 de Março de 1991 (JO L 78, p. 32), segundo a qual se entende por gestão «a recolha, transporte, aproveitamento e eliminação dos resíduos, incluindo a fiscalização destas operações e a vigilância dos locais de descarga depois de fechados».

37 Sustenta ainda que, segundo a jurisprudência (v. os processos «prestações de publicidade», designadamente o acórdão de 17 de Novembro de 1993, Comissão/França, C-68/92, Colect., p. I-5881, n.os 18 e 19), a qualificação desta prestação deve ser apreciada à luz da finalidade por ela prosseguida, isto é, neste caso, a eliminação ou o aproveitamento dos resíduos produzidos pelo cliente, que constituem trabalhos relativos a bens móveis corpóreos. Portanto, a prestação em causa deveria ser classificada entre as «prestações de serviços que [têm] como objecto trabalhos relativos a bens móveis corpóreos», na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), quarto travessão, da Sexta Directiva, devendo, portanto, ser tributada no lugar onde a eliminação foi materialmente executada.

38 Não se chegaria a uma conclusão diferente no que se refere à classificação da prestação se, como sugere a Comissão, se considerassem as diversas operações realizadas no quadro desta prestação. Com efeito, todas estas operações constituiriam trabalhos relativos a bens móveis corpóreos.

39 Portanto, embora a República Francesa não cobre sistematicamente o imposto sobre o conjunto da prestação efectuada pelo titular do contrato principal, o serviço que este presta ao seu cliente deveria ser havido como realizado em França dado que a eliminação dos resíduos propriamente dita é realizada neste país, o que exclui que se encontre satisfeita, pelo menos, uma das condições previstas no artigo 1.º da Oitava Directiva e, por isso mesmo, a restituição do IVA pago em França. O facto de o titular do contrato principal confiar a execução material deste a um subempreiteiro não pode levar a qualquer alteração quanto à determinação do lugar da prestação de serviços realizada pelo titular do contrato principal.

40 Há que sublinhar, por um lado, que, tratando-se, como no presente caso, da classificação para efeitos de IVA de uma prestação complexa tomada no seu conjunto, a sua submissão ao n.º 1 ou ao n.º 2, alínea c), quarto travessão, do artigo 9.º da Sexta Directiva deve poder garantir uma tributação racional e homogênea.

41 Há que recordar, por outro lado, que, no que respeita à relação entre os n.os 1 e 2 do artigo 9.º da Sexta Directiva, o Tribunal de Justiça já precisou que o n.º 2 do artigo 9.º indica uma série de conexões específicas, enquanto o n.º 1 estabelece, nesta matéria, uma regra de carácter geral. O objectivo destas disposições é evitar, por um lado, os conflitos de competência, susceptíveis de conduzir a duplas tributações, e, por outro, a não tributação de receitas, como se declara no n.º 3 do artigo 9.º, se bem que apenas quanto a situações específicas. A questão que se coloca em cada situação concreta é a de saber se essa situação é regida por um dos casos mencionados no

artigo 9.º, n.º 2; se o não for, inclui-se na previsão do n.º 1 (v. acórdão de 26 de Setembro de 1996, Dudda, C-327/94, Colect., p. I-4595, n.os 20 e 21).

42 Há, assim, que apurar se a prestação complexa em causa no presente caso é, como sustenta o Governo francês, especificamente regida pelo artigo 9.º, n.º 2, alínea c), quarto travessão, da Sexta Directiva, que trata das prestações de serviço que têm como objecto trabalhos relativos a bens móveis corpóreos. Para este efeito, é necessário ter em conta todos os elementos que caracterizam essa prestação.

43 Assim, resulta dos autos que esta última é realizada por empresas que se obrigam, através de contratos celebrados com autarquias locais, empresas industriais e organismos públicos ou privados, a recolher, a proceder à triagem, ao transporte e à eliminação dos resíduos e dos lixos domésticos. As empresas prestadoras de serviços são designadamente obrigadas, no quadro destes contratos, a conceber um plano de colecta, a seleccionar os pontos de recolha, a organizar o transporte dos resíduos, a armazená-los, a organizar as operações de triagem, a escolher os modos de eliminação dos resíduos separados, a transportar os diferentes tipos de resíduos para os diferentes locais de eliminação, a destruir uma parte, a aproveitar alguns desses resíduos e, eventualmente, a recorrer aos serviços de outras empresas especializadas, designadamente, na eliminação de certos tipos de resíduos.

44 Verifica-se igualmente pelos autos que as empresas titulares desses contratos estão estabelecidas noutro Estado-Membro que não a República Francesa. O mesmo acontece em relação aos clientes destas. Além disso, com excepção da eliminação de certos tipos de resíduos que é confiada a empresas subempreiteiras especializadas estabelecidas em França, todas as operações acima referidas que compõem a prestação complexa são realizadas no primeiro Estado-Membro. É neste mesmo Estado que as empresas titulares dos contratos principais organizam os meios ao seu dispor e aplicam o seu know how para assegurar o cumprimento dos seus contratos.

45 Além disso, as empresas titulares dos contratos principais facturam aos seus clientes o preço que corresponde à totalidade da prestação complexa, incluindo a parte que deram de subempreitada a uma empresa francesa. Esse preço abrange o IVA que pagaram pela totalidade da prestação.

46 Tendo em conta estes elementos, considerar que essa prestação complexa está sujeita ao artigo 9.º, n.º 2, alínea c), quarto travessão, da Sexta Directiva equivaleria a sujeitá-la, para efeitos de IVA, à legislação do Estado-Membro onde é materialmente executada. Ora, tendo em conta o carácter complexo da prestação, a aplicação desse critério de conexão teria como consequência uma incerteza quanto à taxa do IVA que o titular do contrato principal deve facturar aos seus clientes sempre que qualquer das operações que compõem a prestação complexa tivesse lugar noutro Estado-Membro que não o Estado em que o titular do contrato principal está estabelecido.

47 Pela mesma razão, a aplicação do referido critério de conexão poderia criar conflitos de competência entre os Estados-Membros, o que contrariaria os objectivos prosseguidos pelo artigo 9.º da Sexta Directiva, incluindo, portanto, o objectivo prosseguido pela disposição constante do n.º 2, alínea c), quarto travessão.

48 De onde se conclui que uma prestação desse tipo não pode ser regulada pelo artigo 9.º, n.º 2, alínea c), quarto travessão, da Sexta Directiva e isto independentemente da questão de saber se a eliminação propriamente dita dos resíduos constitui um trabalho relativo a bens móveis corpóreos na acepção desta disposição.

49 Em contrapartida, a regra geral constante do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva utiliza um critério seguro, simples e praticável de conexão para este tipo de prestação, que é o critério do

lugar onde o prestador estabeleceu a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual se efectua a prestação de serviços. Tendo presentes os elementos referidos nos n.os 43 a 45 do presente acórdão, esta disposição permite assegurar uma tributação racional e homogénea da prestação complexa tomada no seu conjunto e evitar os conflitos de competência entre Estados-Membros.

50 A prestação complexa em causa cabe, portanto, na previsão do n.º 1 do artigo 9.º da Sexta Directiva.

51 O Governo francês contrapõe que esta interpretação pode levar, nalguns casos, à não tributação. Quando o titular do contrato principal estiver estabelecido fora da Comunidade, o serviço resultante desse contrato não poderia ser objecto de qualquer tributação na Comunidade, ainda que a prestação aí fosse materialmente executada por um subempreiteiro e que o serviço aí fosse efectivamente consumado, quer dizer, que os resíduos fossem efectivamente eliminados ou aproveitados na Comunidade.

52 A argumentação do Governo francês não é susceptível de pôr em causa a conclusão formulada no n.º 50 do presente acórdão. Com efeito, a hipótese formulada por este governo refere-se a uma eventualidade que decorre dos próprios limites do âmbito geográfico de aplicação do regime comunitário em matéria de IVA e não pode, por essa razão, afectar a interpretação do artigo 9.º da Sexta Directiva.

53 Resulta de quanto precede que, quando o titular de um contrato principal que tenha por objecto uma prestação complexa em matéria de eliminação de resíduos tem a sua sede ou estabelecimento estável noutra Estado-Membro que não a República Francesa, entende-se que a prestação que efectua se situa no primeiro Estado, ainda que confie a um subempreiteiro, sujeito passivo de IVA em França, a eliminação dos resíduos propriamente dita, pagando o IVA correspondente. Estando desse modo reunidas as condições de que a Oitava Directiva faz depender a restituição de IVA, o titular do contrato principal pode exigir a seguir, com base no artigo 2.º da Oitava Directiva, a restituição do IVA pago em França.

54 Deve, pois, declarar-se que, ao recusar restituir aos contribuintes estabelecidos noutra Estado-Membro que não a República Francesa, titulares de um contrato principal que tem por objecto uma prestação de serviços complexa em matéria de eliminação dos resíduos, o IVA que estes pagaram ao Estado francês quando subcontractaram a um contribuinte estabelecido em França uma parte dos trabalhos previstos nesse contrato, a República Francesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força da Oitava Directiva, especialmente do seu artigo 2.º .

55 Resta-nos analisar a questão da inadmissibilidade do pedido invocada pelo Governo francês, por este exceder o caso das prestações respeitantes à eliminação dos resíduos.

56 Quanto a este aspecto, resulta dos autos que a Comissão formulou de modo geral as conclusões do parecer fundamentado que enviou ao Governo francês e que retomou a mesma formulação na petição da acção. Há que salientar, porém, que, tanto no procedimento pré-contencioso como na acção que intentou no Tribunal de Justiça, a argumentação desenvolvida pela Comissão incidiu unicamente nas prestações relativas à eliminação dos resíduos e que a Comissão não invocou, pois, qualquer elemento de facto ou de direito susceptível de provar que as autoridades francesas não cumpriram as obrigações para elas decorrentes da Oitava Directiva noutros casos para além do que se refere à eliminação dos resíduos.

57 O pedido deve, pois, ser rejeitado na parte restante.

Decisão sobre as despesas

Quanto às despesas

58 Por força do n.º 2 do artigo 69.º do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas, se tal tiver sido pedido. Tendo a Comissão pedido a condenação da República Francesa e tendo esta sido vencida no essencial, há que condená-la nas despesas.

Parte decisória

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

decide:

- 1) Ao recusar restituir aos contribuintes estabelecidos noutro Estado-Membro que não a República Francesa, titulares de um contrato principal que tem por objecto uma prestação de serviços complexa em matéria de eliminação dos resíduos, o imposto sobre o valor acrescentado que estes pagaram ao Estado francês quando subcontrataram a um contribuinte estabelecido em França uma parte dos trabalhos previstos nesse contrato, a República Francesa não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força 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, especialmente do seu artigo 2.º .*
- 2) O pedido é rejeitado na parte restante.*
- 3) A República Francesa é condenada nas despesas.*