

IVA nas operações entre o estabelecimento estável e a sociedade? A tributação da Quimera, a propósito do caso FCE Bank (C-210/04)

João M. T. C. Batista Pereira

Através da análise do caso **FCE Bank plc**, debruçamo-nos sobre a jurisprudência das *prestações recíprocas* e o sentido que o TJCE dá, no âmbito do IVA, ao princípio da *materialidade subjacente*. De igual forma, tentamos expor a real magnitude da *independência* enquanto elemento de incidência do imposto, bem como as razões que levam à exclusão definitiva da tributação das “operações” entre uma sociedade e uma sua sucursal no espaço europeu. Finalmente, tratamos o tema do estabelecimento estável em IVA, assim como as diferenças que a utilização deste instituto num imposto harmonizado necessariamente implica.

The analysis of the **FCE Bank plc** case allows us to explore the relevant case-law on the *reciprocal performance* and the understanding the ECJ gives to the principle of *substance over form* under the TVA rules. We also try to describe the real scope of *independence* as an element of the tax base, as well as the justifications to exclude the transactions between a company and a branch in European ground. At last, we will study the permanent establishment under the TVA, an harmonized tax

Plano:

1. O caso FCE Bank plc e as razões que o sustentam – 1.1 O caso **FCE Bank plc**; 1.2 Breves notas sobre o caso. 2. A relação entre o estabelecimento estável e a sociedade como problema de incidência do imposto - 2.1 A indissociação entre incidências no IVA; 2.2 A solução seguida pelo TJCE – A jurisprudência das *prestações recíprocas* e a *materialidade subjacente*; 2.3 A *independência* dos agentes como elemento da incidência subjectiva da tributação em IVA; 2.4 A jurisprudência do TJCE relativa à independência dos sujeitos passivos de IVA – o verdadeiro âmbito do elemento; 2.5 O caso **FCE Bank plc** – inexistência de relação. 3. O relevo do estabelecimento estável em IVA e as diferenças face à tributação do rendimento – 3.1 A autonomia do estabelecimento estável; 3.2 O estabelecimento estável em IVA e o estabelecimento estável na tributação do rendimento. 4. Conclusão.

1. O caso *FCE Bank plc* e as razões que o sustentam

1.1 O caso *FCE Bank plc*¹

Este artigo aborda o problema da sujeição a IVA das relações entre a sucursal e a empresa em que aquela se integra, a partir do caso **FCE Bank plc**, decidido pelo TJCE em 2006. Além da importância teórica da questão, o facto da Administração fiscal portuguesa ser uma das que insistiu na tributação e a defendeu no Tribunal de Justiça, bem como a circunstância de a jurisprudência em Portugal não ser uniforme, torna o estudo deste tema indiscutivelmente actual.

O **FCE Bank plc** é uma sociedade inglesa, que tem por objecto principal a realização de operações financeiras isentas de IVA². Esta sociedade dispõe de uma sucursal em Itália, a **FCE IT**. Este estabelecimento estável é parte da sociedade inglesa, não dispondo de personalidade ou património próprios. Entre a sociedade e o estabelecimento italiano existia um acordo de repartição de custos.

No âmbito da sua actividade, a **FCE IT** realizou diversas operações de *auto-facturação*, pedindo o reembolso do IVA pago ao Fisco italiano. Note-se que, apesar do objecto da sociedade, a *auto-facturação* respeitava a operações não isentas objectivamente – estavam fora do âmbito da isenção das operações financeiras. Tratava-se de serviços de consultadoria, gestão, formação de pessoal, tratamento de dados e fornecimento e gestão de serviços informáticos que a sociedade forneceu à sucursal.

Recusado tacitamente o reembolso do imposto, a **FCE IT** impugnou, alegando que as operações que lhe deram origem não estavam sujeitas a IVA, por não ser ela (a sucursal) um sujeito passivo. O pedido vingou em primeira instância judicial.

¹ “Os artigos 2.º, n.º 1 e 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, devem ser interpretados no sentido de que um estabelecimento estável, que não é uma entidade jurídica distinta da sociedade em que se integra, situado noutra Estado Membro e ao qual a sociedade fornece prestações de serviços, não deve ser considerado sujeito passivo em razão dos custos que lhe são imputados pelas referidas prestações” - Sumário do Acórdão relativo ao caso C-210/04 (*FCE Bank plc*), de 23.3.2006, disponível integralmente em

<http://eur-lex.europa.eu/Notice.do?val=423883:cs&lang=pt&list=456934:cs,452339:cs,450718:cs,423883:cs,&pos=4&page=1&nbl=4&pgs=10&hwords=fce~&checktexte=checkbox&visu=#texte>

² O litígio está descrito no Acórdão relativo ao caso C-210/04 (*FCE Bank plc*), de 23.3.2006, (n.ºs 14 a 26) e nos n.ºs 8 a 19 das Conclusões do Advogado-Geral LÉGER relativas ao caso C-210/04 (*FCE Bank plc*), as quais foram apresentadas em 29.9.2005 e estão integralmente disponíveis em <http://eur-lex.europa.eu/Notice.do?val=412879:cs&lang=pt&list=423883:cs,412879:cs,&pos=2&page=1&nbl=2&pgs=10&hwords=fce~&checktexte=checkbox&visu=#texte>.

Interposto recurso pelo Fisco com base na ideia, sustentada na Lei italiana, de autonomia fiscal do estabelecimento, o Tribunal de segunda instância negou provimento. Após novo recurso da Administração fiscal italiana, a *Corte Suprema di Cassazione* colocou ao TJCE três questões prejudiciais, visando, no essencial, saber se:

- um estabelecimento estável como a FCE IT deve ou não ser considerado sujeito passivo distinto da sociedade que integra, para efeitos de IVA e no que respeita às operações em causa;
- a repartição de custos podia ou não ser vista como uma retribuição na relação entre sociedade e estabelecimento; e
- a prática administrativa italiana representava ou não uma violação do direito de estabelecimento previsto no artigo 43.º do Tratado de Roma.

A base deste litígio era, fundamentalmente, a interpretação dos artigos 2.º, n.º 1 e 4.º, n.º 1 da *Sexta Directiva*³, ainda antes de revogada pela Directiva 2006/112/CE⁴ (doravante *Directiva IVA*). O primeiro destes preceitos estatuiu que as “*entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade*” (sublinhado nosso). Esta norma mantém-se no regime actual⁵. A segunda norma, que também subsiste no actual sistema⁶, determinava que se entende “*por "sujeito passivo" qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma actividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa actividade*” (sublinhado nosso).

A lei italiana, por seu turno, atribui relevo aos estabelecimentos estáveis no que toca à localização das operações nos seguintes termos. Considera efectuadas em território italiano as operações levadas a cabo “*por pessoas que possuam o seu domicílio nesse mesmo território ou por pessoas aí residentes que não tenham fixado o seu domicílio no estrangeiro mesmo quando efectuadas por estabelecimentos estáveis em Itália de pessoas domiciliadas ou residentes no estrangeiro*”⁷.

Partindo para a resposta à primeira questão reenviada pelo Tribunal italiano, o TJCE começa por delimitar, restringindo, o âmbito da sua pronúncia, agarrando-se à

³ Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17.5.1977, 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.

⁴ Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28.11.2006, relativa ao sistema comum do Imposto Sobre o Valor Acrescentado.

⁵ Na parte que nos interessa, ela consta do artigo 2.º, n.º 1, alínea c) da *Directiva IVA*.

⁶ Consta do artigo 9.º, n.º 1, primeira parte da *Directiva IVA*.

⁷ Artigo 7.º, n.º 3 do *Decreto del Presidente della Repubblica n.º 633/72, de 26 de Outubro de 1972*, citado no Acórdão relativo ao caso C-210/04 (*FCE Bank plc*), de 23.3.2006 (n.º 11).

legitimidade que lhe dá a sua própria jurisprudência⁸. Atendendo ao litígio, em que se trata de *operações* entre sucursal e sociedade dentro do espaço do IVA europeu, deixa de fora os casos em que a sociedade está sediada num Estado terceiro⁹. Esta posição vem responder, sem responder, às observações produzidas por vários consultores e agentes económicos a propósito da publicação das Conclusões do Advogado-Geral LÉGER. Dizia-se na altura que a questão das sucursais de estados terceiros, bem como aquela que respeita às relações entre sucursais da mesma sociedade, ficariam sem resposta expressa. E ficaram. O que o Tribunal esclarece é que não se pronuncia, neste Acórdão em concreto, sobre as situações em que estão em causa relações com sociedades de Estados terceiros. Não se pode retirar daqui, em todo o caso, que a solução não seja a mesma.

Sobre as relações entre sucursais da mesma sociedade, por seu turno, o Tribunal nada adianta. Não parece, em todo o caso, haver razão para não se lhes aplicar a mesma solução, dado que, se olharmos, um por um, aos argumentos que fundamentam a não tributação, veremos que encaixam também nesta situação.

Entrando na questão da incidência do IVA, o TJCE recorda a chamada jurisprudência das *prestações recíprocas*, que à frente analisaremos¹⁰. Recordando que é exigível, de acordo com aquela jurisprudência, que exista uma relação jurídica entre sujeitos independentes para que exista uma operação tributável em sede de IVA, o Tribunal de Justiça afirma ser necessário discernir se a **FCE IT** realiza ou não uma “*actividade económica independente*”¹¹. Para tal, socorre-se do conceito de *risco económico*, concluindo que, não dispondo de património próprio, a **FCE IT** não suporta o risco da sua própria actividade, o qual é sempre assumido pelo **FCE Bank plc**, que assume a responsabilidade jurídica pelas operações realizadas em Itália. Neste ponto, o Tribunal recorda ainda que a “*solidez e solvabilidade financeira*” do **FCE Bank plc** são controladas em Inglaterra e que é esse controlo que garante a assunção de risco nas operações, quer realizadas por si, quer pelo estabelecimento italiano¹².

Parte da argumentação do Governo Italiano para fundamentar a ideia de autonomia tributária do estabelecimento estável recaía no disposto no Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património OCDE, que baseou a Convenção entre o Reino Unido e a Itália e que reconhece, nos seus artigos 5.º e 7.º, o valor do estabelecimento enquanto fonte de imputação de rendimentos. A este propósito, o Tribunal, de forma sucinta, mas muito clara, afasta o raciocínio, separando claramente

⁸ Acórdão relativo ao caso C-210/04 (*FCE Bank plc*), de 23.3.2006, (n.ºs 21).

⁹ Acórdão relativo ao caso C-210/04 (*FCE Bank plc*), de 23.3.2006, (n.ºs 22).

¹⁰ *V. infra* 2.2.

¹¹ Acórdão relativo ao caso C-210/04 (*FCE Bank plc*), de 23.3.2006 (n.º 35).

¹² Acórdão relativo ao caso C-210/04 (*FCE Bank plc*), de 23.3.2006 (n.º 36).

a tributação directa – a que a Convenção diz respeito – e a tributação indirecta, na qual se insere o sistema do IVA¹³.

No que respeita ao relevo que o próprio sistema do IVA dá ao estabelecimento estável, o TJCE entende que esse relevo se deve restringir aos casos expressamente previstos e não abrange os casos de *operações* dentro da mesma pessoa colectiva.

Já no que toca à questão do acordo de repartição de custos, o TJCE limita-se a afirmar que ele não implica nem indica que a **FCE IT** é independente do banco de que faz parte, no sentido em que tal é exigido pelo artigo 4.º da *Sexta Directiva* (hoje pelo artigo 9.º da *Directiva IVA*) para que se considere determinado ente como um sujeito passivo do imposto¹⁴.

Conclui então que *“cabe responder à primeira questão que os artigos 2.º, n.º 1, e 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que um estabelecimento estável, que não é uma entidade jurídica distinta da sociedade em que se integra, situado noutra Estado Membro e ao qual a sociedade fornece prestações de serviços, não deve ser considerado sujeito passivo em razão dos custos que lhe são imputados pelas referidas prestações”*¹⁵.

À segunda questão colocada pela *Corte Suprema di Cassazione*, que visava saber se a repartição de custos e a consequente possibilidade de dedução podia ser qualificada como retribuição, o TJCE opta por não responder, agarrando-se ao que acabara de estabelecer quanto à falta de independência do estabelecimento em face da sociedade.

A terceira questão, deveras interessante, sobre a existência ou não, na prática italiana, de uma violação do direito de estabelecimento, consagrado no artigo 43.º do Tratado de Roma, também não obteve resposta por parte do Tribunal de Justiça. Aqui, o Acórdão socorre-se das conclusões de LÉGER, defendendo que *“a constatação da incompatibilidade de uma legislação ou de uma prática nacional com a Sexta Directiva elimina a necessidade de examinar se as liberdades fundamentais previstas no Tratado, tal como a liberdade de estabelecimento, foram violadas”*¹⁶.

1.2 Breves notas sobre o caso

O Acórdão que agora analisamos vem dar a resposta que muitos esperavam ao problema da tributação das operações dentro da mesma pessoa colectiva

¹³ Acórdão relativo ao caso C-210/04 (*FCE Bank plc*), de 23.3.2006 (n.º 39).

¹⁴ Acórdão relativo ao caso C-210/04 (*FCE Bank plc*), de 23.3.2006 (n.º 40).

¹⁵ Acórdão relativo ao caso C-210/04 (*FCE Bank plc*), de 23.3.2006 (n.º 41).

¹⁶ Acórdão relativo ao caso C-210/04 (*FCE Bank plc*), de 23.3.2006 (n.º 50), como as Conclusões do Advogado-Geral LÉGER relativas ao caso C-210/04 (*FCE Bank plc*), apresentadas em 29.9.2005 (n.º 74).

(expressamente entre a sociedade e as sucursais). É certo que a grande maioria dos Estados já aplicavam o Direito de acordo com a solução aplicada pelo TJCE. Todavia, a questão não é pacífica. Em defesa da posição contrária vêm os Governos português e italiano, ao que sabemos os dois únicos que tributavam as operações na altura. Em representação de Portugal estiveram L. FERNANDES, Â. SEIÇA NEVES e RUI LAIRES.

Levanta-se a favor da tributação o argumento fundamental do ponto de vista jurídico – a crescente e importantíssima autonomia fiscal dos estabelecimentos estáveis, que são hoje pacificamente centros de imputação de situações jurídicas fiscais, sobretudo no que toca à tributação do rendimento. De um ponto de vista material e por trás da questão puramente jurídica está um problema material que não resulta apenas da receita tributária directamente ligada a estas operações. De facto, como afirmou a Comissão em 2003: *“a Comissão tem igualmente consciência de que nos sectores onde são aplicáveis isenções, existe o risco de determinados prestadores de serviços procurarem obter ou prestar serviços nos Estados-Membros que aplicam taxas de tributação reduzidas ou em países terceiros. Com efeito, os serviços que não podem beneficiar de qualquer dedução (nomeadamente os que são utilizados para efectuar uma prestação isenta) são adquiridos no Estado-Membro que aplica a taxa mais reduzida ou num país terceiro, antes de serem transferidos para as sucursais estabelecidas noutros Estados-Membros que praticam taxas mais elevadas. O problema só se coloca quando a sucursal está situada noutro país, na medida em que nesse caso existe uma “fronteira fiscal”. A Comissão continuará a acompanhar atentamente esta situação e, se for caso disso, abordará esta questão quando apresentar as propostas relativas aos diferentes sectores isentos”*¹⁷.

Estas considerações foram feitas na Proposta de Directiva sobre o lugar da prestação apresentada em 2003, a qual previa o aditamento de um n.º 6 ao artigo 6.º da Sexta Directiva, que afirmaria: *“quando uma entidade jurídica única possuir mais do que um estabelecimento estável, os serviços prestados entre esses estabelecimentos não serão considerados como prestações de serviços”*. A respeito desta proposta, o Conselho Económico e Social afirmou que ela se limitava a *“recordar”* o que já resulta do texto da Sexta Directiva¹⁸. A norma não constou da nova Proposta, que foi apresentada em 2005

¹⁷ Proposta de Directiva do Conselho que altera a Directiva 77/388/CEE no que respeita ao lugar das prestações de serviços, apresentada pela Comissão em 29.12.2003 (COM (2003) 822 final), ponto 9 da exposição de motivos. A Proposta de Directiva está disponível em <http://register.consilium.europa.eu/pdf/pt/04/st05/st05051.pt04.pdf>.

¹⁸ Ponto 2.4.1 do Parecer do Comité Económico e Social Europeu sobre a "Proposta de directiva do Conselho que altera a Directiva 77/388/CEE no que respeita ao lugar das prestações de serviços", disponível em <http://eescopinions.eesc.europa.eu/eescopiniondocument.aspx?language=pt&docnr=659&year=2004>.

e que deu origem à recente Directiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de Fevereiro de 2008, *que altera a Directiva 2006/112/CE no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços*. Mesmo não tendo sido expressamente incluída na legislação comunitária, a solução acolhida pelo Tribunal de Justiça não deixou de valer nem foi rejeitada. Como a própria Comissão indica, o problema das diferentes taxas e dos casos em que há isenções que não são igualmente aplicáveis em todo o espaço europeu – que é, no fundo, um problema de concorrência fiscal – deve ser tratado nas disposições que regulam as taxas e as isenções. Convém não perder de vista que as diferenças quantitativas na tributação não são um bem, mas um mal a evitar e a reduzir ao mínimo na lógica do IVA. Este é um imposto de base harmonizada, marcado pela neutralidade, que não deve, em princípio, levantar os problemas de concorrência fiscal e de fuga que levantam os impostos directos nacionais.

Uma última nota para a jurisprudência posterior ao Acórdão. A nível comunitário, o caso **FCE Bank plc** foi referido algumas vezes noutros casos. Quanto à questão processual da delimitação das questões prejudiciais, no caso *Freeport plc*¹⁹, no caso *Stichting ROM-projecten*²⁰ e nas Conclusões do advogado-geral COLOMER, relativas ao caso *Telefónica O2 Czech Republic a.s.*²¹. Quanto à jurisprudência das *prestações recíprocas*, no caso *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*²², de que adiante trataremos e nas Conclusões do advogado-geral BOT relativas ao caso (de 2007) *Comissão c. Alemanha*²³. Quanto à *independência* enquanto elemento de incidência em IVA, nas Conclusões da Advogada-Geral SHARPSTON, relativas ao caso *van der Steen*²⁴.

Em Portugal, o sentido da jurisprudência do caso **FCE Bank plc** foi seguido no AcTCASul de 17.4.2007 (Rel.: JOSÉ GOMES CORREIA), P. 01633/07, ainda que a decisão não refira o Acórdão europeu. Embora naquele caso em concreto se levante um problema processual de défice instrutório e não tenha sido possível apurar a quem foram adquiridos os serviços, o Tribunal Central afirma que a ficção de independência das sucursais para efeitos tributários é apenas válida para efeitos de imposto sobre o rendimento. Já no AcTCASul de 25.9.2007 (Rel.: EUGÉNIO SEQUEIRA), P. 00580/07, o Tribunal Central ignora inexplicavelmente a posição do TJCE e decide em sentido

¹⁹ Acórdão relativo ao caso C-98/06 (*Freeport plc c. Olle Arnoldsson*), de 11.10.2007 (n.º 31).

²⁰ Acórdão relativo ao caso C-158/06 (*Stichting ROM-projecten*), de 21.6.2007 (n. 16).

²¹ Conclusões relativas ao caso C-64/06 (*Telefónica O2 Czech Republic a.s.*), apresentadas em 27.2.2007 (n.º 32).

²² Acórdão relativo ao caso C-277/05 (*Société thermale d'Eugénie-les-Bains*), de 18.7.2007 (n.º 19). O Advogado-Geral M. POIARES MADURO também se refere ao caso, no ponto 13 das suas Conclusões, apresentadas em 13.9.2006.

²³ Conclusões relativas ao caso C-401/06 (*Comissão c. Alemanha*), apresentadas em 13.9.2007 (n.º 45, nota 5).

²⁴ Conclusões relativas ao caso C-355/06 (*van der Steen*), apresentadas em 14.6.2007 (n.º 35, nota 22).

diametralmente oposto. Defende que a sucursal “constitui um estabelecimento estável da sociedade espanhola, através do qual exerce a sua actividade em Portugal, pelo que pode ser equiparada a uma entidade independente, e como tal, um sujeito passivo de IVA, dotado personalidade tributária. A imputação de custos da sede à sucursal em causa, a título de pagamento relativo à quota parte dos gastos gerais administrativos nos débitos emitidos pela casa-mãe, deve ser entendida como uma operação onerosa sujeita ao IVA”.

2. A relação entre o estabelecimento estável e a sociedade como problema de incidência do imposto

2.1 A indissociação entre incidências no IVA

Marcado pela neutralidade²⁵ e pela uniformização, objectivos que implicam um enorme esforço de simplificação, o sistema do IVA não é perfeito. Nem todas as falhas ou ambiguidades no que toca, sobretudo, à delimitação da incidência objectiva foram até hoje resolvidas. Por grande que seja o esforço de clarificação – e ele tem existido²⁶ – é difícil encontrar fórmulas uniformes e abrangentes. Nesse sentido, facilmente se percebe que uma boa parte das dúvidas²⁷ que regularmente ocorrem digam respeito,

²⁵ Sobre a neutralidade económica no IVA e a sua interpretação pelo TJCE, *v.*, por todos, J.L. SALDANHA SANCHES / JOÃO TABORDA DA GAMA, “Pro rata revisitado: actividade económica, actividade acessória e dedução do IVA na jurisprudência do TJCE”, CTF, 417 (2006), 101-130, disponível em <http://www.saldanhasanches.pt>; e J.L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*³ (Coimbra: 2007), 411 ss.

²⁶ Veja-se, por exemplo, as recentes Directivas sobre o lugar das prestações de serviços (Directiva 2008/8/CE, do Conselho, de 12.2.2008) e sobre o reembolso a sujeitos passivos não estabelecidos (que substitui a *Oitava Directiva*) (Directiva 2008/9/CE, do Conselho, também de 12.2.2008). *V.* também a Directiva da facturação (Directiva 2001/115/CE, do Conselho, de 20.12.2001) ou o caso das operações financeiras, alvo de uma proposta de Directiva e de uma proposta de Regulamento, em discussão à data deste comentário – COM (2007) 747 e COM (2007) 746, respectivamente (os procedimentos podem ser acompanhados em http://ec.europa.eu/prelex/detail_dossier_real.cfm?CL=pt&DosId=196486 e http://ec.europa.eu/prelex/detail_dossier_real.cfm?CL=pt&DosId=196485).

²⁷ *V.*, por exemplo, a “Proposta de Directiva do Conselho que altera a Directiva 2006/112/CE do Conselho relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado no que diz respeito aos serviços financeiros e de seguros” (COM/2007/747/FINAL/2, disponível em http://ec.europa.eu/prelex/detail_dossier_real.cfm?CL=FR&DosId=196486), que vem clarificar o âmbito das isenções dos serviços financeiros e de seguros e que relata as dificuldades de interpretação que têm sido encontradas ao longo do tempo de aplicação.

por um lado, à qualificação das operações sujeitas ao imposto²⁸ e, por outro, à delimitação das actividades isentas²⁹.

Além destas dificuldades e ainda no que toca ao âmbito do imposto, é de notar que incidência subjectiva e incidência objectiva estão intrinsecamente ligadas na tributação em IVA. É que entre os elementos da primeira se encontra a segunda – para que dada operação seja tributável, é preciso que seja levada a cabo por um “*sujeito passivo agindo nessa qualidade*”³⁰ – e para concretizar a segunda é necessária a primeira – para se saber o que é um sujeito passivo é preciso encontrar o conceito de actividade económica³¹. Esta dificuldade atravessa, naturalmente, as decisões do TJCE, onde é frequente encontrarmos casos em que incidência subjectiva e objectiva se encontram e entrelaçam e em que a qualificação não é simples³².

Cumpra ainda lembrar as especiais dificuldades que levanta o conceito de sujeito passivo e a sua confrontação com o conceito de contribuinte no IVA³³. O sujeito passivo, no IVA, é “*o centro de imputação do conjunto dos deveres de cooperação que viabilizam a cobrança deste imposto*”³⁴, não é o agente que suporta a carga fiscal. Isto, só por si, não o distingue de outros tributos e encaixa nos conceitos de *contribuintes de Direito/contribuintes de facto*. O que marca a diferença, como ensina J.L. SALDANHA SANCHES, é o facto de, no IVA, “*ser sujeito passivo do imposto constitui uma condição para obter a desoneração fiscal quanto ao impacto económico produzido pela incidência do imposto ao longo de todo o circuito produtivo*”³⁵.

No caso **FCE Bank plc**, a questão não é simples de delimitar em abstracto. Não se trata de um puro problema de incidência objectiva. Parece claro que as operações a que respeita a *auto-facturação* (consultadoria, gestão, formação de pessoal, tratamento de dados e fornecimento e gestão de serviços informáticos) são, em princípio,

²⁸ V., por exemplo, toda a jurisprudência relativa às *prestações recíprocas*, que analisaremos à frente e na qual se tenta fundamentalmente concretizar o requisito da “*onerosidade*”.

²⁹ Sobre a distinção entre não sujeição e isenção, v. J.L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*³ (Coimbra: 2007), 449 ss. e ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, I (Lisboa: 1981), 281 ss.

³⁰ Artigo 2.º da *Sexta Directiva*; artigo 2.º, alínea c) da *Directiva IVA*.

³¹ Neste sentido, PATRÍCIA NOIRET CUNHA, *Anotações ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado e ao Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias* (Lisboa: 2004), anotação ao artigo 2.º do Código do IVA, 85.

³² V., por exemplo, o caso C-235/85 (*Comissão c. Países Baixos*), de 26.3.1987, relativo à sujeição dos notários e de oficiais de justiça holandeses, que o TJCE analisa do ponto de vista das operações. Este caso é analisado à frente (2.4).

³³ Sobre este tema, v. J. G. XAVIER DE BASTO, *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional* (Lisboa: 1991), 141 e J.L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*³ (Coimbra: 2007), 415-416.

³⁴ J.L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*³ (Coimbra: 2007), 416.

³⁵ J.L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*³ (Coimbra: 2007), 415.

operações sujeitas a imposto e não é esse o tema em discussão³⁶. O que está em causa é a sujeição a IVA daquelas operações, por aquele(s) agente(s) económico(s) em concreto, por faltar um dos elementos da incidência subjectiva.

Note-se, em todo o caso, que este também não é um clássico problema de incidência subjectiva, uma vez que não está em causa a possibilidade de o estabelecimento estável poder ser um sujeito passivo nas relações com terceiros³⁷. O que está em causa é que possa ser considerado um sujeito passivo distinto da sociedade para as relações que estabeleça com esta³⁸. Trata-se de um problema misto ou complexo de incidência.

2.2. A solução seguida pelo TJCE - A jurisprudência das *prestações recíprocas* e a *materialidade subjacente*

O Tribunal de Justiça parte da jurisprudência das *prestações recíprocas* para fundamentar a resposta à primeira questão³⁹. Convém, para que se perceba o seu alcance, lembrar essa jurisprudência e o sentido que o Tribunal lhe dá. Ela permite-nos entender melhor a lógica do imposto tal como é entendida pelo Tribunal, bem como a importância que este atribui à ligação entre o IVA e a realidade económica por trás da operação formal que gera a tributação.

Há largos anos que o Tribunal de Justiça sublinha a existência daquilo a que podemos chamar um *princípio das prestações recíprocas* no que concerne ao IVA. Segundo a jurisprudência das *prestações recíprocas*, uma operação só é tributável se houver um nexo directo entre o serviço prestado e o contravalor recebido, um sinalagma individualizável⁴⁰. Se houver uma relação jurídica determinável entre prestador e beneficiário.

³⁶ Assim as Conclusões do Advogado-Geral LÉGER relativas ao caso C-210/04 (*FCE Bank plc*), apresentadas em 29.9.2005 (n.º 35).

³⁷ V. o artigo 13.º da *Directiva IVA*.

³⁸ Ao contrário do que acontece, por exemplo, com a isenção do Estado, que, desde que agindo ao abrigo do *ius imperii*, em princípio não é sujeito, seja qual for a contraparte e seja qual for a operação (artigo 13.º da *Directiva IVA* e artigo 4.º, n.º 5 da *Sexta Directiva*), não está em causa que os estabelecimentos estáveis podem ser centros de imputação de deveres de cooperação – o que está em causa é que sejam um centro distinto e independente da sociedade de que fazem parte. Sobre o âmbito dos poderes públicos, v. o recente caso C-462/05 (*Comissão contra Portugal*), de 12.6.2008, em que o Tribunal se pronunciou pela inaplicabilidade da taxa reduzida nas pontes sobre o Tejo.

³⁹ Acórdão relativo ao caso C-210/04 (*FCE Bank plc*), de 23.3.2006 (n.º 34).

⁴⁰ A propósito do sinalagma, convém referir que não se exige o mesmo tipo de sinalgmaticidade necessário para a qualificação das taxas (sobre isto, v. ANÍBAL ALMEIDA, *Estudos de Direito Tributário* (Coimbra: 1996), 63). O sinalagma exigido pelo TJCE é antes o sinalagma comum do Direito das Obrigações e do Direito Comercial – o que corresponde à relação jurídica normal entre privados.

O artigo 2.º da nova *Directiva IVA*⁴¹ exige, tal como o artigo 2.º da sua predecessora, que, quer as transmissões de bens, quer as prestações de serviços sujeitas a IVA, tenham “*carácter oneroso*”. Esta disposição consta igualmente do artigo 1.º, n.º 1 do Código do IVA. Partindo desta ideia e invocando *princípio da interpretação autónoma* dos conceitos de Direito Comunitário, cuja importância em sede de incidência de IVA é evidente, o TJCE faz a sua própria avaliação acerca dessa onerosidade, requisito objectivo para a tributação da operação.

No caso *Apple and Pear Development Council*⁴², estando em causa a tributação de contribuições obrigatórias de produtores de frutos a um organismo público encarregue do desenvolvimento do sector, de actividades em matéria de publicidade e de promoção, bem como de melhoria da qualidade dos produtos, o Tribunal entendeu que “*o exercício destas funções não constitui pois prestações de serviços efectuadas a título oneroso na acepção da parte inicial e do n.º 1 do artigo 2.º da sexta directiva*”⁴³. Não estava em causa o carácter público da actividade, mas a relação entre prestação e contra-prestação⁴⁴. O Tribunal regressa à sua jurisprudência do caso C-154/80 (*Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*)⁴⁵, e afirma que “*deve existir um nexo directo entre o serviço prestado e o contravalor recebido para que uma prestação de serviços seja tributável na acepção da segunda directiva*”⁴⁶. Estando apenas e só em causa o interesse comum dos produtores e não um interesse individualizável de cada um deles, para o TJCE.

O caso *Tolsma*⁴⁷ marca importantes desenvolvimentos desta jurisprudência. Neste Acórdão, o Tribunal afirma que “*uma prestação de serviços só é efectuada "a título oneroso", na acepção do artigo 2., ponto 1, da Sexta Directiva, e só é assim tributável, se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são transaccionadas prestações*

⁴¹ Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

⁴² Acórdão relativo ao caso C-102/86 (*Apple and Pear Development Council*), de 8.3.1988. Sobre este Acórdão, v. BEN TERRA / JULIE KAJUS, *A Guide to the European VAT Directives – Introduction to the European VAT 2007* (Amsterdam: 2007), 376.

⁴³ Acórdão relativo ao caso C-102/86 (*Apple and Pear Development Council*), de 8.3.1988, ponto 16.

⁴⁴ A relação entre prestação e contra prestação exigida pelo TJCE apresenta semelhanças com a que é exigida quanto ao princípio do benefício nos encargos com efeito semelhante a direitos aduaneiros. Sobre isto, v. SÉRGIO VASQUES, *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária* (Coimbra: 2008), 412 ss.

⁴⁵ Ao que sabemos, o primeiro caso em que tal é afirmado. Sobre este Acórdão, v. BEN TERRA / JULIE KAJUS, *A Guide to the European VAT Directives – Introduction to the European VAT 2007* (Amsterdam: 2007), 375.

⁴⁶ Acórdão relativo ao caso C-102/86 (*Apple and Pear Development Council*), de 8.3.1988, pontos 11 e 12.

⁴⁷ Acórdão relativo ao caso C-16/93 (*Tolsma*), de 3.3.1994. Sobre este Acórdão, v. BEN TERRA / JULIE KAJUS, *A Guide to the European VAT Directives – Introduction to the European VAT 2007* (Amsterdam: 2007), 380.

*recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efectivo do serviço fornecido ao beneficiário*⁴⁸. R. Tolsma tocava realejo nas ruas da Holanda. Pedia uma contribuição aos passantes e, por vezes, aos moradores das zonas onde tocava, batendo-lhes à porta. Não invocava um direito a ser remunerado pela sua actividade, sendo cada pessoa livre de lhe entregar ou não dinheiro e de decidir quanto lhe entregaria. A Administração fiscal holandesa, interpretando a jurisprudência do TJCE referente às *prestações recíprocas*, entendeu que havia uma relação directa entre as quantias entregues e a actividade do músico. O Tribunal de Justiça veio, todavia, negar esta interpretação, defendendo a necessidade de existir uma relação jurídica entre quem presta o serviço e quem dele usufrui. Tem de haver retribuição em sentido jurídico – o pagamento tem de ser devido, tem de existir sinalagma.

Também o caso *Kennemer Golf*⁴⁹ foi decidido com base no princípio das *prestações recíprocas*, com precisões importantes. Estava em causa a sujeição a IVA das quotas anuais dos membros de uma associação desportiva, nos casos em que aqueles não usufruísem dos serviços desta. O TJCE reafirma a necessidade de existir “*um nexo directo entre o serviço prestado e a contrapartida recebida*”, assim como “*uma relação jurídica durante a qual são transaccionadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efectivo do serviço fornecido ao beneficiário*”⁵⁰.

Mais recentemente, em 2007, no caso *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*⁵¹, em que já se refere a decisão do caso **FCE Bank plc**⁵², o Tribunal considerou que um sinal relativo a uma promessa de serviços hoteleiros sujeitos a IVA não está sujeito a imposto nos casos em que o beneficiário não chega a usufruir do serviço e, portanto, perde o sinal. Não há um nexos directo entre o sinal e um serviço que não chega a ser prestado, defende o Tribunal.

A jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa às *prestações recíprocas* revela uma preocupação comum a muitas outras decisões em matéria fiscal – a prevalência da *materialidade subjacente*⁵³. O IVA nasceu e foi desenvolvido de acordo com objectivos

⁴⁸ Acórdão relativo ao caso C-16/93 (*Tolsma*), de 3.3.1994 (n.º 14).

⁴⁹ Acórdão relativo ao caso C-174/00 (*Kennemer Golf*), de 21.3.2002.

⁵⁰ Acórdão relativo ao caso C-174/00, (*Kennemer Golf*), de 21.3.2002 (n.º 39).

⁵¹ Acórdão relativo ao caso C-277/05 (*Société thermale d'Eugénie-les-Bains*), de 18.7.2007 (n.º 19).

⁵² Acórdão relativo ao caso C-277/05 (*Société thermale d'Eugénie-les-Bains*), de 18.7.2007 (n.º 19).

⁵³ Sobre o princípio da *materialidade subjacente* (ou da substância sobre a forma), J.L. SALDANHA SANCHES, *Os Limites do Planeamento Fiscal: Substância e forma no Direito Fiscal português, comunitário e internacional* (Coimbra: 2006), 64 ss.; J.L. SALDANHA SANCHES, “IVA: controlo fiscal e direito ao reembolso”, *FISCALIDADE*, 5 (2001), 82 (disponível também em <http://www.saldanhasanches.pt>); J.L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*³ (Coimbra: 2007), 154 ss.; JOÃO TABORDA DA GAMA, “Sujeito a reboque: breve nota sobre o IVA na locação de imóveis com lugares de estacionamento”, *CTF*, 414 (2005), 147; e ANTÓNIO LOBO XAVIER, “O princípio da prevalência da substância sobre a forma

precisos e uma vasta preocupação com a neutralidade económica. É tributado, de forma plurifásica, o consumo privado de bens e serviços e a tributação deve ser o mais uniforme e simples possível. Todas as vias, sobretudo as vias formais, que sirvam para desviar a tributação da sua incidência natural devem ser afastadas⁵⁴.

À primeira vista, as considerações da Administração fiscal no caso *Kennemer Golf*⁵⁵ não eram desprovidas de sentido. À luz do que fora decidido no caso *Tolsma*⁵⁶, e se olhássemos sem olhos de ver para esta situação, pareceria não existir um nexo de causalidade entre as quotas e a prestação de serviços. Se os serviços não chegam a ser prestados aos sócios, então eles não chegam a obter uma contra-prestação, não há *prestações recíprocas*, como resulta do Acórdão *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*⁵⁷.

O que de facto estava em causa, no entanto, era a *disponibilização* dos serviços e não a sua efectiva *utilização*. O clube estava juridicamente vinculado a *disponibilizar* os serviços e não a *prestá-los*. Em contrapartida, os membros eram obrigados a pagar quotas anuais e este pagamento não era facultativo nem indeterminado, como no caso *Tolsma*⁵⁸. De outra parte, ao contrário do que se passava no caso *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*⁵⁹, havia aqui uma contra-prestação efectiva, e não apenas uma promessa de serviço.

Olhemos também para o caso *Sparekassernes Datacenter – SDC*⁶⁰, de especial relevo, como se sabe, para o tema da isenção de serviços financeiros. O Tribunal afirma que “se o serviço fornecido é especificado, se preenche os critérios para ser isento e se a facturação apenas respeita a este serviço, o simples facto de a facturação se efectuar, por razões orgânicas, por intermédio de um terceiro não impede que se considere que a operação efectuada é uma operação isenta”⁶¹. Não interessa a intermediação na operação, interessa a operação material por trás do negócio formal.

A jurisprudência do TJCE relativa às *prestações recíprocas*, que acabou por servir de base à decisão no caso **FCE Bank plc** (que a desenvolve) mostra-nos a visão que o Tribunal tem do imposto e da sua relação com a realidade económica por trás das

e o princípio da consideração económica dos factos tributários; a classificação contabilística dos bens do activo; significado e critério das imobilizações; o relevo do objecto social”, RDES (1995).

⁵⁴ Sobre as características do IVA *v.*, por todos, CLOTILDE CELORICO PALMA, *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado* (Coimbra: 2005), 15 ss.; MANUEL GONZÁLEZ SANCHEZ, *Impuesto Sobre el Valor Añadido – Operaciones Sujetas – Comentarios a la nueva ley* (Pamplona: 1993), 54 ss.

⁵⁵ Acórdão relativo ao caso C-174/00 (*Kennemer Golf*), de 21.3.2002.

⁵⁶ Acórdão relativo ao caso C-16/93 (*Tolsma*), de 3.3.1994.

⁵⁷ Acórdão relativo ao caso C-277/05 (*Société thermale d'Eugénie-les-Bains*), de 18.7.2007 (n.º 19).

⁵⁸ Acórdão relativo ao caso C-16/93 (*Tolsma*), de 3.3.1994.

⁵⁹ Acórdão relativo ao caso C-277/05 (*Société thermale d'Eugénie-les-Bains*), de 18.7.2007.

⁶⁰ Acórdão relativo ao caso C-2/95 (*Sparekassernes Datacenter - SDC*), de 5.6.1997.

⁶¹ Acórdão relativo ao caso C-2/95 (*Sparekassernes Datacenter - SDC*), de 5.6.1997 (n.º 79).

operações tributáveis. É corrente e certa a crítica de que muitas vezes o IVA é um imposto sobre o facturado, mais do que um imposto sobre o valor acrescentado, sobretudo pelas dificuldades que se levantam na sua aplicação. É, no entanto, claro o esforço do TJCE para reduzir ao mínimo o fosso entre a “realidade e a factura”⁶². No caso **FCE Bank plc** essa preocupação é evidente. Não se tributam operações internas, sem verdadeiro substracto económico, através das quais uma empresa se estrutura a si mesma, distribuindo meios e custos para melhor desenvolver a sua actividade no mercado.

2.3. A independência dos agentes como elemento da incidência subjectiva da tributação em IVA

A análise da relação no caso **FCE Bank plc** não passou, ao contrário do que aconteceu nos restantes casos relativos às *prestações recíprocas*, pela aferição da *onerosidade* da operação. Passou antes pelo exame da *independência* da **FCE IT** face à sociedade de que faz parte. Neste ponto, as Conclusões do Advogado-Geral assumem enorme interesse⁶³.

De acordo com o estipulado nos artigos 9.º, n.º 1 e 10.º da *Directiva IVA*, como antes, no artigo 4.º da *Sexta Directiva*, a independência é um elemento essencial na imputação de deveres ao sujeito passivo – ela tem que existir para que dado agente seja qualificado como sujeito. Só agindo “*de modo independente*”, determinado agente se transforma em sujeito passivo. Importa sublinhar esta questão porque, talvez por sugestão da referência expressa das Directivas às relações de trabalho⁶⁴, é comum a tendência para se esquecer a verdadeira magnitude do elemento, que vai muito para além desse ponto específico.

O artigo 2.º da *Directiva IVA* exige, (como antes o artigo 4.º, n.º 1 da *Sexta Directiva*) para que dado agente seja qualificado como sujeito passivo, que actue “*de modo independente*”. Por seu turno, o artigo 10.º da *Directiva IVA* (como antes o n.º 4 do artigo 4.º da *Sexta Directiva*) esclarece que “*a condição de a actividade económica ser exercida de modo independente (...) exclui da tributação os assalariados e outras pessoas na medida em que se encontrem vinculados à entidade patronal por um contrato de trabalho ou por qualquer outra relação jurídica que estabeleça vínculos de subordinação no que diz respeito às condições de trabalho e de remuneração e à responsabilidade da entidade patronal*”.

⁶² Sobre este problema, v. o caso ITAU (AcSTA de 26.5.1999 (Rel.: BENJAMIM RODRIGUES), P. 23785), comentado por J.L. SALDANHA SANCHES, em “IVA: controlo fiscal e direito ao reembolso”, *FISCALIDADE*, 5 (2001), 82 (disponível também em <http://www.saldanhasanches.pt>).

⁶³ Conclusões do Advogado-Geral LÉGER relativas ao caso C-210/04 (*FCE Bank plc*), apresentadas em 29.9.2005 (n.ºs 36 ss.).

⁶⁴ Artigo 10.º da *Directiva IVA*; artigo 4.º, n.º 4 da *Sexta Directiva*.

Como nos explica XAVIER DE BASTO, “a razão de ser da exclusão é óbvia. O IVA, posto que de uma forma indirecta e nem sempre exacta, tende a atingir o valor acrescentado das empresas e neste incluem-se os salários. Se os serviços dos trabalhadores às respectivas empresas fossem tributados ou seja, se os trabalhadores fossem considerados sujeitos passivos, teríamos uma dupla tributação e o sistema perderia sentido, no plano económico. Só pois as pessoas que exerçam actividade económica de um modo independente são consideradas sujeitos passivos”⁶⁵. Neste ponto convém lembrar que geralmente se entende que os contratos de avença pura – por não implicarem subordinação – não são excluídos da tributação. É a subordinação jurídica, porque indica a dependência entre trabalhador e empregador, que afasta a tributação⁶⁶.

As referências à relação laboral nos instrumentos comunitários, muito embora constituam uma mera delimitação negativa exemplificativa, como nota o Advogado-Geral LÉGER⁶⁷, têm marcado a literatura sobre a independência dos sujeitos passivos⁶⁸. Não se fica por aqui, no entanto, o alcance deste elemento de incidência subjectiva, como demonstra o caso em análise e a restante jurisprudência, que analisaremos de seguida.

A *subordinação jurídica laboral*⁶⁹ não é, em abstracto, a única forma de subordinação que leva à perda de independência a ter em conta quando se avalia a qualificação dos agentes como sujeitos passivos. Como nota o Tribunal, seguindo as Conclusões do Advogado-Geral, em última análise, o critério certo para averiguar o grau de dependência entre dois agentes será sempre a assunção do *risco económico*⁷⁰ –

⁶⁵ J. G. XAVIER DE BASTO, *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional* (Lisboa: 1991), 141.

⁶⁶ Neste sentido, CLOTILDE CELORICO PALMA, *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado* (Coimbra: 2005), 66.

⁶⁷ Conclusões do Advogado-Geral LÉGER relativas ao caso C-210/04 (*FCE Bank plc*), apresentadas em 29.9.2005 (n.º 39).

⁶⁸ Veja-se os já citados J. G. XAVIER DE BASTO (*A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional* (Lisboa: 1991), 141) e CLOTILDE CELORICO PALMA (*Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado* (Coimbra: 2005), 66). Veja-se também, por exemplo, PATRÍCIA NOIRET CUNHA, *Anotações ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado e ao Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias* (Lisboa: 2004), anotação ao artigo 2.º do Código do IVA, 89; E. VIDAL LIMA, *Imposto Sobre o Valor Acrescentado*⁹ (Porto: 2003), notas explicativas aos artigos 1.º a 8.º, 151; BEN TERRA / JULIE KAJUS, *A Guide to the European VAT Directives*, I, 2007 (Amsterdam: 2007), 408; ALBERTO COMELLI, *IVA Comunitária e IVA Nazionale – Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto* (Padova: 2000), 467; JOSÉ MANUEL PÉREZ LARA / CLOTILDE MARTÍN PASCUAL, “Operaciones no Sujetas”, in *El Impuesto Sobre el Valor Añadido (comentarios a sus normas reguladoras)* (Granada: 2001), 65.

⁶⁹ Sobre a subordinação laboral, v. por todos PEDRO ROMANO MARTÍNEZ, *Direito do Trabalho* (Coimbra: 2004), 276 ss.

⁷⁰ Acórdão relativo ao caso C-210/04 (*FCE Bank plc*), de 23.3.2006 (n.º 35); Conclusões do Advogado-Geral LÉGER relativas ao caso C-210/04 (*FCE Bank plc*), apresentadas em 29.9.2005 (n.ºs 40 ss., *maxime* 43).

curiosamente, precisamente um dos critérios utilizados na descoberta da subordinação jurídica que distingue o trabalho da prestação de serviços⁷¹.

Neste ponto, e voltando ao caso **FCE Bank plc**, antes de passarmos à jurisprudência sobre a independência, cabe ainda lembrar que, contra o que defendia o Governo italiano, o Tribunal concluiu que o acordo de repartição de despesas não pode ser visto como marca de autonomia ou independência. O Advogado-Geral LÉGER faz notar, a este respeito, que *“mesmo se no âmbito da sua política interna, a empresa tivesse formalizado num acto a repartição entre os seus estabelecimentos estáveis do custo dos serviços de direcção, das despesas gerais de administração bem como das despesas ocasionadas pela prestação de serviços como as que estão em causa, isso também não demonstraria que os referidos estabelecimentos constituem entidades independentes”*⁷². Vai neste sentido a decisão do Tribunal⁷³.

2.4 A jurisprudência do TJCE relativa à independência dos sujeitos passivos de IVA – o verdadeiro âmbito do elemento

O caso *van der Steen*⁷⁴, cujas Conclusões da Advogada-Geral SHARPSTON⁷⁵ já referimos, está ainda ligado às questões da relação laboral que resultavam do artigo 4.º, n.º 4 da *Sexta Directiva* e resultam hoje do artigo 10.º da *Directiva IVA*. O TJCE decidiu que *“para fins de aplicação do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, uma pessoa singular que executa todas as actividades em nome e por conta de uma sociedade, sujeito passivo, em cumprimento de um contrato de trabalho que a vincula a essa sociedade, da qual é, além disso, o único sócio, gerente e empregado, não é, ela própria, um sujeito passivo na acepção do artigo 4.º, n.º 1, da referida directiva”*⁷⁶. Foi entendido, em suma, que J. A. VAN DER STEEN não agia independentemente da sociedade, antes como seu subordinado.

Afastando-nos já um pouco da matéria laboral, encontramos o caso C-235/85 (*Comissão c. Países Baixos*), de 26.3.1987. O Tribunal decidiu que os *“notários e oficiais de justiça, na*

⁷¹ Sobre a distinção entre contrato de trabalho e prestação de serviços, v. PEDRO ROMANO MARTÍNEZ, *Direito do Trabalho* (Coimbra: 2004), 292 ss.

⁷² Conclusões do Advogado-Geral LÉGER relativas ao caso C-210/04 (*FCE Bank plc*), apresentadas em 29.9.2005 (n.º 40).

⁷³ Acórdão relativo ao caso C-210/04 (*FCE Bank plc*), de 23.3.2006 (n.º 40).

⁷⁴ Acórdão relativo ao caso C-355/06 (*van der Steen*), de 18.10.2007.

⁷⁵ Conclusões da Advogada-Geral SHARPSTON relativas ao caso C-355/06 (*van der Steen*), apresentadas em 14.6.2007.

⁷⁶ Acórdão relativo ao caso C-355/06 (*van der Steen*), de 18.10.2007 (sumário).

*medida em que, no quadro das suas funções públicas, exercem de forma independente actividades económicas que consistem em prestações de serviços fornecidas a terceiros, em contrapartida das quais recebem, por conta própria, uma remuneração, devem ser considerados sujeitos passivos do imposto sobre o valor acrescentado, na acepção do artigo 4.º, n.os 1 e 2, da sexta directiva. Mesmo admitindo que exerçam, no referido quadro, prerrogativas de autoridade pública em virtude de uma investidura pública, não poderiam beneficiar da isenção prevista no n.º 5 desse artigo a partir do momento em que exercem a sua actividade de forma liberal sem estarem integrados na administração pública*⁷⁷. Este é um caso que levanta dois problemas diferentes de incidência. Por um lado, a actividade de carácter público exercida pelos notários e pelos funcionários enquanto profissionais liberais e a sua isenção ou não face ao disposto no então artigo 4.º, n.º 5 da *Sexta Directiva*, actual artigo 13.º da *Directiva IVA*⁷⁸. Por outro, a forma de exercício destas profissões liberais e a independência exigida pelo então artigo 4.º, n.º 1 da *Sexta Directiva* e pelo actual artigo 9.º da *Directiva IVA*.

Os notários e os oficiais de justiça holandeses exercem a sua actividade por conta própria, sem qualquer vínculo laboral com o Estado. À alegação de que “*sendo esses profissionais nomeados pela coroa, estando sujeitos a um controlo disciplinar por parte da autoridade pública e sendo as suas condições de trabalho e de remuneração, quanto ao exercício das suas funções públicas, determinadas por lei*”, não existiria a necessária independência para que houvesse tributação, responde o TJCE que notários e oficiais “*exercem as suas actividades por conta própria e sob a sua própria responsabilidade, determinam livremente, dentro de certos limites impostos pela lei, as normas de execução do seu trabalho e recebem os emolumentos que constituem o seu rendimento*”. Trata-se, pois, de agentes independentes, de sujeitos passivos de IVA.

Note-se que, com a privatização do notariado⁷⁹ segundo o modelo do notariado latino, dominante no espaço europeu⁸⁰, os notários portugueses passaram a ter um quadro jurídico semelhante, no que nos importa, ao analisado no Acórdão. Exercem funções públicas sendo profissionais liberais no âmbito uma profissão regulada.

⁷⁷ Acórdão relativo ao caso C-235/85 (*Comissão c. Países Baixos*), de 26.3.1987, sumário.

⁷⁸ Também sobre este problema a jurisprudência é abundante. V., por exemplo, o caso C-446/98 (*Câmara Municipal do Porto*), de 14.12.2000, relativo aos parquímetros da cidade, ou o caso C-359/97 (*Comissão c. Reino Unido*), de 12.9.2000, relativo a portagens rodoviárias. Sobre o tema, BEN TERRA / JULIE KAJUS, *A Guide to the European VAT Directives*, I, 2007 (Amsterdam: 2007), 410 ss.

⁷⁹ Os reflexos fiscais da função pública exercida pelos notários podem encontrar-se em JOÃO TABORDA DA GAMA, “Erros, serviços e vícios na atribuição de juros indemnizatórios – comentário ao AcSTA n.º 114/02, de 29.05 (Rel.: ALMEIDA LOPES) e ao AcSTA n.º 772/04, de 11.17 (Rel.: BAETA DE QUEIROZ)”, *FISCALIDADE*, 23 (2005), 113.

⁸⁰ O regime actual consta essencialmente do novo Estatuto do Notariado (Decreto-Lei n.º 26/2004, de 4 de Fevereiro) e do Decreto-Lei que criou a Ordem dos Notários e aprovou o respectivo estatuto (Decreto-Lei n.º 27/2004, de 4 de Fevereiro (Ministério da Justiça)).

Actuam por conta própria, sob sua própria responsabilidade. Passaram também a ser sujeitos passivos de IVA.

No caso C-202/90 (*Recaudadores*), de 25.7.1991, por seu turno, o Tribunal decidiu que os cobradores de impostos contratados pelos *ayuntamientos* espanhóis também exercem uma actividade independente e sujeita a IVA. Mais uma vez, o dado definitivo foi o facto de os cobradores assumirem o risco económico da sua actividade. Isto porque os seus rendimentos não advinham da cobrança de tributos individualmente considerada, mas também das despesas da actividade – em absoluto decididas e suportadas pelos cobradores, que, quanto a isso, agiam por conta própria.

Já no caso *Heerma*⁸¹, o Tribunal considerou que um agricultor que arrendou um curral a uma sociedade de que ele próprio e a sua mulher eram os únicos sócios era sujeito passivo para efeitos de IVA. Ficou decidido que o Sr. HEERMA e a sociedade de que era sócio eram agentes independentes, que agiam, cada um, por conta própria. Nesta decisão, o TJCE segue, como se percebe, os critérios apontados nos casos anteriores. Todavia, é discutível se a decisão se adequa à realidade. Como nota o Governo holandês, trata-se de uma operação em circuito fechado⁸². A sua materialidade económica não é clara⁸³.

O caso *DFDS A/S*⁸⁴, decidido em 1997, tratou do lugar da tributação de quando um organizador de circuitos turísticos sediado num Estado fornece a viajantes prestações de serviços por intermédio de uma sociedade que actua como simples auxiliar do organizador, e que dispõe de meios humanos e técnicos que caracterizam um estabelecimento estável. Sublinhe-se que estava em causa uma das situações em que a relevância em IVA do estabelecimento estável era atribuída expressamente pela *Sexta Directiva* (artigo 26.º). Interessava saber se a sociedade podia ou não ser equiparada a um comum estabelecimento estável para efeitos desta última disposição, segundo a qual a prestação de serviços “*será tributada no Estado-membro em que a agência de viagens tem a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual é efectuada a prestação de serviços*”. No que toca à independência, o TJCE afirma que “*o facto de as instalações da filial inglesa, que tem a sua própria personalidade jurídica, lhe pertencerem e não pertencerem à DFDS, facto posto em relevo pelo VAT Tribunal, não é suficiente, por si só, para provar que a primeira é realmente independente da segunda. Pelo contrário, resulta das informações constantes do despacho de reenvio, designadamente da detenção pela DFDS da totalidade do capital da sua filial e das diversas obrigações contratuais*

⁸¹ Acórdão relativo ao caso C-23/98, de 27.1.2000.

⁸² Acórdão relativo ao caso C-23/98 (*Heerma*), de 27.1.2000.

⁸³ Sobre este caso, v. BEN TERRA / JULIE KAJUS, *A Guide to the European VAT Directives*, I, 2007 (Amsterdam: 2007), 410.

⁸⁴ Acórdão relativo ao caso C-260/95, (*DFDS A/S*), de 20.2.1997.

impostas a esta pela sua casa-mãe, que a sociedade estabelecida no Reino Unido actua como um simples auxiliar desta última”⁸⁵.

Este caso, que nos importa quer no que respeita ao conceito de estabelecimento estável, quer no que toca à independência foi, aliás, utilizado na argumentação do Advogado-Geral no caso **FCE Bank plc**. Para LÉGER, se “*uma filial, que dispõe de personalidade jurídica própria, deve, em função das relações que a ligam à sua sociedade mãe, ser considerada uma simples auxiliar desta última, então um estabelecimento estável que faz parte integrante da sociedade não pode, por maioria de razão, constituir uma entidade independente e ser tratado como um sujeito passivo autónomo*”⁸⁶. A independência é, em princípio, o que distingue as relações entre sociedade e sucursal das relações entre sociedade e subsidiária no interior de um grupo⁸⁷, já que a subsidiária é sempre uma pessoa colectiva diferente, capaz de negociar e de assumir, por si, o risco jurídico da actividade que desenvolve. Ora, se, mesmo assim e no limite, duas sociedades juridicamente distintas podem não ser independentes para efeito de qualificação como sujeitos passivos de IVA, então mais certo fica que um mero estabelecimento não poderá ser nunca um sujeito diferente da sociedade de que faz parte.

A jurisprudência do TJCE relativa à independência dos agentes sujeitos a IVA mostramos – concluamos – que o âmbito desse elemento da incidência subjectiva não se limita às relações laborais. De acordo como o Tribunal de Justiça, a independência afere-se, recordemos e sublinhemos mais uma vez, através da avaliação do *risco económico* da actividade. É esse *risco económico* que devemos procurar, seja qual for a situação e esteja ela ou não ligada a uma relação laboral. O *risco económico* é um critério fiável e, na maioria dos casos, relativamente fácil de aplicar e que nos permite distinguir as situações em que há, de facto, dois agentes com interesses diferentes daquelas em que há apenas um, utilizando outra entidade (pessoa ou não) como *meio* na sua actividade.

2.5 O caso FCE Bank plc – inexistência de relação

⁸⁵ Acórdão relativo ao caso C-260/95, (DFDS A/S), de 20.2.1997 (n.º 26).

⁸⁶ Conclusões do Advogado-Geral LÉGER relativas ao caso C-210/04 (FCE Bank plc), apresentadas em 29.9.2005 (n.º 45).

⁸⁷ JOSÉ ENGRÁCIA ANTUNES distingue filial de sucursal afirmando que a primeira “*constitui um sujeito jurídico distinto e separado, dotado de um património autónomo e de órgãos próprios, podendo possuir um objecto social, uma forma jurídica e uma nacionalidade distinta da casa-mãe*”, enquanto que a segunda “*representa uma mera divisão ou departamento de uma sociedade, sem qualquer individualidade jurídica*” (JOSÉ ENGRÁCIA ANTUNES, *Os Grupos de Sociedades – Estrutura e organização jurídica da empresa plurissocietária*² (Coimbra: 2002), 54). No mesmo sentido, FRANCISCO DE SOUSA DA CÂMARA, “*Sucursais e Subsidiárias – Discriminações e Situações Triangulares*”, in *15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/89* (Coimbra: 2005), 435.

É certo que a exclusão das relações laborais é determinante na consagração da independência como elemento da sujeição. Todavia, como acabámos de ver, a relevância da independência não se resume a essa exclusão. O argumento apontado por XAVIER DE BASTO e que apontámos *supra*⁸⁸ é perfeitamente aplicável a outros casos em que os serviços prestados são um *meio* na formação do valor acrescentado tributado em determinada actividade – e é essa a lógica que leva à exclusão das operações dentro da mesma sociedade. E aqui é indiferente se o meio é um trabalhador ou vários trabalhadores em conjunto a desempenhar uma tarefa, subordinando-se à vontade da administração da sociedade a que pertencem. O que leva a excluir os serviços laborais, leva a excluir as operações entre o todo e a parte numa sociedade comunitária. Só podemos admitir que se distinga o grau de subordinação jurídica laboral daquele da relação entre sucursal e sociedade por este último ser ainda mais forte. Ao contrário do trabalhador, pessoa física, a sucursal não pensa, não sente, nem sequer obedece – a sucursal é a própria sociedade. O estabelecimento é *parte* da sociedade, é um dos *meios* que esta utiliza para actuar no mercado.

É pela análise da relação entre o **FCE Bank plc** e o **FCE IT**, do ponto de vista da independência, que caminha o Advogado-Geral LÉGER⁸⁹. Em bom rigor e em última análise, o que está por trás desta questão da independência não são, notemos, os laços entre duas pessoas, como no caso *DFDS A/S*⁹⁰. É a inexistência pura e simples de uma relação entre dois agentes, porque não existem dois agentes com autonomia suficiente para se relacionarem. É por isso que podemos integrar o caso **FCE Bank plc** no conjunto dos que estabelecem a jurisprudência das *prestações recíprocas*. O Acórdão **FCE Bank plc** concorre para compreendermos o alcance das relações tributadas em IVA – é mais um contributo para o desenvolvimento da jurisprudência das *prestações recíprocas*, na óptica que o TJCE dela tem, *i.e.*, privilegiando a *materialidade subjacente* às operações.

Ao contrário dos outros Acórdãos que compõem este conjunto, porém, neste caso não se discute a tributação de uma operação em função da sua onerosidade. Discute-se a própria existência de uma relação entre dois sujeitos. Não se pretende saber se existe uma relação à volta de prestação e contra-prestação, mas se existe uma relação entre sujeitos diferentes. O artigo 9.º, n.º 1 da *Directiva IVA*, como antes o artigo 4.º, n.º 1 da *Sexta Directiva*, determina que se entende “*por sujeito passivo qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma actividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa actividade*”. O que está em causa, com rigor, não é o “*modo independente*”

⁸⁸ V. 2.3.

⁸⁹ Conclusões do Advogado-Geral LÉGER relativas ao caso C-210/04 (**FCE Bank plc**), apresentadas em 29.9.2005 (n.º 36 ss.).

⁹⁰ Acórdão relativo ao caso C-260/95, (*DFDS A/S*), de 20.2.1997.

como as pessoas exercem a actividade, mas se existem de facto duas pessoas ou apenas uma na situação em causa.



É certo que, como reconhece o Tribunal e todas as partes admitem, não é preciso ser *pessoa* (pessoa colectiva ou singular⁹¹) para se ser sujeito passivo de IVA⁹². Mas, em boa

⁹¹ Importa fazer aqui uma nota. Assume-se no Acórdão, como na doutrina e na jurisprudência em geral, que a sucursal não tem personalidade jurídica (*v.*, por exemplo, JOSÉ ENGRÁCIA ANTUNES, *Os Grupos de Sociedades – Estrutura e organização jurídica da empresa plurissocietária*² (Coimbra: 2002), 54). Em boa verdade, a sucursal é uma parte de uma pessoa colectiva, a sociedade. Todavia, sendo a personalidade jurídica a susceptibilidade de se ser sujeito de situações jurídicas (neste sentido, por exemplo, CARVALHO FERNANDES, *Teoria Geral do Direito Civil*², I (Lisboa: 1995), 106; OLIVEIRA ASCENSÃO, *Direito Civil – Teoria Geral*², I), 43) e sendo a sucursal, como vimos, centro de imputação de normas, a falta de personalidade jurídica, em sentido lato, parece fraquejar. Como explica ALBERTO XAVIER (*Manual de Direito Fiscal*, I (Lisboa: 1981), 361 ss.) a imputação de situações jurídicas a entes não personalizados gerou dificuldades de qualificação e grande debate. Este Autor sublinha que “*a noção de pessoa jurídica é (...) por natureza, uma noção funcional e relativa: funcional, porque a referida disciplina normativa de relações entre homens é ditada para que estes prossigam determinados fins de um modo mais conveniente e racional; relativa, porque, sendo funcional, ela pode valer para determinados fins ou efeitos e não valer para outros. Assim, é perfeitamente concebível que o Direito Fiscal adopte quanto ao círculo dos detentores de personalidade jurídica uma atitude diversa da do Direito comum*” (362-363).

A personalidade tributária surge então, ao lado da personalidade judiciária/processual como personalidade jurídica própria de um ramo do Direito e ao lado da personalidade geral, vista com base na dicotomia entre pessoa singular/física e pessoa colectiva. É neste exacto sentido que SOARES MARTINEZ a trata na sua antiga lição (*Da Personalidade Tributária*² (Lisboa: 1969)). Afirma que a personalidade tributária “*é um dos aspectos da personalidade jurídica. Consiste no reconhecimento de um centro de imputação de direitos e deveres tributários. É a susceptibilidade desses direitos e desses deveres*” (328). Mais à frente, defende que o “*conceito fiscalista de personalidade afirma-se independentemente dos critérios a que obedece a personalização nas outras disciplinas jurídicas, é certo, mas sem repúdio dos princípios genéricos que orientam o instituto da personalidade*” (335). O artigo 15.º da LGT parece acolher esta noção, afirmando que a personalidade tributária “*consiste na susceptibilidade de ser sujeito de relações jurídicas tributárias*”.

ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA (*A Relação Jurídica Fiscal* (Lisboa: 1962), 41) entende de forma diferente. Criticando SOARES MARTINEZ, recorda que a personalidade jurídica corresponde a uma realidade qualitativa. Personalidade há só uma e quem é sujeito de situações jurídicas é pessoa. O que varia consoante o ramo e o objectivo é a capacidade jurídica. Assim, personalidade tributária corresponde a capacidade tributária.

O Acórdão, como apontámos, refere-se a uma noção geral de personalidade, marcada pela dicotomia entre pessoa singular e pessoa colectiva. É também esse o conceito presente no artigo 5.º do Código do IRC. Ao falar de entes não personalizados, a Lei refere-se a outras entidades que não pessoas singulares ou colectivas. Não se refere à personalidade tributária – nem isso faria sentido uma vez que, imputando situações jurídicas a esses entes, personifica-os, no sentido do artigo 15.º da LGT. É também com base nesta noção geral que CASALTA NABAIS (*Direito Fiscal*⁴ (Coimbra:2006), 264 ss.) ensina que, em princípio, e fora os casos em que a lei o impõe (os do artigo 5.º, n.ºs 1 e 2 do Código do IRC), são sujeitos tributários os detentores de personalidade jurídica.

Concluindo, e para que se entenda correctamente o sentido que a lei, a jurisprudência e a doutrina dão ao termo *personalidade* a propósito dos estabelecimentos estáveis, importa sempre ter em conta que se

verdade, também não é isso que está em causa. O que se discute e o que está no centro do problema é se uma *não pessoa* pode ou não ser qualificada como sujeito passivo no âmbito das suas *relações* com o resto da pessoa que integra – seja com o corpo (questão sobre a qual o Tribunal se pronunciou), seja com outros membros (questão que ficou de fora).

Não há duas pessoas distintas uma da outra por trás das operações em causa. Não pode haver relação sem dois *agentes*, mesmo que possa existir sem duas pessoas. Note-se que não está em causa o tipo de relação, nem a onerosidade. Está em causa, pura e simplesmente, a existência de dois *agentes* diferentes. Sociedade e sucursal são o mesmo corpo quimérico, complexo. Como a criatura mitológica, são um único corpo, mesmo que composto por partes diferentes, de natureza diferente.

É neste sentido que BEN TERRA / JULIE KAJUS afirmam que *“where services are rendered within the same legal entity (e.g. a service rendered by a head office to a branch) they are not considered to be supplies for purposes of the Sixth VAT Directive. This is the case whether the establishments are within a single Member State or multiple countries”*⁹³. Não há prestação, não há relação porque não há dois agentes a quem se refiram prestação e contra-prestação. Nesta mesma linha, MANUELA DURO TEIXEIRA recorda que *“as relações entre a sede e o estabelecimento estável não são relações jurídicas propriamente ditas, originadoras de direitos e/ou obrigações”*⁹⁴.

O IVA, note-se mais uma vez, tributa o valor acrescentado⁹⁵. Trata-se de um imposto sobre o consumo privado de bens e serviços. Uma operação tributável é, necessariamente uma operação bilateral. Abordando o tema da estrutura das obrigações, ANTUNES VARELA inclui nela os sujeitos enquanto *“primeiro elemento, pelo papel que desempenha”*⁹⁶. O credor é *“a pessoa a quem se proporciona a vantagem resultante*

referem à personalidade colectiva, ou à falta dela. É a personalidade comercial e não a personalidade tributária ou processual que, em princípio, falta às sucursais.

Toda esta conceptualização, note-se, parte daquilo a que PEDRO PAIS DE VASCONCELOS (*Teoria Geral do Direito Civil*³ (Coimbra: 2003), 35) diz ser uma *“definição tradicional e formal”*. Este Autor chama a atenção para o facto de normalmente se partir da atribuição de direitos para a qualificação de pessoa e não o contrário. Torna-se mais fácil a justificação da personalidade colectiva, mas esquece-se o sentido ético da personalidade.

⁹² Assim, Conclusões do Advogado-Geral LÉGER relativas ao caso C-210/04 (*FCE Bank plc*), apresentadas em 29.9.2005 (n.º 36).

⁹³ BEN TERRA / JULIE KAJUS, *A Guide to the European VAT Directives*, I, 2007 (Amsterdam: 2007), 438.

⁹⁴ MANUELA DURO TEIXEIRA, *A Determinação do Lucro Tributável dos Estabelecimentos Estáveis de Não Residentes* (Coimbra: 2007), 29.

⁹⁵ J.L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*³ (Coimbra: 2007), 412.

⁹⁶ J. M. ANTUNES VARELA, *Das Obrigações em Geral*¹⁰, I (Coimbra: 2003), 73.

da prestação”⁹⁷. O devedor é “a pessoa sobre a qual recai o dever (específico) de efectuar a prestação”⁹⁸. A prestação, por sua vez, “é o fulcro da obrigação, o seu alvo prático. Distingue-se do dever geral de abstenção (...) porque o dever jurídico de prestar é um dever específico (que apenas atinge o devedor), enquanto o dever geral de abstenção é um dever genérico, que abrange todos os não titulares do direito”⁹⁹. A obrigação – o objecto normal do IVA – implica, então, uma relação *específica* entre dois sujeitos.

Não está em causa que uma entidade sem personalidade pode ser sujeito passivo de IVA, nem que os estabelecimentos estáveis o possam ser. Estes, é certo, mesmo sem personalidade jurídica, têm capacidade judiciária e personalidade tributária para diversos efeitos. Não sendo pessoas jurídicas, são figuras – há que reconhecê-lo – com um conteúdo cada vez mais próximo, como adiante veremos¹⁰⁰. A independência, enquanto elemento da incidência subjectiva vem, porém, lembrar que, para efeitos de IVA tem que haver uma relação jurídica que inclua, no seu conteúdo, *prestações recíprocas*. E, para isso, é preciso que existam duas entidades distintas, *independentes*.

LÉGER dissecou a questão da independência e o risco económico que a sustenta. Não chegava apontar a falta de personalidade do FCE IT, era preciso garantir que, mesmo sem personalidade, não se estava perante um caso análogo, em que, materialmente, o estabelecimento estável agisse como uma pessoa – *de modo independente*.

O caminho seguido para a conclusão é, de um ponto de vista material, relativamente irrelevante. O IVA tributa, lembremos outra vez, o consumo privado de bens e serviços. Tem por objecto normal a contratação mercantil¹⁰¹. Por trás das operações de que agora tratamos não há uma operação tributável porque não há dois *agentes* – não há um fornecedor e um beneficiário que actuem de modo independente, que assumam o risco económico da sua própria actividade (que actuem *por conta própria*).

3. O relevo do estabelecimento estável em IVA e as diferenças face à tributação do rendimento

3.1 A autonomia do estabelecimento estável

⁹⁷ J. M. ANTUNES VARELA, *Das Obrigações em Geral*¹⁰, I (Coimbra: 2003), 73.

⁹⁸ J. M. ANTUNES VARELA, *Das Obrigações em Geral*¹⁰, I (Coimbra: 2003), 74.

⁹⁹ J. M. ANTUNES VARELA, *Das Obrigações em Geral*¹⁰, I (Coimbra: 2003), 79.

¹⁰⁰ V. *infra* 2.2.

¹⁰¹ Sobre as especificidades da contratação mercantil, a parte geral do Código Comercial e a sua regulamentação específica, v. JOSÉ ENGRÁCIA ANTUNES, *Contratos Comerciais – Noções fundamentais* (Coimbra: 2007), 41 ss.

O FCE IT é qualificado no Acórdão como uma sucursal, um estabelecimento estável sem personalidade jurídica¹⁰². Como veremos, o Advogado-Geral LÉGER ocupa-se de forma mais demorada deste ponto¹⁰³.

A este respeito, o Governo italiano argumenta que *“muito embora, no plano civil, a sociedade mãe e a sucursal constituam a mesma pessoa colectiva e que esse facto possa criar obstáculos a uma execução coerciva das obrigações que são objecto de operação tributável, isso não impede que constituam sujeitos passivos distintos no plano fiscal, em geral, e para efeitos de IVA, em particular”*¹⁰⁴. Sustentado no artigo 9.º, n.º 1 da *Sexta Directiva* (que corresponde ao actual artigo 43.º da *Directiva IVA*) e no artigo 1.º da *Oitava Directiva*, relativa ao reembolso a não estabelecidos¹⁰⁵, argumenta que o estabelecimento estável, mesmo não sendo pessoa jurídica, é sujeito passivo do imposto. A tónica está no facto de sujeito passivo e pessoa jurídica serem, para efeitos de IVA como na tributação em geral, conceitos distintos e não coincidentes.

O Governo português, por seu turno, defendia que o âmbito de aplicação do IVA não deve ser restringido aos sujeitos com personalidade jurídica, mas alargado aos casos em que, sem personalidade, um agente actue com relativa independência. Mesmo tratando-se do mais harmonizado dos impostos, o Governo português considera que o IVA não deixa de ser um imposto nacional e que *“a atribuição da qualidade de sujeito passivo depende exclusivamente da legislação interna de cada Estado Membro”*¹⁰⁶. Finalmente, *“um estabelecimento estável que reúna as condições humanas e técnicas para realização de operações tributáveis constitui uma realidade patrimonial e um centro de interesses suficientemente autónomo para ser objecto, por si só, da imputação de relações e de direitos e obrigações em matéria de IVA”*¹⁰⁷.

As questões aqui levantadas, pelas duas Administrações que à data tributavam as operações entre estabelecimentos estáveis e respectivas sociedades, levam-nos à

¹⁰² Acórdão relativo ao caso C-210/04 (*FCE Bank plc*), de 23.3.2006 (n.º 23). V. o que ficou referido acerca da personalidade no ponto anterior.

¹⁰³ Conclusões do Advogado-Geral LÉGER relativas ao caso C-210/04 (*FCE Bank plc*), apresentadas em 29.9.2005 (n.º 25 a 27).

¹⁰⁴ Acórdão relativo ao caso C-210/04 (*FCE Bank plc*), de 23.3.2006 (n.º 28).

¹⁰⁵ Directiva 79/1072/CEE, do Conselho, de 6.12.1979, *“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”*. Está revogada, mas com efeitos a partir de 2010, pela Directiva 2008/9/CE, do Conselho, de 12.2.2008, que *“define as modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado previsto na Directiva 2006/112/CE a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, mas estabelecidos noutra Estado-Membro”*.

¹⁰⁶ Conclusões do Advogado-Geral LÉGER relativas ao caso C-210/04 (*FCE Bank plc*), apresentadas em 29.9.2005 (n.º 33).

¹⁰⁷ Acórdão relativo ao caso C-210/04 (*FCE Bank plc*), de 23.3.2006 (n.º 31).

análise da personalidade e da capacidade do estabelecimento estável, incluindo o velho tema da personalidade e da capacidade tributárias.

O FCE IT, repitamos, é, de acordo com o estabelecido no Acórdão, uma sucursal italiana de um banco inglês¹⁰⁸. Olhando ao Direito português, e como já observámos, há que reconhecer a importância dos estabelecimentos estáveis e, entre eles, das sucursais enquanto entidades sem personalidade jurídica geral, cuja capacidade é relevante¹⁰⁹. As sucursais são, entre nós, *formas de representação* da sociedade, não têm património próprio¹¹⁰ e são criadas de acordo com o disposto no artigo 13.º do Código das Sociedades Comerciais. O artigo 10.º, c) do Código do Registo Comercial prevê, depois, o registo de tal criação, bem como dos poderes atribuídos ao estabelecimento e aos seus representantes. O artigo 15.º do mesmo Código do Registo Comercial faz deste registo obrigatório. Note-se ainda que, de acordo com o artigo 4.º, n.º 1 do Código das Sociedades Comerciais, as sociedades que actuem em Portugal por mais de um ano devem constituir uma sucursal. Se não cumprirem tal obrigação, ficam, ainda assim, obrigadas pelos actos praticados em seu nome, sendo que as pessoas que os tenham praticado, os gerentes e os administradores são com ela solidariamente responsáveis (4.º, n.º 2). De outra parte, as sucursais dispõem de personalidade judiciária (artigo 7.º do Código de Processo Civil). Podem demandar e ser demandadas, desde que a acção proceda de facto por elas praticado ou que a sociedade a que pertençam não seja residente. Fica demonstrado o relevo civil e comercial da figura.

No plano fiscal, a figura da sucursal reveste também enorme importância nos casos de sociedades não residentes, como é sabido. Como afirma ALBERTO XAVIER, o conceito de estabelecimento estável *“é um dos conceitos fulcrais em torno do qual se articula todo o Direito Fiscal Internacional, revestindo neste domínio alcance comparável com o conceito de domicílio no Direito Internacional Privado”*¹¹¹.

O relevo do estabelecimento estável no Direito Fiscal pode ser visto de duas perspectivas diferentes, mas não contraditórias e que estão ligadas à tributação do rendimento. Por um lado, o instituto é um instrumento de distribuição de receitas entre Estados, ou melhor, entre jurisdições fiscais. Por outro, é uma ferramenta que permite

¹⁰⁸ Acórdão relativo ao caso C-210/04 (*FCE Bank plc*), de 23.3.2006 (n.º 23).

¹⁰⁹ Sobre o regime das sucursais em Portugal e em paralelo com o regime das subsidiárias, FRANCISCO DE SOUSA DA CÂMARA, “Portugal: taxation of branches and subsidiaries”, *EUROPEAN TAXATION* 31 (1991), 210 e FRANCISCO DE SOUSA DA CÂMARA, “Sucursais e Subsidiárias – Discriminações e Situações Triangulares”, in *15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/89 – Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha*, 435.

¹¹⁰ Distinguindo personalidade colectiva, personalidade tributária e património próprio, o recentíssimo AcSTA de 30.5.2008 (Rel.: ANTÓNIO CALHAU), P. 0191/08.

¹¹¹ ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*² (Coimbra: 2007), 306-307.

evitar os casos de fuga com base no argumento formal de que o sujeito passivo não o é por não estar sediado na jurisdição em que os rendimentos são gerados.

No que toca ao primeiro ponto e recorrendo às palavras de J.L. SALDANHA SANCHES, o estabelecimento estável é “*uma concretização do problema cada vez mais agudo da justa partilha de receitas fiscais (fair share) entre os países de onde são provenientes os capitais e os países onde virá a ter origem o fluxo de rendimentos*”¹¹². Foi com nesta lógica e com esta função que o conceito surgiu, formalmente, há mais de um século¹¹³ e é ainda fundamentalmente nesta lógica que aparece nas convenções fiscais¹¹⁴.

De um outro prisma, o estabelecimento permite aos Estados tributar os rendimentos que formalmente lhes fugiriam se se aplicassem simplesmente as regras clássicas de incidência. Nem a nacionalidade, nem a residência se oferecem como critérios que possam abranger como sujeitos passivos os agentes não residentes que obtenham rendimentos em dada jurisdição. O estabelecimento estável permite a tributação dos ganhos no lugar em que foram obtidos, sem fugas.

Estas duas funções fazem do estabelecimento estável um tema central do Direito Fiscal Europeu, como do Direito Fiscal Internacional dos nossos dias. A concorrência fiscal internacional e as liberdades económicas da CE, *maxime*, a liberdade de estabelecimento dão-lhe um relevo especial¹¹⁵. Ao mesmo tempo, é objecto privilegiado dos ADTs e da Convenção Modelo da OCDE (artigos 5.º e 7.º)¹¹⁶.

¹¹² J.L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*³ (Coimbra: 2007), 356.

¹¹³ Para uma perspectiva histórica do conceito, v. LUÍS MENEZES LEITÃO, “O Conceito de Estabelecimento Estável na Tributação do Rendimento”, in *15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/89: jornadas de homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha* (Coimbra: 2005), 172-173; MANUELA DURO TEIXEIRA, *A Determinação do Lucro Tributável dos Estabelecimentos Estáveis de Não Residentes* (Coimbra: 2007), 21 ss; e KLAUS VOGEL, *Worldwide vs Source Taxation of Income – A Review and Re-evaluation Arguments*, Part 1 (1988). Para uma perspectiva histórica nacional, v. ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*² (Coimbra: 2007), 308 ss.

¹¹⁴ Neste sentido, KLAUS VOGEL *et al.*, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*³ (Burgess Hill : 1997), 280 – “*The main use of the concept of a permanent establishment is to determine the right of a Contracting State to tax the profits of an enterprise of the other Contracting State. Under article 7 a Contracting State cannot tax the profits of an enterprise of the other Contracting State unless it carries on its business through a permanent establishment situated therein*”.

¹¹⁵ V., por exemplo, os casos *Avoir fiscal* C-270/83 (*Comissão contra França*), de 28-1-1986; C-250/95 (*Futura Participations and Singer / Administration des contributions*), de 15-5-1997; e C-307/97 (*Saint-Gobain ZN*), de 21-9-1999; V. também os casos C-330/91 (*Commerzbank*), de 13 de Julho de 1993; e C-397/98 e C-410/98 (*Metallgesellschaft e o.*), de 8 de Março de 2001. A este respeito, v. também B. KNOBBE-KEUK, “Restrictions on fundamental freedoms enshrined in the EC Treaty by discriminatory tax provisions – ban and justification”, *EC TAX REVIEW*, 3 (1994), 74.

¹¹⁶ Sobre o estabelecimento estável nas convenções sobre dupla tributação, v. KLAUS VOGEL *et al.*, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*³ (Burgess Hill : 1997), 271 ss. entre nós, CARLA PALMEIRA, “O estabelecimento estável nas Convenções Modelo da OCDE e da ONU”, *IDET - MISCELÂNEAS*, 4

Neste contexto, o artigo 2.º, n.º 1, alíneas b) e c) do Código do IRC atribui a qualidade de sujeito passivo a estabelecimentos estáveis, sendo o conceito de estabelecimento estável oferecido no artigo 5.º. No Direito português esta é, sem dúvida, a mais importante regra de incidência relativa aos estabelecimentos. Neste ponto, porém, convém recordar que o artigo 5.º do Código do IRC é uma norma nacional que vale para a incidência da tributação sobre o rendimento. Nem nos oferece a noção de estabelecimento estável para efeitos de IVA, nem contém as regras de incidência deste último imposto.

Em conclusão, a sucursal, estabelecimento estável, *“representa uma mera divisão ou departamento de uma única sociedade, sem qualquer individualidade jurídica”*, como ensina JOSÉ ENGRÁCIA ANTUNES¹¹⁷. Todavia, estas características esbatem-se em diversos domínios, do Direito Comercial ao Direito Fiscal¹¹⁸. O estabelecimento, pelo conteúdo da figura, assume muitas vezes um certo grau de autonomia jurídica. Da mesma forma, pode assumir autonomia técnica.

É esta autonomia que levanta dúvidas e é nela que se sustenta a argumentação dos governos de Portugal e de Itália. Vejamos, então, porque não convenceu o Tribunal.

3.2 O estabelecimento estável em IVA e o estabelecimento estável na tributação do rendimento

Explicado o sentido da posição dos governos italiano e português, convém analisar a questão de forma crítica, acompanhando a lógica do Tribunal de Justiça.

Face aos argumentos apresentados, o Advogado-Geral LÉGER começa por admitir que uma das características do sistema do imposto é que o seu âmbito de aplicação *“está concebido de modo muito amplo na Sexta Directiva, uma vez que se aplica a todas as actividades económicas bem como a todas as fases da distribuição e da comercialização”*¹¹⁹. Reconhece também, como já apontámos, que *“como recorda correctamente o Governo português, o conceito de sujeito passivo não abrange unicamente as pessoas singulares e colectivas mas pode também ser aplicado a uma entidade desprovida de personalidade jurídica”*¹²⁰.

(2006), 37.

¹¹⁷ JOSÉ ENGRÁCIA ANTUNES, *Os Grupos de Sociedades – Estrutura e organização jurídica da empresa plurissocietária*² (Coimbra: 2002), 54.

¹¹⁸ Como é também reconhecido por JOSÉ ENGRÁCIA ANTUNES – *Os Grupos de Sociedades – Estrutura e organização jurídica da empresa plurissocietária*² (Coimbra: 2002), 54, nota 49.

¹¹⁹ Conclusões do Advogado-Geral LÉGER relativas ao caso C-210/04 (*FCE Bank plc*), apresentadas em 29.9.2005 (n.º 35, recordando os casos C-348/87 (*Stichting Uitvoering Financiële Acties*), de 15.6.1989 e C-142/99 (*Floridienne e Berginvest*), de 14.11.2000).

¹²⁰ Conclusões do Advogado-Geral LÉGER relativas ao caso C-210/04 (*FCE Bank plc*), apresentadas em

Aquilo com que o Advogado-Geral não concorda é com a qualificação de um estabelecimento relativamente às operações com a sociedade que integra. “Não creio que (...), tendo em conta o sistema comunitário do IVA possam existir, no interior da mesma entidade jurídica, sujeitos de direito suficientemente autónomos para serem considerados dois sujeitos passivos”¹²¹ afirma. “Por um lado, parece difícil admitir que um estabelecimento estável possa ser considerado como agindo de modo independente da sua sociedade mãe, na aceção do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva. Por outro, um estabelecimento estável na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da mesma directiva não constitui um sujeito passivo distinto da sua sociedade mãe”¹²².

O Advogado-Geral faz depois notar, em suma, que, não obstante personalidade jurídica e sujeição passiva em IVA serem coisas diferentes, dado o elemento da independência na actuação exigido para os sujeitos passivos no artigo 4.º da *Sexta Directiva* (e hoje no artigo 9.º da *Directiva IVA*), não parece possível que existam dois sujeitos passivos no interior da mesma sociedade. Não há dois sujeitos autónomos e capazes que assumam o risco económico da actividade dentro da mesma pessoa.

Não se nega, sublinhe-se, a existência ou a relevância da figura do estabelecimento estável em IVA – demonstrada pelo artigo 9.º, n.º 1 da *Sexta Directiva* (actual artigo 43.º, na parte que nos interessa) e pelo artigo 1.º da *Oitava Directiva*¹²³ – o que se contraria é que estabelecimento e sociedade sejam sujeitos diferentes. Mais: recorrendo à jurisprudência do caso *DFDS A/S*, já referido¹²⁴, e aos argumentos apresentados pelo Reino Unido, LÉGER encontra mesmo elementos em sentido contrário.

O artigo 9.º, n.º 1 da *Sexta Directiva* (43.º da *Directiva IVA*) é uma norma de distribuição que, dentro do sistema IVA, permite a ligação entre a realidade económica e a tributação. Ora, como nota o Reino Unido, referido pelo Advogado-Geral¹²⁵, se considerarmos que os estabelecimentos estáveis são sujeitos passivos independentes

29.9.2005 (n.º 36, recordando o já analisado caso *Heerma* - C-23/98, de 27.1.2000 - em que a sociedade era uma sociedade de direito civil, sem personalidade).

¹²¹ Conclusões do Advogado-Geral LÉGER relativas ao caso C-210/04 (*FCE Bank plc*), apresentadas em 29.9.2005 (n.º 38).

¹²² *Idem*.

¹²³ Directiva 79/1072/CEE, do Conselho, de 6.12.1979, “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”. Está revogada, mas com efeitos a partir de 2010, pela Directiva 2008/9/CE, do Conselho, de 12.2.2008, que “define as modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado previsto na Directiva 2006/112/CE a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, mas estabelecidos noutro Estado-Membro”.

¹²⁴ V. *supra* 2.4 (Acórdão relativo ao caso C-260/95, (*DFDS A/S*), de 20.2.1997)

¹²⁵ Conclusões do Advogado-Geral LÉGER relativas ao caso C-210/04 (*FCE Bank plc*), apresentadas em 29.9.2005 (n.º 53).

para efeitos de IVA, então as regras gerais chegariam para que a tributação aderisse à realidade económica – o artigo 9.º, n.º 1 seria inútil.

No Acórdão do caso *DFDS A/S*, como já vimos, o Tribunal pronunciou-se pela inexistência de independência entre uma sociedade e uma filial com personalidade jurídica, uma vez que esta última agia como “*simples auxiliar*” daquela. Como notámos, se uma sociedade pode não ser independente de outra, dificilmente se poderá considerar que um estabelecimento pode não o ser em algum caso.

O artigo 1.º da *Oitava Directiva*, interpretado *a contrario*, também dá pistas sobre o papel do estabelecimento estável no IVA. Como afirma o Advogado-Geral, uma “*empresa que tem no Estado Membro de acolhimento um estabelecimento estável é considerada um sujeito passivo nesse Estado. Logo, a referida disposição confirma, a contrario, a ideia segundo a qual um estabelecimento estável não constitui um sujeito passivo autónomo, distinto da empresa do qual faz parte, mas permite a ligação dessa empresa ao Estado de acolhimento. Assim, o Governo italiano parece-me que faz desta norma uma interpretação errada quando se baseia nela para tratar um estabelecimento estável como um sujeito autónomo*”¹²⁶.

Por seu turno, ao permitir a criação de grupos IVA, é possível extrair, *a contrario*, do antigo artigo 4.º, n.º 4 da *Sexta Directiva* e do actual artigo 11.º da *Directiva IVA* que um agente não pode ser dividido em vários sujeitos passivos. O mesmo se observa no que respeita às disposições relativas a situações nas quais um sujeito passivo efectua entregas de bens ou presta serviços para os fins da sua própria empresa (artigos 25.º-A, n.º 5, alínea b) e 6.º, n.º 3 da *Sexta Directiva* e artigos 17.º e 27.º da *Directiva IVA*). Para o Advogado-Geral, estas disposições confirmam que, fora do âmbito em que há equiparação por força das Directivas, não há prestação. Se há equiparação é porque, à partida, as operações não estão sujeitas ao imposto¹²⁷.

Por fim, o Advogado-Geral faz notar que as convenções sobre dupla tributação dizem respeito à tributação directa e que, nela, a relevância do estabelecimento é completamente diferente¹²⁸.

Como vimos, o Tribunal acompanhou, no essencial, as posições do Advogado-Geral. Dado este quadro e toda a argumentação do Advogado-Geral LÉGER, importa traçar uma clara linha distintiva. Uma coisa é a tributação directa, outra a tributação em IVA. Em primeiro lugar, como parecia pacífico antes deste caso e voltou a ser pacífico depois, a noção de sujeito passivo em IVA é uma noção comunitária. O sujeito passivo

¹²⁶ Conclusões do Advogado-Geral LÉGER relativas ao caso C-210/04 (*FCE Bank plc*), apresentadas em 29.9.2005 (n.º 54).

¹²⁷ Conclusões do Advogado-Geral LÉGER relativas ao caso C-210/04 (*FCE Bank plc*), apresentadas em 29.9.2005 (n.º 60).

¹²⁸ Conclusões do Advogado-Geral LÉGER relativas ao caso C-210/04 (*FCE Bank plc*), apresentadas em 29.9.2005 (n.º 61).

está determinado nos artigos 9.º e seguintes da *Directiva IVA*, como antes no artigo 4.º da *Sexta Directiva*. As legislações nacionais não podem fugir às regras determinadas e a transposição é controlada pela Comissão e pelo TJCE.

Da mesma forma, importa sempre ter em conta que, para efeitos de IVA, o conceito de estabelecimento estável é um conceito comunitário e não nacional, que não corresponde, nem faz sentido que corresponda ao que resulta, entre nós, do estabelecido no Código do IRC. Trata-se de um conceito de Direito Comunitário, que resulta da legislação europeia tal como interpretada pelo TJCE, que faz acentuar a presença de recursos humanos e técnicos¹²⁹.

A este respeito, ao menos no que se refere à Convenção-Modelo da OCDE, a posição do Tribunal de Justiça é lacónica: *“relativamente à Convenção OCDE, deve dizer-se que a mesma é irrelevante, uma vez que incide sobre a fiscalidade directa enquanto o IVA se insere na tributação indirecta”*¹³⁰. Mais uma vez, o Advogado-Geral é mais expansivo na fundamentação. Afirma LÉGER que *“a fiscalidade directa é da soberania dos Estados Membros. Logo, estes podem prever a tributação das sociedades estabelecidas no seu território, incluindo os lucros que obtiveram no âmbito das suas actividades noutra Estado Membro. Os Estados podem também prever a tributação das sociedades que exercem uma actividade no seu território por intermédio de um estabelecimento estável”*¹³¹.

Como defende o Advogado-Geral – e aqui está o ponto central da questão – *“o facto de, em matéria de fiscalidade directa, para o cálculo do imposto sobre os lucros, o estabelecimento estável de uma sociedade não residente ser tratado como uma empresa autónoma não deve, em minha opinião, levar a considerar que constitui uma empresa independente na acepção do sistema comum do IVA”*¹³². Esta posição, que o Tribunal acaba por admitir, é de extrema importância. O que está em causa, no fundo, é que toda a construção à volta do instituto do estabelecimento estável se foi desenvolvendo por força dos dois objectivos que acima apontámos e que dizem em absoluto respeito à tributação directa. Quer como o instrumento de distribuição de receitas entre jurisdições, quer como ferramenta de combate à fuga, o estabelecimento fiscal foi-se desenvolvendo tendo em vista a tributação (na esfera nacional e internacional) do rendimento e do património.

A lógica do IVA não pode ser mais diferente. Trata-se de um imposto de base marcadamente comunitária. Mais do que o mais harmonizado dos impostos, o IVA tem toda a sua base no Direito Comunitário. É certo que os Estados têm alguma

¹²⁹ Assim, MANUELA DURO TEIXEIRA, *A Determinação do Lucro Tributável dos Estabelecimentos Estáveis de Não Residentes* (Coimbra: 2007), 27.

¹³⁰ Acórdão relativo ao caso C-210/04 (*FCE Bank plc*), de 23.3.2006 (n.º 39).

¹³¹ Conclusões do Advogado-Geral LÉGER relativas ao caso C-210/04 (*FCE Bank plc*), apresentadas em 29.9.2005 (n.º 61).

¹³² Conclusões do Advogado-Geral LÉGER relativas ao caso C-210/04 (*FCE Bank plc*), apresentadas em 29.9.2005 (n.º 63).

(importante) margem de manobra, sobretudo a nível procedimental. Mas também é certo que as questões que levam a que o estabelecimento estável seja tão importante na tributação do rendimento não existem no sistema do IVA. A distribuição de receitas está regulada, mesmo que provisoriamente e de forma mais pragmática do que ideal, pela regras de localização. Por outro lado, qualquer expansão do espaço ocupado pela liberdade legislativa dos Estados pode implicar delicados problemas no que toca às liberdades económicas previstas no Tratado de Roma. A este respeito recorde-se que, no que toca à liberdade de estabelecimento prevista no artigo 43.º, a questão chegou a ser levantada no caso. O Tribunal não se pronunciou, por ser inútil fazê-lo, dada a resposta à primeira pergunta. Não é difícil, todavia, acertar na solução que seria apontada.

O IVA, por mais que muitas vezes não o seja, é o imposto da realidade. A neutralidade económica é uma das suas marcas e isso implica que acompanhe, sempre que possível e na máxima extensão do possível, à realidade. Vale aqui tudo o que ficou referido a propósito da jurisprudência das *prestações recíprocas* e a *materialidade subjacente*. Ora, a tributação do rendimento através do estabelecimento estável, mesmo visando a tributação do lucro que realmente foi gerado em dada jurisdição, assenta numa ficção. O estabelecimento é uma mera extensão da sociedade. Como vimos, nem dispõe da personalidade jurídica comum, nem forma ou exerce vontade própria. Tributá-lo é tributar um não residente, ficcionando uma pessoa onde ela não está sediada.

No IVA, pelo contrário, e fora os casos em que as Directivas o prevêm¹³³, a autonomização do estabelecimento estável é um instrumento a evitar. Se os problemas de fuga e de distribuição não se colocam com o mesmo grau de severidade com que ocorrem nos impostos puramente nacionais, dar relevância ao estabelecimento é, em princípio, um desvio não só injustificado, como contraproducente à neutralidade.

Como ensina J.L. SALDANHA SANCHES, “na sua versão integral, estas duas liberdades (estabelecimento e circulação de capitais) deveriam fazer com que o tratamento dado ao estabelecimento ou sucursal que uma qualquer sociedade crie seja igual no país de origem – da sede – e no Estado de acolhimento – do estabelecimento. No entanto, o Direito Fiscal Internacional, onde sempre prevaleceu a soberania fiscal dos Estados em relação à obtenção de uma neutralidade fiscal completa, foi criando regras para o estabelecimento estável que o diferenciavam da sociedade comercial, compensando as desvantagens com a ausência de

¹³³ Sobre a relevância do estabelecimento na *Sexta Directiva*, KEITH ARNREITER “The Term “fixed establishment” in the Sixth Council Directive (VAT)” in HANS-JÖRGEN AIGNER / MÁRIO ZÜGER (Ed.), *Permanent Establishments in International Tax Law (Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht Herausgegeben von Univ. Prof. Dr. Michael Lang, 29)*, (Wien: 2003), 525.

*tributação que acompanha a remessa dos dividendos para sócios não residentes no caso de sociedades constituídas de acordo com a ordem jurídica dos países onde actuam*¹³⁴.

Todavia e ao contrário, no que toca ao Direito Comunitário, “*pode concluir-se que as diferenças tradicionais entre estabelecimento estável e sociedade comercial foram postas em crise pela jurisprudência do TJCE e pelo Direito Comunitário*”¹³⁵.

Estas considerações valem para toda a tributação. Valem ainda com mais força para o IVA, que dispõe de base harmonizada.

O caso **FCE Bank plc** mostra como pode ser negativa a autonomização fiscal da sucursal no IVA. Tributar operações entre sucursal e sociedade é tributar uma não operação do ponto de vista económico. As operações em causa são operações internas, entre o todo e a parte, sendo que a parte não tem capacidade própria para decidir. Como este caso demonstra, fazer valer a autonomia fiscal dos estabelecimentos estáveis em IVA afasta, não aproxima a tributação da realidade. Realidade que é essencial num imposto marcado pela neutralidade.

Em conclusão, a lógica do estabelecimento estável no IVA não só é diferente, como muitas vezes contrária à que regula a figura na tributação do rendimento. O que serve o princípio da *materialidade subjacente* nuns casos, é-lhe nefasto noutros. É perfeitamente possível e lógico que uma sucursal seja um sujeito passivo autónomo de IRC e não de IVA. Questão diferente é a da qualificação das operações num e noutro imposto. Se, em IRC, uma sucursal é tributada com base em rendimentos obtidos em determinada actividade, reconhecida pela Administração fiscal, não pode esta negar a qualificação dessa actividade para efeitos de eventual tributação em IVA, nomeadamente em matéria de taxas e de isenções aplicáveis.

4. Em conclusão

No caso **FCE Bank plc** o Tribunal de Justiça das Comunidades decidiu que as operações entre uma sucursal italiana e a sociedade de que faz parte e que tem a sua sede no Reino Unido não estão sujeitas a IVA, por não existirem dois sujeitos independentes entre si, mas uma única entidade.

O caso **FCE Bank plc** integra-se na jurisprudência das *prestações recíprocas*, na qual o TJCE tem sustentado que uma operação só é tributável se houver umnexo directo entre o serviço prestado e o contravalor recebido, um sinalagma individualizável. Esta jurisprudência demonstra a preocupação do Tribunal de Justiça com a *materialidade*

¹³⁴ J.L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*³ (Coimbra: 2007), 357-358.

¹³⁵ J.L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*³ (Coimbra: 2007), 358.

subjacente às operações tributáveis em IVA. A neutralidade do imposto obriga a que se considere a substância das operações sobre a formalidade do negócio. A realidade acima da factura.

As operações entre uma sucursal e a sociedade de que faz parte não constituem relações jurídicas no sentido em que tal é exigível para que sejam tributáveis. Não há dois sujeitos distintos e independentes entre si, que se possam relacionar assumindo, cada um, o risco da sua própria actividade. A sucursal é parte da estrutura da sociedade; é um meio pelo qual ela actua no mercado.

A jurisprudência do TJCE acerca da *independência* mostra-nos que este elemento da incidência subjectiva do IVA não se limita a afastar as relações laborais do campo das operações tributáveis. A independência é um elemento mais abrangente, que exclui, em abstracto, qualquer agente que não assuma o *risco negocial*.

O estabelecimento estável, instituto central do Direito Fiscal Internacional e ferramenta essencial na tributação do rendimento, assume no IVA uma importância diferente. Neste imposto, as regras de localização resolvem, em princípio, os problemas de distribuição e de fuga de receitas. Utilizar o estabelecimento estável como instrumento fora dos casos previstos nas directivas pode significar utilizar, sem justificação, uma ficção contrária aos objectivos do imposto, *maxime*, à sua neutralidade.

Junho 2008