



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

26 de janeiro de 2012*

«IVA — Sexta Diretiva — Artigos 9.º, 17.º e 18.º — Determinação do lugar da prestação de serviços — Conceito de ‘colocação de pessoal à disposição’ — Trabalhadores independentes — Necessidade de assegurar uma apreciação idêntica da prestação de serviços em relação ao prestador e ao destinatário»

No processo C-218/10,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Finanzgericht Hamburg (Alemanha), por decisão de 20 de abril de 2010, entrado no Tribunal de Justiça em 6 de maio de 2010, no processo

ADV Allround Vermittlungs AG, em liquidação,

contra

Finanzamt Hamburg-Bergedorf,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: A. Tizzano, presidente de secção, A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (relator) e M. Berger, juízes,

advogado-geral: J. Mazák,

secretário: B. Fülöp, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 30 de março de 2011,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da ADV Allround Vermittlungs AG, em liquidação, por S. Heinrichshofen e B. Burgmaier, Rechtsanwälte,
- em representação do Governo alemão, por T. Henze, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão Europeia, por D. Triantafyllou, na qualidade de agente,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 28 de junho de 2011,

profere o presente

* Língua do processo: alemão.

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação tanto dos artigos 9.º, n.º 2, alínea e), e 17.º, n.ºs 1, 2, alínea a), e 3, alínea a), como do artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO L 145, p. 1, a seguir «Sexta Diretiva»).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a ADV Allround Vermittlungs AG, em liquidação (a seguir «ADV»), ao Finanzamt Hamburg-Bergedorf (a seguir «Finanzamt»), a propósito da determinação, para fins da cobrança do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), do lugar de execução das prestações de serviços.

Quadro jurídico

Direito da União

- 3 O sétimo considerando da Sexta Diretiva enuncia:

«Considerando que a determinação do lugar das operações tributáveis provocou conflitos de competência entre os Estados-Membros, designadamente no que se refere à entrega de bens para montagem e às prestações de serviços; que, muito embora o lugar das prestações de serviços deva ser fixado, em princípio, no lugar onde o prestador de serviços tem a sede da sua atividade profissional, convém, no entanto, fixar esse lugar no país do destinatário, designadamente no que se refere a algumas prestações de serviços, efetuadas entre sujeitos passivos, cujo custo esteja incluído no preço dos bens.»

- 4 O artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Diretiva dispõe:

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

- 5 O artigo 9.º, n.º 2, alínea e), desta mesma diretiva tem a seguinte redação:

«Todavia:

[...]

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

[...]

— colocação de pessoal à disposição,

[...]»

6 O artigo 17.º, n.º 1, da Sexta Diretiva dispõe:

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

7 O artigo 17.º, n.º 2, alínea a), desta diretiva tem a seguinte redação:

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

a) O [IVA] devido ou pago no território do país em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo».

8 Nos termos do artigo 17.º, n.º 3, alínea a), desta diretiva:

«Os Estados-Membros concedem igualmente a todos os sujeitos passivos a dedução ou o reembolso do [IVA], previsto no n.º 2, na medida em que os bens e os serviços sejam utilizados para efeitos:

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

9 O artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva prevê:

«Para poder exercer o direito à dedução, o sujeito passivo deve:

a) Relativamente à dedução prevista no n.º 2, alínea a), do artigo 17.º, possuir uma fatura emitida nos termos do n.º 3 do artigo 22.º»

Direito nacional

10 O § 3a, n.º 1, primeira frase, da Lei de 1999 relativa ao imposto sobre o volume de negócios (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, p. 1270), na versão resultante da comunicação de 21 de fevereiro de 2005 (a seguir «UStG»), dispõe:

«Sem prejuízo dos §§ 3b e 3f, as outras prestações consideram-se executadas no lugar a partir do qual a empresa exerce a sua atividade.»

11 Nos termos do § 3a, n.º 3, primeira frase, da UStG:

«Se o destinatário de uma das outras prestações designadas no n.º 4 for uma empresa, a prestação considera-se executada, em derrogação do n.º 1, no lugar onde o destinatário exerce a sua atividade.»

12 O § 3a, n.º 4, da UStG prevê:

«Entende-se por outras prestações, na aceção do n.º 3: [...]

7. a colocação de pessoal à disposição [...]

13 O § 15, n.º 1, primeira frase, ponto 1, da UStG dispõe:

«A empresa pode deduzir os seguintes valores de imposto pago a montante:

- 1) O imposto legalmente devido por fornecimentos e outras prestações realizadas por uma outra empresa para a sua atividade comercial. O exercício do direito a dedução pressupõe que a empresa possua uma fatura emitida em conformidade com os §§ 14 e 14a.»

14 O § 18, n.º 9, terceira frase, da UStG prevê:

«O pedido de reembolso deve ser apresentado no prazo de seis meses a contar do termo do ano civil em que se constituiu o direito ao reembolso.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

15 No decurso de 2005, a ADV, sociedade de direito alemão, assegurava a colocação de camionistas independentes à disposição de sociedades de transporte estabelecidas na Alemanha e fora do território deste Estado-Membro, nomeadamente em Itália. Os contratos celebrados entre a ADV e os camionistas, intitulados «contrato de mediação», previam que estes deviam faturar os seus serviços à ADV. Esta sociedade faturava, por sua vez, às várias empresas de transporte clientes o custo previsto nos referidos contratos, acrescido de uma margem que variava entre 8 % e 20 %.

16 Num primeiro momento, a ADV apresentava aos clientes italianos faturas que não incluíam o IVA. Considerava, efetivamente, que as suas prestações de serviços deviam ser qualificadas de «colocação de pessoal à disposição», na aceção do § 3a, n.º 4, ponto 7, da UStG, e que, por conseguinte, o lugar da prestação de serviços se situava em Itália, lugar onde os destinatários dessas prestações estavam estabelecidos.

17 O Finanzamt considerou que as prestações em causa não podiam ser qualificadas de «colocação de pessoal à disposição» e que, por conseguinte, o lugar da prestação de serviços se situava, em aplicação do § 3a, n.º 1, da UStG, no lugar de estabelecimento do prestador de serviços. Por conseguinte, era na Alemanha que o IVA devia ser faturado.

18 Em contrapartida, o Bundeszentralamt für Steuern, instituição competente para conhecer dos pedidos de reembolso do IVA, apresentados, no processo principal, pelos destinatários italianos, considerou que os serviços prestados pela ADV constituíam serviços de «colocação de pessoal à disposição» que não dão lugar a faturação do IVA na Alemanha. Considerando que, em virtude do § 3a, n.º 3, primeira frase, da UStG, essas prestações deviam ter sido tributadas no lugar da sede dos destinatários, a saber, em Itália, essa instituição recusou conceder o reembolso do IVA alemão às empresas italianas.

19 O Finanzgericht Hamburg, ao qual foi submetida esta controvérsia, considera, antes de mais, que, na medida em que o sétimo considerando da Sexta Diretiva prevê que a enumeração que figura no artigo 9.º, n.º 2, desta diretiva compreende «designadamente [...] algumas prestações de serviços, efetuadas entre sujeitos passivos, cujo custo esteja incluído no preço dos bens», esta disposição se pode aplicar igualmente à colocação de trabalhadores independentes à disposição, mas que subsiste uma dúvida a este respeito.

20 De seguida, o Finanzgericht Hamburg interroga-se sobre a questão de saber se, por um lado, a dívida constituída nos termos do IVA na esfera do prestador de serviços e o direito do destinatário ao reembolso do IVA pago a montante não estarão necessariamente ligados, nomeadamente em virtude do princípio da neutralidade fiscal, e se, por outro lado, esta ligação cria às autoridades nacionais competentes uma obrigação de evitar adotar decisões contraditórias entre si.

- 21 Por fim, o Finanzgericht Hamburg tenciona saber se o prazo de seis meses concedido ao destinatário para apresentar um pedido de reembolso, que, em aplicação do direito nacional, começa a correr a partir do fim do ano civil em que se constituiu o direito ao reembolso, deve ser suspenso ou interrompido na falta de decisão sobre a situação fiscal do prestador.
- 22 Nestas condições, o Finanzgericht Hamburg decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
- «1) O artigo 9.º, n.º 2, alínea e), sexto travessão, da Sexta Diretiva [...] deve ser interpretado no sentido de que ‘colocação de pessoal à disposição’ também engloba a colocação à disposição de pessoal independente que não exerça uma atividade por conta de outrem para a empresa prestadora?
- 2) Os artigos 17.º, [n.ºs 1, 2, alínea a), e 3], alínea a), [bem como] 18.º, n.º 1, alínea a),] da [Sexta] Diretiva [...] devem ser interpretados no sentido de que é necessário adotar disposições ao nível do direito processual nacional que prevejam que a sujeição a imposto e a obrigação fiscal relativas a uma mesma prestação devem ser avaliadas do mesmo modo no que respeita à empresa prestadora e à empresa beneficiária, ainda que as duas empresas estejam sujeitas a autoridades fiscais diferentes?

Apenas em caso de resposta afirmativa à segunda questão prejudicial:

- 3) Os artigos 17.º, [n.ºs 1, 2, alínea a), e 3, alínea a), bem como] 18.º, n.º 1, alínea a), da [Sexta] Diretiva [...] devem ser interpretados no sentido de que o prazo dentro do qual o beneficiário da prestação pode realizar a dedução de imposto pago a montante por uma prestação recebida não pode terminar antes da decisão definitiva sobre a sujeição a imposto e a obrigação fiscal relativamente à empresa prestadora?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

- 23 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), sexto travessão, da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que o conceito de «colocação de pessoal à disposição» abrange igualmente a colocação à disposição de pessoal independente que não trabalha para a empresa prestadora.
- 24 Importa desde já notar, tal como fizeram tanto o órgão jurisdicional de reenvio como as partes que apresentaram observações ao Tribunal de Justiça, que nem a redação do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), sexto travessão, da Sexta Diretiva nem uma leitura comparativa das diversas versões linguísticas desta disposição permitem estabelecer se os trabalhadores independentes podem ser considerados como «pessoal» na aceção da referida disposição.
- 25 Há que notar que, pelos motivos invocados pelo advogado-geral nos n.ºs 26 e 27 das suas conclusões, não se pode excluir *a priori* que, à luz da sua redação, o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), sexto travessão, da Sexta Diretiva seja igualmente aplicável à colocação à disposição de pessoal «independente».
- 26 Ora, como decorre de jurisprudência assente, na interpretação de uma disposição do direito da União, importa atender não só aos termos desta mas também ao seu contexto e ao objetivo prosseguido pela regulamentação de que essa disposição faz parte (v., nomeadamente, acórdão de 9 de março de 2006, Gillan Beach, C-114/05, Colet., p. I-2427, n.º 21 e jurisprudência referida).

- 27 A este respeito, deve recordar-se que o artigo 9.º da Sexta Diretiva contém regras que determinam o lugar de conexão fiscal das prestações de serviços. Enquanto o n.º 1 deste artigo estabelece nesta matéria uma regra de carácter geral, o n.º 2 do mesmo artigo enumera uma série de conexões específicas. Em conformidade com jurisprudência assente, o objetivo destas disposições é evitar, por um lado, conflitos de competência suscetíveis de conduzir a dupla tributação e, por outro, a não tributação de receitas (v., nomeadamente, acórdão de 26 de setembro de 1996, Dudda, C-327/94, Colet., p. I-4595, n.º 20; acórdão Gillan Beach, já referido, n.º 14; e acórdão de 6 de novembro de 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, Colet., p. I-8255, n.º 24).
- 28 Ora, uma interpretação do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), sexto travessão, da Sexta Diretiva segundo a qual o termo «pessoal» que aí figura abrange não só os trabalhadores dependentes mas também os trabalhadores independentes coaduna-se melhor com o objetivo de uma regra de conflitos como a prevista no artigo 9.º desta diretiva, que visa evitar os riscos de dupla tributação e de não tributação.
- 29 Com efeito, uma vez que reduz a um único lugar a conexão fiscal da prestação de serviços em causa, essa interpretação permite precisamente evitar que haja uma dupla tributação da referida prestação ou que essa prestação escape a qualquer tributação ao IVA.
- 30 Essa interpretação facilita igualmente a aplicação da referida regra de conflitos, permitindo, no lugar da prestação de serviços, uma gestão simples das regras de cobrança do imposto e de prevenção da evasão fiscal, uma vez que o destinatário não tem de averiguar a natureza jurídica das relações que vinculam o prestador ao «pessoal» que é objeto da colocação à disposição.
- 31 Além disso, essa interpretação é conforme com o princípio da segurança jurídica, uma vez que, ao tornar mais previsível a determinação do lugar de conexão da prestação de serviços, simplifica a aplicação das disposições da Sexta Diretiva e contribui para assegurar uma cobrança fiável e correta do IVA (v., neste sentido, acórdão de 6 de outubro de 2011, Stoppelkamp, C-421/10, Colet., p. I-9309, n.º 34).
- 32 Atendendo a estas considerações, há que responder à primeira questão que o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), sexto travessão, da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que o conceito de «colocação de pessoal à disposição», previsto nesta disposição, abrange igualmente a colocação à disposição de pessoal independente que não trabalha para a empresa prestadora.

Quanto à segunda questão

- 33 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 17.º, n.ºs 1, 2, alínea a), e 3, alínea a), e 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva devem ser interpretados no sentido de que impõem que os Estados-Membros elaborem as suas regras processuais internas de forma a assegurar que o carácter tributável de uma prestação de serviços e o IVA devido sobre esta prestação sejam apreciados de modo coerente no que respeita ao prestador e ao destinatário da referida prestação, ainda que estes estejam sujeitos à competência de Administrações Fiscais diferentes.
- 34 A este título, deve notar-se, como fez o órgão jurisdicional de reenvio, que a Sexta Diretiva não comporta nenhuma disposição que preveja expressamente que os Estados-Membros têm o dever de adotar uma medida como a que é visada na questão prejudicial.
- 35 Ora, em conformidade com jurisprudência assente, na falta de regulamentação da União nesta matéria, cabe à ordem jurídica interna de cada Estado-Membro, nomeadamente, designar as autoridades competentes e regular as modalidades dos procedimentos destinados a assegurar a salvaguarda dos direitos que o direito da União confere aos litigantes, desde que essas modalidades não sejam menos favoráveis do que as que digam respeito a ações análogas de natureza interna (princípio da

equivalência) e não tornem, na prática, impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica da União (princípio da efetividade) (v., nomeadamente, acórdãos de 17 de novembro de 1998, *Aprile*, C-228/96, Colet., p. I-7141, n.º 18, e de 21 de janeiro de 2010, *Alstom Power Hydro*, C-472/08, Colet., p. I-623, n.º 17).

- 36 No que se refere ao princípio da equivalência, importa notar que, no caso vertente, o Tribunal de Justiça não dispõe de nenhum elemento que possa suscitar dúvidas quanto à conformidade com este princípio de uma regulamentação como a que está em causa no processo principal.
- 37 Em contrapartida, o órgão jurisdicional de reenvio suscitou dúvidas, nomeadamente, sobre a questão de saber se essa situação respeita as exigências do princípio da efetividade. Com efeito, na falta de regras específicas no direito processual nacional, o direito do prestador de serviços e o direito do destinatário da referida prestação, reconhecidos pelo Tribunal de Justiça no seu acórdão de 13 de dezembro de 1989, *Genius* (C-342/87, Colet., p. I-4227), e que consistem em serem tratados de forma idêntica no que diz respeito ao caráter tributável de uma única e mesma prestação e ao IVA devido sobre esta, ficariam, na prática, desprovidos de qualquer efeito útil.
- 38 A este respeito, importa lembrar que se deve considerar que o princípio da efetividade foi infringido quando o exercício de um direito conferido pela ordem jurídica da União se afigura impossível ou excessivamente difícil.
- 39 Todavia, não parece ser esse o caso num processo como o da causa principal.
- 40 Por um lado, como sustentou o advogado-geral no n.º 70 das suas conclusões, o acórdão *Genius*, já referido, tem apenas por objeto o alcance do direito a dedução. Não se pronuncia sobre um eventual direito do prestador ou do destinatário de uma prestação de serviços a que, num processo instaurado pela outra parte na operação sujeita a IVA numa Administração diferente daquela a que está sujeito, esta prestação seja qualificada, no que diz respeito nomeadamente ao seu lugar de execução, de forma idêntica à qualificação dada pela Administração ou o órgão jurisdicional a que está sujeito.
- 41 Por outro lado, deve notar-se que tanto o prestador de serviços como o destinatário da prestação têm a possibilidade de invocar os seus direitos não apenas perante as autoridades administrativas mas igualmente nos órgãos jurisdicionais competentes em matéria de IVA, segundo procedimentos que não se contesta permitirem assegurar, em princípio, uma interpretação e uma aplicação corretas e uniformes das disposições da Sexta Diretiva.
- 42 Com efeito, a interpretação e a aplicação uniformes do direito da União são, em definitivo, asseguradas pelo procedimento de reenvio prejudicial, para interpretação ou apreciação da validade do direito da União, nos termos do artigo 267.º TFUE, que estabelece um sistema de cooperação entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça. Ora, não resulta dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça que uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal não permita garantir o bom funcionamento da referida cooperação judiciária.
- 43 Não obstante, caso se verifique que, mesmo na falta de questões de interpretação ou de validade, ou até mesmo em caso de recusa dos órgãos jurisdicionais competentes de submeterem ao Tribunal de Justiça um reenvio prejudicial para interpretação ou apreciação da validade do direito da União, diversas Administrações e/ou órgãos jurisdicionais de um Estado-Membro continuam sistematicamente a adotar posições divergentes no que diz respeito à conexão de uma única e mesma prestação de serviços ao prestador, por um lado, e ao destinatário, por outro, infringindo, nomeadamente, o princípio da neutralidade fiscal, pode-se considerar que as obrigações que incumbem ao referido Estado-Membro por força da Sexta Diretiva são violadas.

- 44 Com efeito, mesmo que os artigos 17.º, n.ºs 1, 2, alínea a), e 3, alínea a), e 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva não precisem concretamente o conteúdo das medidas processuais ou outras que devem ser tomadas para assegurar a exatidão da cobrança do IVA e o respeito do princípio da neutralidade fiscal, a verdade é que essas disposições vinculam os Estados-Membros quanto ao objetivo a alcançar, deixando-lhes ao mesmo tempo uma margem de apreciação na avaliação da necessidade de adotar essas medidas.
- 45 Nestas condições, deve responder-se à segunda questão que os artigos 17.º, n.ºs 1, 2, alínea a), e 3, alínea a), e 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva devem ser interpretados no sentido de que não impõem que os Estados-Membros elaborem as suas regras processuais internas de forma a assegurar que o carácter tributável de uma prestação de serviços e o IVA devido sobre esta prestação sejam apreciados de modo coerente no que diz respeito ao prestador e ao destinatário da referida prestação, ainda que estes estejam sujeitos à competência de Administrações Fiscais diferentes. Todavia, essas disposições obrigam os Estados-Membros a adotar as medidas necessárias para assegurar a exatidão da cobrança do IVA e o respeito do princípio da neutralidade fiscal.

Quanto à terceira questão

- 46 Atendendo à resposta dada à segunda questão, não é necessário responder à terceira questão.

Quanto às despesas

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

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

- 1) **O artigo 9.º, n.º 2, alínea e), sexto travessão, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que o conceito de «colocação de pessoal à disposição», previsto nesta disposição, abrange igualmente a colocação à disposição de pessoal independente que não trabalha para a empresa prestadora.**
- 2) **Os artigos 17.º, n.ºs 1, 2, alínea a), e 3, alínea a), e 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva 77/388 devem ser interpretados no sentido de que não impõem que os Estados-Membros elaborem as suas regras processuais internas de forma a assegurar que o carácter tributável de uma prestação de serviços e o imposto sobre o valor acrescentado devido sobre esta prestação sejam apreciados de modo coerente no que diz respeito ao prestador e ao destinatário da referida prestação, ainda que estes estejam sujeitos à competência de Administrações Fiscais diferentes. Todavia, essas disposições obrigam os Estados-Membros a adotar as medidas necessárias para assegurar a exatidão da cobrança do imposto sobre o valor acrescentado e o respeito do princípio da neutralidade fiscal.**

Assinaturas