

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

PHILIPPE LÉGER

apresentadas em 29 de Setembro de 2005¹

1. O presente pedido de decisão prejudicial incide, essencialmente, na questão de saber se, e se for caso disso, em que condições, os serviços prestados no interior da mesma entidade jurídica devem ser considerados prestações de serviços a título oneroso sujeitas a imposto sobre valor acrescentado² em aplicação da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho³.

jurídica, devem ser consideradas prestações de serviços efectuadas a título oneroso, sujeitas a IVA.

I — Quadro jurídico*A — Direito comunitário*

2. Tem por origem o conflito que opõe as autoridades italianas competentes em matéria de IVA ao FCE Bank plc⁴, cuja sede se situa no Reino Unido, a propósito de serviços de gestão e formação do pessoal que prestou ao seu estabelecimento estável em Itália e cujo custo foi imputado a esse estabelecimento. As partes do litígio no processo principal estão em desacordo em relação à questão de saber se estas operações, realizadas no interior de uma mesma entidade

3. O artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva dispõe que estão sujeitas ao IVA «as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

4. O conceito de sujeito passivo está definido no artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva, nos termos do qual é considerado como tal qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma actividade económica, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade. Segundo o artigo 4.º, n.º 4, primeiro parágrafo, da mesma directiva, a expressão «de modo independente», utilizada no n.º 1,

1 — Língua original: francês.

2 — A seguir «IVA».

3 — Directiva de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 FI p. 54), na redacção dada pela Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva 77/388 (JO L 376, p. 1, a seguir «Sexta Directiva»).

4 — A seguir «FCE Bank».

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 respeitantes às condições de trabalho e de remuneração e à responsabilidade da entidade patronal.

5. O lugar das prestações tributáveis, no que diz respeito às prestações de serviços, rege-se pelo artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva, que enuncia:

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

artigo 1.º do DPR prevê que o IVA se aplique às prestações de serviços efectuadas no território do Estado. O artigo 3.º do referido DPR define essas prestações como prestações efectuadas mediante uma contrapartida.

7. O artigo 7.º do DPR, intitulado «territorialidade do imposto», dispõe no seu n.º 3 que as prestações de serviços «são consideradas efectuadas no território do Estado quando forem realizadas por entidades com domicílio no território do Estado ou por entidades residentes que não tenham fixado o seu domicílio no estrangeiro assim como quando forem realizadas por estabelecimentos estáveis em Itália de entidades domiciliadas ou residentes no estrangeiro».

II — Factos e tramitação processual

B — *Direito nacional*

6. No direito italiano, as disposições relevantes em matéria de IVA figuram na lei fundamental sobre o IVA (decreto del Presidente della Repubblica n.º 633, de 26 de Outubro de 1972, a seguir «DPR»). O

8. O FCE Bank tem por objecto social o exercício de actividades financeiras isentas de IVA. Presta, através dos seus estabelecimentos secundários, serviços de consultadoria, de gestão, de formação de pessoal, de tratamento de dados bem como fornecimento e gestão de serviços informáticos cujo custo é repartido entre os seus estabelecimentos.

9. De acordo com os factos expostos pela Corte suprema di cassazione (Itália), o FCE IT, um estabelecimento estável do FCE Bank em Itália, procedeu a uma auto-facturação de operações do tipo acima referido relativas aos anos de 1996 a 1999. Depois de ter pago à administração italiana o IVA correspondente, o FCE IT pediu o reembolso desse imposto pelo motivo de que não possuía personalidade jurídica própria.

reconhecida a um estabelecimento estável, considerada uma contrapartida e constitui assim uma base tributável em relação ao IVA.

III — Questões prejudiciais

10. Não tendo a administração italiana competente respondido a esse pedido de reembolso e tendo esse silêncio significado o indeferimento tácito, o FCE IT interpôs recurso que foi julgado procedente. Ao recurso da administração italiana contra esta decisão foi negado provimento. O tribunal competente considerou que as prestações em causa constituíam operações internas, efectuadas no interior da mesma entidade jurídica e que não estavam sujeitas, enquanto tais, a IVA. Considerou que o custo dos serviços imputado pela sociedade-mãe a um estabelecimento estável não representava a contrapartida de uma prestação de serviços mas uma simples afectação dos custos no interior da mesma sociedade.

12. O órgão jurisdicional de reenvio refere que se encontra confrontado com as duas seguintes perguntas, que dizem respeito, a primeira, à existência de uma relação jurídica relevante para fins de IVA entre a sociedade-mãe e o seu estabelecimento estável e, a segunda, ao conceito de «prestação a título oneroso».

11. O Ministério da Economia e Finanças italiano interpôs recurso dessa decisão. Fundamentou o seu recurso no artigo 7.º do DPR e alegou que qualquer pagamento efectuado em proveito da sociedade-mãe em conformidade com os serviços prestados por esta, é, devido à autonomia fiscal subjectiva

13. Quanto ao primeiro ponto, a questão que se coloca, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, é a de verificar se, tendo em conta a legislação nacional e o artigo 2.º da Sexta Directiva, o estabelecimento estável ou a filial de uma empresa situada num Estado-Membro diferente do da sociedade-mãe pode constituir uma entidade independente e ser-lhe assim reconhecida a qualidade de destinatário de uma prestação de serviços, sujeito a IVA, na medida em que, conforme a jurisprudência, uma prestação de serviços só é tributável se existir uma relação jurídica

entre o prestador e o beneficiário dessa prestação⁵.

14. No direito nacional, a Corte suprema di cassazione refere que, se embora as empresas não residentes que criam um estabelecimento estável em Itália devam pedir a sua inscrição no registo comercial, esse estabelecimento e, em especial, o criado por uma empresa bancária, não tem personalidade jurídica distinta da personalidade da sociedade-mãe. As relações jurídicas com terceiros são imputadas a esta última.

15. Por essa razão, em matéria de fiscalidade directa, no que diz respeito aos impostos sobre o rendimento, os estabelecimentos estáveis de sociedades não residentes estão sujeitos ao imposto e as operações efectuadas por seu intermédio devem ser objecto de

contabilidade separada daquela que pertence à sua sociedade-mãe. O órgão jurisdicional de reenvio pergunta, a este respeito, sobre o interesse em matéria de IVA do *Modelo de Convenção fiscal relativo ao rendimento e à fortuna*, realizado pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE)⁶ relativamente ao seu artigo 7.º⁷. Salienta que o comentário da OCDE, em relação a este artigo 7.º, considera as prestações de serviços efectuadas pela sociedade-mãe a favor do seu estabelecimento estável como possível fonte de despesas susceptíveis de serem imputadas ao referido estabelecimento. Além disso, indica, que a convenção em matéria de dupla tributação celebrada entre a República Italiana e o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte admite essas disposições do modelo de convenção OCDE.

16. O órgão jurisdicional de reenvio pergunta também se a existência de um acordo de repartição dos custos «cost-sharing agreement», ou pelo menos de um acto jurídico

5 — O órgão jurisdicional de reenvio faz referência, nomeadamente, ao acórdão de 3 de Março de 1994, Tolsma (C-16/93, Colect., p. I-743), no qual o Tribunal de Justiça precisou que o nexo directo entre o serviço prestado e a contrapartida recebida, necessário à existência de uma prestação de serviços a título oneroso na acepção do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva, deve ter a forma de uma relação jurídica. Tratava-se de saber se um músico que toca na via pública e que recebe esmolas de transeuntes efectua uma prestação de serviços a título oneroso, na acepção do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva. O Tribunal de Justiça decidiu, segundo uma fórmula que veio depois a ser frequentemente retomada na jurisprudência, que uma prestação só é tributável se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica no decurso da qual as prestações recíprocas são trocadas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contra valor efectivo prestado ao beneficiário. Considerou que essas condições não estavam preenchidas nesse processo porque as esmolas dadas pelos transeuntes não constituem a contrapartida de um serviço prestado. Com efeito, não existia qualquer convenção entre as partes, dado que os transeuntes davam a título voluntário uma esmola cujo montante determinavam de sua livre vontade. Logo, não existia nenhum nexo necessário entre a prestação musical e as contribuições a que a mesma dava origem, uma vez que os transeuntes não pediam que a música fosse tocada para eles, pagando quantias em função, não da prestação musical, mas de motivações subjectivas.

6 — Modelo criado em 29 de Abril de 2000 pelo Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, vol. I, a seguir «modelo de convenção OCDE».

7 — O artigo 7.º, n.º 2, do modelo de convenção OCDE prevê que «[...] quando uma empresa de um Estado contratante exerce a sua actividade noutro Estado contratante pelo intermediário de um estabelecimento estável que aí está situado, são tributados, em cada Estado contratante, a esse estabelecimento estável os lucros que teria podido realizar se tivesse constituído uma empresa distinta exercendo actividades idênticas ou análogas em condições idênticas ou análogas e tratada com total independência em relação à empresa da qual constitui um estabelecimento estável». O n.º 3 do mesmo artigo dispõe: «Na determinação do lucro de um estabelecimento estável, é aceite dedução das despesas efectuadas para os fins do estabelecimento, incluindo as de gestão e as despesas gerais de administração, seja no Estado onde se situa o estabelecimento estável seja noutro lugar.»

que atribua ao estabelecimento estável o custo dos serviços que lhe foram prestados pela sociedade-mãe, poderá ser revelador da existência de uma relação jurídica, entre esta e o referido estabelecimento, na acepção da jurisprudência do Tribunal de Justiça.

17. A questão a resolver seria, desde logo, a de saber se uma estrutura que possui uma autonomia suficiente para tornar possível a existência de uma relação jurídica que dá origem a prestações sujeitas a IVA é susceptível de existir no interior da mesma pessoa. Se a resposta for positiva, outras duas questões se colocam, ou seja, como determinar essa autonomia e se a existência de uma relação jurídica, na acepção em que é entendida pela jurisprudência do Tribunal de Justiça, deve ser apreciada face ao direito nacional ou com base nos princípios da ordem jurídica comunitária, como parece resultar do acórdão de 17 de Setembro de 2002, *Town and County Factors*⁸.

18. No que diz respeito ao conceito de «prestação a título oneroso», o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se a imputação dos custos e, se for caso disso, uma imputação parcial pode, na falta de lucro comercial, constituir uma contrapartida na acepção da jurisprudência.

19. Ao ter em conta estas considerações a Corte suprema di cassazione decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) [O]s artigos 2.º, [ponto] 1, e 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que a filial de uma sociedade com sede noutra Estado (pertencente ou não à União Europeia), que possui as características de uma unidade de produção, pode ser considerada um sujeito autónomo e, de que se pode, portanto, considerar que existe uma relação jurídica entre as duas entidades, com a consequente sujeição a IVA das prestações efectuadas pela sociedade-mãe? Pode-se, para responder a essa questão, utilizar o critério do ‘arm’s length’ a que se refere o artigo 7.º, n.ºs 2 e 3, do modelo de convenção OCDE contra a dupla tributação e da Convenção de 21 de Outubro de 1988 celebrada entre a Itália e o Reino Unido e a Irlanda do Norte? Pode considerar-se que existe uma relação jurídica numa situação de ‘cost-sharing agreement’ relativo à prestação de serviços ao estabelecimento secundário? Em caso de resposta afirmativa, quais as condições que devem ser satisfeitas para que se possa considerar que essa relação jurídica existe? O conceito de relação jurídica deve ser o que resulta do direito nacional ou do direito comunitário?

2) A imputação dos custos desses serviços à filial pode, e em que medida, ser considerada a contrapartida pelos servi-

8 — C-498/99, Colect., p. I-7173, n.ºs 21 e 22.

ços prestados, na acepção do artigo 2.º, da Sexta Directiva, independentemente do montante da imputação e da obtenção de um benefício pela empresa?

- 3) Caso se considere que as prestações de serviços entre a sociedade-mãe e a filial estão, em princípio, isentas de IVA devido à falta de autonomia do destinatário e à conseqüente inexistência de uma relação jurídica entre as duas entidades, na hipótese de a sociedade-mãe ter sede noutro Estado-Membro da União Europeia, uma prática administrativa nacional segundo a qual, nesse caso, a prestação está sujeita a imposto é contrária ao direito de estabelecimento previsto no artigo 43.º CE?»

21. Assim, desde logo, nas suas questões prejudiciais e nos fundamentos da sua decisão de reenvio a Corte suprema di cassazione utilizou várias vezes o termo «filial», o que poderia deixar pensar que o FCE IT é uma sociedade criada em conformidade com o direito italiano e que constitui assim uma entidade jurídica distinta do FCE Bank.

22. No entanto, resulta, dos fundamentos da decisão de reenvio que este termo «filial» não deve ser entendido nesse sentido próprio, mas num mais geral, de estabelecimento secundário. Com efeito, o órgão jurisdicional de reenvio refere que o FCE IT constitui um estabelecimento estável do FCE Bank⁹ e que o problema que se coloca no litígio no processo principal é o de saber em que medida pode existir no interior da mesma pessoa uma relação jurídica que dá origem a prestações sujeitas a IVA¹⁰.

IV — Análise

A — Quanto ao alcance das questões prejudiciais

20. Os termos utilizados nas questões prejudiciais podem dar origem a uma certa ambigüidade que deve ser posta de lado a fim de precisar o seu alcance e de dar as respostas úteis ao órgão jurisdicional nacional.

23. Além disso, na audiência, o FCE Bank indicou que o FCE IT constitui uma sucursal na acepção do artigo 1.º, n.º 3, da Directiva 2000/12/CE do Parlamento Europeu e do Conselho¹¹, adoptada com o fim de realizar o mercado interno no domínio da actividade das instituições de crédito. Segundo a definição enunciada nessa disposição, o FCE IT é «um centro de exploração que constitui uma parte, desprovida de personalidade jurídica, de uma instituição de crédito

9 — V. decisão de reenvio n.º 5.1.

10 — *Ibidem*, n.º 5.5.

11 — Directiva de 20 de Março de 2000, relativa ao acesso à actividade das instituições de crédito e ao seu exercício (JO L 126, p. 1).

e efectua directamente, no todo ou em parte, as operações inerentes à actividade da instituição de crédito».

24. É ao órgão jurisdicional de reenvio que cabe verificar a natureza jurídica exacta do FCE IT. Todavia, parece adquirido, tendo em conta o conjunto desses elementos, que se trata mesmo de um estabelecimento secundário que não constitui uma entidade jurídica distinta da sua sociedade-mãe e que a pergunta colocada pelo órgão jurisdicional de reenvio no presente processo é a de saber se, e em que medida, os serviços prestados no interior de uma mesma entidade jurídica devem ser sujeitos a IVA.

25. De seguida, como já se viu, o órgão jurisdicional de reenvio, refere que o FCE IT constitui um estabelecimento estável do FCE Bank. Na sua primeira questão prejudicial, o referido tribunal pede a interpretação dos artigos 2.º, n.º 1 e 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva, dispondo este último artigo, recordo-o, que o lugar de uma prestação de serviços se situa na localidade em que o prestador fixou o centro da sua actividade económica ou *um estabelecimento estável a partir da qual a prestação é efectuada*¹².

26. Este conceito de «estabelecimento estável» não é definido na Sexta Directiva mas resulta de jurisprudência assente que esse conceito implica que o estabelecimento

secundário aberto num Estado-Membro por uma sociedade não residente disponha de meios humanos e técnicos necessários ao fornecimento de prestações de serviços que correspondam ao objecto social da referida sociedade¹³. Na medida em que cabe unicamente ao juiz nacional, que julga o litígio e que deve assumir a responsabilidade da decisão jurisdicional a proferir, apreciar, segundo as especificidades do processo, a pertinência das questões que coloca ao Tribunal de Justiça¹⁴, há que admitir que o FCE IT constitui um estabelecimento estável na acepção do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva.

27. Assim, analisaremos a primeira questão prejudicial partindo da premissa que o FCE IT é um estabelecimento secundário do FCE Bank em Itália, que não é uma entidade jurídica distinta e que constitui nesse Estado um estabelecimento estável na acepção do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva.

B — Quanto à primeira questão prejudicial

28. Através da sua primeira questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio

13 — V. acórdãos de 4 de Julho de 1985, Berkholz (168/84, Recueil, p. 2251, n.º 18); de 20 de Fevereiro de 1997, DFDS (C-260/95, Colect., p. I-1005, n.º 20); de 17 de Julho de 1997, ARO Lease (C-190/95, Colect., p. I-4383, n.º 15); e de 7 de Maio de 1998, Lease Plan Luxembourg (C-390/96, Colect., p. I-2553, n.º 24).

14 — V., nomeadamente acórdão de 1 de Abril de 2004, Bellio F.Ili (C-286/02, Colect., p. I-3465, n.º 27 e jurisprudência referida).

12 — O sublinhado é meu.

pergunta, em concreto, se os artigos 2.º, n.º 1, e 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que as prestações efectuadas pela sociedade-mãe não residente a um estabelecimento secundário num Estado-Membro, que não sendo uma entidade jurídica distinta e que constitui um estabelecimento estável nesse Estado, na acepção desta última disposição, são susceptíveis de constituir operações tributáveis a título de IVA quando o custo desses serviços tenha sido imputado a esse estabelecimento.

29. Através desta questão, o órgão jurisdicional de reenvio procura saber se se pode considerar que esse estabelecimento secundário tem suficiente autonomia relativamente à sua sociedade-mãe não residente para que possa existir entre eles uma relação jurídica que permita qualificar as operações realizadas no interior da mesma entidade jurídica de prestações de serviços sujeitas a IVA.

30. Pergunta, nesse contexto, se essa autonomia pode ser inferida das condições de tributação no Estado de acolhimento dos lucros realizados nesse Estado pela sociedade em causa, por intermédio do seu estabelecimento estável, previstos no modelo de convenção OCDE, e da existência de um «cost sharing agreement» ou de um acto por força do qual o custo dos serviços prestados pela sociedade-mãe é imputado nesses lucros. Pergunta também se esse conceito de relação jurídica deve ser analisado à luz do direito nacional ou do direito comunitário.

31. Os Governos italiano e português defendem que os serviços prestados por uma sociedade-mãe ao seu estabelecimento estável devem ser considerados prestações sujeitas a IVA porque, segundo esses intervenientes, o estabelecimento estável deve ser considerado um sujeito autónomo no Estado de acolhimento.

32. O Governo italiano baseia esta análise nas disposições do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva e do artigo 1.º da Oitava Directiva 79/1072/CEE do Conselho¹⁵, nos termos do qual «para efeitos do disposto na presente directiva, entende-se por sujeito passivo não estabelecido no território do país o sujeito passivo referido no n.º 1 do artigo 4.º da [Sexta] Directiva [...] que [...] não tinha nesse país nem a sede da sua actividade económica nem um estabelecimento estável a partir do qual fossem efectuadas as operações [...]». Daí conclui que, mesmo embora a sociedade-mãe e a sucursal façam parte da mesma pessoa colectiva, constituem sujeitos passivos distintos no plano fiscal e, em especial, no que diz respeito ao IVA.

33. O Governo português recorda que, na sua opinião, o âmbito de aplicação do IVA não está reservado às entidades dotadas de personalidade jurídica e que o conceito de sujeito passivo de IVA, tal como é definido no artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva, deve permitir abranger sujeitos não dotados de

15 — Directiva de 6 de Dezembro de 1979, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Regras sobre o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país (JO L 331, p. 11).

personalidade jurídica própria mas que operam com uma certa independência. Defende seguidamente que a definição do Tribunal de Justiça do conceito de estabelecimento estável não depende de critérios fixados pelos direitos nacionais mas da condição de que esse estabelecimento disponha de meios humanos e técnicos suficientes para exercer uma actividade económica. Por último, considera, que, apesar do seu elevado grau de harmonização o IVA permanece um imposto nacional e que, por conseguinte, a atribuição da qualidade de sujeito passivo depende exclusivamente da legislação interna de cada Estado-Membro. Conclui daí que um estabelecimento estável, embora faça parte integrante de um sujeito dotado de «personalidade jurídica una e indivisível», deve ser considerado um sujeito passivo autónomo, distinto da sua sociedade-mãe.

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 comercialização¹⁶. O artigo 2.º, n.º 1, dessa directiva visa assim todas as entregas de bens e de prestações de serviços efectuadas a título oneroso num Estado-Membro por um sujeito passivo agindo enquanto tal. No presente caso, não é contestado que operações como serviços de consultadoria, de gestão, de formação do pessoal, de tratamento de dados bem como de fornecimento e de gestão de serviços informáticos podem constituir operações tributáveis na acepção do artigo 6.º, n.º 1, da Sexta Directiva, desde que sejam efectuadas a título oneroso por um sujeito passivo¹⁷.

34. Não partilho dos argumentos enunciados por esses intervenientes. Tal como a recorrente, o Governo do Reino Unido e a Comissão das Comunidades Europeias, sou de opinião que os serviços prestados no interior de uma mesma entidade jurídica não são susceptíveis de constituir prestações de serviços sujeitas a IVA, mesmo se o seu custo for objecto de uma repartição entre os diferentes estabelecimentos estáveis. Fundamento esta análise nos argumentos desenvolvidos a seguir.

36. Esta vocação da Sexta Directiva exprime-se também no seu artigo 4.º, n.º 1, que define um sujeito passivo como «qualquer pessoa» que realiza, de um modo independente e qualquer que seja o lugar, uma actividade económica, independentemente dos objectivos que prossegue ou dos resultados da sua actividade. Assim, 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 jurídica¹⁸.

35. É certo que é ponto assente que o âmbito de aplicação do IVA está concebido

16 — V. acórdão de 15 de Junho de 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (348/87, Colect., p. 1737, n.º 10).

17 — V., neste sentido, acórdão de 14 de Novembro de 2000, *Floridiene e Berginvest* (C-142/99, Colect., p. I-9567, n.º 19).

18 — V., a propósito de uma sociedade civil de direito neerlandês, acórdão de 27 de Janeiro de 2000, *Heerma* (C-23/98, Colect., p. I-419, n.º 8).

37. Pode também ser deduzido desses elementos que a existência de uma operação tributável a título de IVA é uma realidade objectiva, uma vez que não depende dos objectivos prosseguidos pelo seu autor nem dos resultados dessa operação. Também não deve ser sujeita a critérios relativos à forma especial ou aos efeitos jurídicos de um acordo entre o prestador de um serviço e o seu beneficiário que podem variar de um Estado-Membro para outro. Foi, assim, decidido, como recorda o Governo italiano, que a existência de uma prestação de serviços a título oneroso não depende do carácter executório das obrigações que incumbem ao prestador, de modo que há uma relação jurídica na aceção do acórdão Tolsma, já referido, mesmo se a obrigação do referido prestador não for susceptível de execução coerciva¹⁹.

38. Não creio que, por essa razão, 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, como defendem os Governos italiano e português. 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.

39. Quanto ao primeiro ponto, deve ser recordado que, na Sexta Directiva, o conceito de independência, referido no artigo 4.º, n.º 1, desta directiva, que condiciona a qualidade de sujeito passivo, é apenas objecto de uma definição negativa no n.º 4, primeiro parágrafo, do mesmo artigo. Nos termos dessa definição, não há independência quando existe uma relação de subordinação comparável à criada por um contrato de trabalho entre um assalariado e o seu empregador. Essa disposição refere três critérios relativos à existência de uma situação de dependência nas condições de trabalho e de remuneração bem como em matéria de responsabilidade.

40. Em aplicação desses critérios, o Tribunal de Justiça decidiu que os notários e os oficiais de justiça exercem as suas actividades de forma independente uma vez que trabalham por sua própria conta e sob a sua própria responsabilidade, determinam livremente as modalidades de execução do seu trabalho e recebem eles próprios os emolumentos que constituem os seus rendimentos²⁰. Decidiu também que a actividade realizada em Espanha pelos cobradores nomeados pelas colectividades locais para cobrar os impostos devia ser considerada uma actividade económica exercida a título independente e sujeita a IVA²¹. Considerou, nomeadamente, que não existia um vínculo de subordinação relativamente às condições de remuneração, «uma vez que [esses] cobradores [suportavam] o risco económico

19 — V. acórdão *Town and County Factors*, já referido (n.º 21), a propósito da questão de saber se os serviços a título oneroso devem ser sujeitos a IVA quando o prestador só se obriga moralmente a prestar os referidos serviços.

20 — V. acórdão de 26 de Março de 1987, *Comissão/Paises Baixos* (235/85, *Colect.*, p. 1471, n.º 14).

21 — V. acórdão de 25 de Julho de 1991, *Ayuntamiento de Sevilla* (C-202/90, *Colect.*, p. 1-4247, n.ºs 11 a 15).

da sua actividade, na medida em que o lucro que daí retiram depende não apenas do montante dos impostos cobrados, mas também das despesas ligadas à organização dos recursos humanos e em material da sua actividade»²².

41. Foi a partir desses mesmos critérios que, no acórdão Heerma, já referido, o Tribunal de Justiça decidiu que o interessado tinha a qualidade de sujeito passivo. Tratava-se de determinar se a locação de um bem imóvel a uma sociedade civil de direito neerlandês por um sócio da referida sociedade constituía uma operação sujeita a IVA. O Governo neerlandês defendia que J. Heerma não podia ser considerado um sujeito passivo na acepção do artigo 4.º, n.º 1 da Sexta Directiva, por a locação em causa se limitar a uma operação em circuito fechado, uma vez que o arrendatário, na sua qualidade de sócio era co-responsável pelo cumprimento das obrigações do arrendamento pela sociedade locatária.

42. O Tribunal de Justiça considerou que não existiam, entre J. Heerma e a sociedade locatária, vínculos de subordinação análogos aos mencionados no artigo 4.º, n.º 4, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva. Segundo o Tribunal de Justiça, J. Heerma, ao arrendar um bem material à sociedade, agiu em seu nome, por sua própria conta, e sob a sua própria responsabilidade, ainda que seja ao mesmo tempo gerente da sociedade locatária. Considerou ainda que essa sociedade de direito civil neerlandês, embora desprovida

de personalidade jurídica, gozava da independência de facto de uma sociedade e realiza as suas actividades económicas de forma independente, de modo que, em relação ao exercício destas, era ela que se encontrava sujeita a IVA²³.

43. Tendo em conta esses critérios e a sua aplicação pela jurisprudência, parece-me dificilmente imaginável que, no interior da mesma entidade jurídica, um estabelecimento estável possa dispor de suficiente autonomia para agir por sua própria conta, sob a sua própria responsabilidade e suportando sozinho os riscos económicos das suas actividades. É certo, como referiu o Governo português, a qualidade de sujeito passivo não está sujeita à condição de a empresa dispor de personalidade jurídica. No entanto, este argumento não parece determinante no nosso caso. Com efeito, trata-se de apreciar se um estabelecimento estável, que faz parte integrante de uma entidade jurídica que possui personalidade jurídica, pode aparecer perante essa entidade como independente na acepção do artigo 4.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, e ser equiparado a qualquer outro estabelecimento sujeito a IVA ao qual a sociedade-mãe preste serviços. Parece-me que, neste caso, a ausência de personalidade jurídica própria do estabelecimento secundário constitui um obstáculo à sua faculdade de agir de forma autónoma.

22 — *Ibidem*, n.º 13.

23 — V. acórdão Heerma, já referido (n.º 8).

44. Em minha opinião, uma confirmação desta análise pode ser encontrada no acórdão DFDS, já referido, no qual o Tribunal de Justiça aborda a questão do conceito de independência a propósito das relações entre uma sociedade de direito dinamarquês que exerce actividades de agência de viagens e a sua filial inglesa. O Tribunal de Justiça considerou que essas sociedades não eram independentes, apesar de a filial ter a sua própria personalidade jurídica e ser proprietária das suas instalações, uma vez que resultava das indicações contidas no despacho de reenvio, nomeadamente da detenção pela DFDS da totalidade do capital social da referida filial e das diversas obrigações contratuais impostas pela referida sociedade, que a filial agia como um simples auxiliar desta última²⁴.

45. 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. Como indica a Comissão, as operações efectuadas no interior de um grupo entre uma sociedade-mãe e um estabelecimento secundário que não está registado no Estado do estabelecimento como uma entidade jurídica distinta criada em conformidade com o direito desse Estado

não deveriam, em princípio, constituir prestações sujeitas a IVA²⁵.

46. As relações entre a sociedade-mãe e uma sucursal como o FCE IT podem também constituir uma boa ilustração deste princípio. Por definição, a segunda apenas constitui um simples local de exploração, desprovido de personalidade jurídica. Sublinho que não exerce as suas actividades por sua própria conta mas enquanto emanação da instituição de crédito que, graças ao consentimento obtido no seu Estado de origem, dispõe por força da Directiva 2000/12, do direito de exercer as suas actividades num Estado-Membro através de uma sucursal²⁶. Esta última também não tem património próprio²⁷. Do mesmo modo, se examinarmos o critério da responsabilidade, não se pode ainda deixar de verificar que não é a própria sucursal a suportar os riscos ligados ao

25 — Esta posição da Comissão encontra-se também enunciada na apresentação da proposta de directiva do Conselho relativa à alteração da Directiva 77/388/CEE no que respeita ao lugar das prestações de serviços [COM(2003) 822 final], visto que propôs ao Conselho que acrescentasse ao artigo 6.º desta directiva o seguinte n.º 6:

«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.»

Podem ter interesse referir que o Comité Económico e Social Europeu, no seu parecer sobre essa proposta, apresenta esse ponto não como uma alteração da Sexta Directiva mas sim como um lembrem da forma pela qual esta devia ser aplicada [Parecer do Conselho 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» COM(2003) 822 final — 2003/0329 CNS (JO 2004, C 117, p. 15)].

26 — A harmonização das condições de autorização e de controlo prudencial para o acesso à actividade de instituição de crédito e seu exercício visa permitir a qualquer instituição de crédito autorizada e supervisionada pelas autoridades competentes de um Estado-Membro as actividades abrangidas por essa autorização no território de um outro Estado-Membro através do estabelecimento de uma sucursal ou por meio de prestação de serviços (v. décimo quarto considerando e artigo 18.º da Directiva 2000/12).

27 — Segundo o artigo 13.º da Directiva 2000/12, o Estado-Membro de acolhimento não pode exigir que uma sucursal de uma instituição de crédito autorizada disponha de um capital de dotação.

24 — V. acórdão DFDS, já referido, (n.º 26).

exercício da actividade da instituição de crédito, como, por exemplo, a falta de reembolso de um empréstimo por um cliente. É a instituição de crédito, no seu conjunto, que suporta esse risco e que constitui, por isso, o objecto de um controlo da sua solidez financeira e da sua solvabilidade no seu Estado-Membro de origem.

47. Os serviços prestados pela sociedade-mãe a esse estabelecimento devem, assim, ser analisados, em minha opinião, como prestações que a empresa decidiu, no âmbito da sua política interna, realizar através dos seus trabalhadores para os seus diferentes centros de exploração. A circunstância de o centro de exploração em questão se situar noutro Estado-Membro não põe em causa o facto de se tratar de serviços efectuados por uma empresa com o seu próprio pessoal e para as suas próprias necessidades.

48. Esta última afirmação leva-nos a analisar o segundo ponto, em relação ao qual estamos em desacordo com os Governos italiano e português. Contrariamente a esses Governos, não creio que um estabelecimento estável, na acepção do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva, constitua um sujeito passivo autónomo, distinto da sua sociedade-mãe não residente.

49. O artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva interpretado em conjugação com o sétimo considerando desta mesma directiva, visa instaurar um critério geral de ligação das

prestações de serviços a fim de evitar conflitos de competência entre Estados-Membros bem como os casos de dupla tributação ou ausência de tributação do IVA. Segundo o artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva, tal como foi interpretado pela jurisprudência, uma prestação de serviço deve ser cobrada no lugar onde o prestador fixou a sede da sua actividade económica, salvo se esse critério de ligação não conduzir a uma solução racional do ponto de vista fiscal ou criar um conflito com outro Estado-Membro²⁸. O Tribunal de Justiça concluiu daí que a ligação de uma prestação de serviços a um estabelecimento da empresa diferente da sua sede só entra em linha de conta se o estabelecimento apresentar um nível suficiente de permanência e uma estrutura apta, do ponto de vista do equipamento humano e técnico, para efectuar a prestação em causa²⁹.

50. Assim, a ligação da prestação de serviços a esse estabelecimento estável visa simplesmente respeitar o princípio essencial do sistema comum do IVA segundo o qual este deve ser aplicado aderindo o melhor possível à realidade económica³⁰. Por conseguinte, a aplicação do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva tem, por objectivo proceder a uma localização da operação tributável quando revestir um carácter transfronteiriço, devido ao interesse financeiro que representa a cobrança do IVA pelos Estados-Membros e as divergências que podem ainda existir nas suas legislações respectivas em relação aos impostos e às isenções.

28 — V. acórdãos Berkholz, já referido (n.º 17), de 2 de Maio de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Colect., p. I-2395, n.º 16), assim como os acórdãos já referidos, ARO Lease (n.º 15), DFDS (n.º 19) e Lease Plan Luxembourg (n.º 24).

29 — V. jurisprudência referida na nota 11.

30 — V., neste sentido, acórdão DFDS, já referido (n.º 23).

51. Por essa razão, a circunstância de um estabelecimento estável comportar assim, de modo duradouro, um conjunto de meios humanos e materiais que permitem a realização das prestações de serviços aos clientes da empresa não justifica, em minha opinião, considerar que exerce essas actividades de modo independente da sua sociedade-mãe, na acepção do artigo 4.º, n.ºs 1 e 4, da Sexta Directiva e que deva ser considerado um sujeito passivo distinto.

52. Esta tese do Governo português é contrariada pelo acórdão DFDS, já referido, do qual resulta claramente que um estabelecimento estável é, por natureza, um estabelecimento secundário que não goza de um estatuto independente em relação à sua sociedade-mãe³¹. Essa análise, feita a propósito de uma filial que, ao possuir a sua própria personalidade jurídica, constituía, desse modo, uma entidade jurídica distinta da sua sociedade-mãe mas, de facto, agia como um simples auxiliar desta última, parece-me impor-se, por maioria de razão, no caso de um estabelecimento estável, desprovido de personalidade jurídica própria e que constitui simplesmente um local de exploração.

53. Admitir a tese defendida pelo Governo português teria por consequência, como salienta o Governo do Reino Unido, que as disposições do artigo 9.º, n.º 1, seriam desprovidas de utilidade. Com efeito, se o próprio estabelecimento estável fosse um sujeito autónomo, distinto da sua sociedade-mãe, seria suficiente a aplicação das dispo-

sições do artigo 22.º da Sexta Directiva, por força das quais qualquer sujeito passivo deve estar registado junto do Estado no qual exerce as suas actividades.

54. O artigo 1.º da Directiva 79/1072³² parece-me confirmar essa análise. Em minha opinião, resulta desta disposição que 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 autónomo³³.

55. Resulta também do conjunto dessas considerações que, como defendeu o Governo do Reino Unido na audiência, uma mesma entidade jurídica só pode constituir um único sujeito passivo.

32 — Recordo que esse artigo dispõe: «Para efeitos do disposto na presente directiva, entende-se por sujeito passivo não estabelecido no território do país o sujeito passivo referido no n.º 1 do artigo 4.º da [Sexta Directiva] que [...] não tinha nesse país nem a sede da sua actividade económica nem um estabelecimento estável a partir do qual fossem efectuadas as operações [...]»

33 — A Comissão refere, e esse respeito, que a República Italiana foi objecto de um processo por incumprimento porque a legislação desse Estado-Membro exige que a empresa que dispõe de um estabelecimento estável em Itália seja registada de novo nesse Estado para as operações que aí efectue directamente do estrangeiro (n.º 21 das suas observações escritas).

31 — V. o referido acórdão (n.º 25).

56. Encontro um primeiro elemento de confirmação dessa análise no artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Directiva, segundo o qual, sem prejuízo da consulta do comité do IVA prevista no artigo 29.º, cada Estado-Membro pode considerar como um único sujeito passivo as pessoas estabelecidas no território do país que, sejam independentes do ponto de vista jurídico, mas se encontrem estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização. Como indica o Governo do Reino Unido, esta disposição pode ser entendida, *a contrario*, no sentido de que uma mesma entidade jurídica só pode representar um único sujeito passivo.

57. A mesma análise encontra-se ainda confirmada com a presença, na Sexta Directiva, de várias disposições que dizem respeito a situações nas quais um sujeito passivo efectua entregas de bens ou presta serviços para os fins da sua própria empresa. A este respeito, deve-se citar, o artigo 28.º A, n.º 5, alínea b), nos termos do qual é equiparado a uma entrega de bens a título oneroso «a transferência por um sujeito passivo de um bem da sua empresa com destino a um Estado-Membro». Estou mais inclinado, como a Comissão e contrariamente ao Governo português, a pensar que o facto de o legislador ter introduzido essa disposição demonstra, *a contrario*, que essa transferência não constitui, em princípio, uma entrega de bens a título oneroso.

58. A mesma observação pode ser feita em relação às prestações de serviços, visto que,

nos termos do artigo 6.º, n.º 3, da Sexta Directiva os Estados-Membros, a fim de evitar distorções de concorrência, e sem prejuízo da consulta do comité do IVA, podem equiparar a uma prestação de serviços efectuada a título oneroso a execução, por um sujeito passivo, de um serviço, para os fins da própria empresa, sempre que a execução desse serviço, efectuado por outro sujeito passivo, não confira direito à dedução total do IVA.

59. Esta disposição visa a situação em que, como no caso em apreço, uma empresa exerce actividades isentas de IVA. O exercício de actividades isentas implica que o custo das prestações que a empresa presta aos seus clientes não seja aumentado por esse imposto e que esta não pode pedir o reembolso do IVA que pagou de início pelo exercício das referidas actividades. Neste caso, o legislador previu assim, no artigo 6.º, n.º 3, da Sexta Directiva que um Estado-Membro pode, sem prejuízo de consulta ao comité do IVA, decidir que as prestações de serviços efectuadas por uma empresa para os fins de um estabelecimento estável são sujeitas a IVA a fim de evitar as distorções da concorrência, pois, se a empresa tivesse adquirido esses serviços junto de outro sujeito passivo, não teria podido repercutir o imposto nos seus próprios clientes.

60. O facto de a Sexta Directiva conter várias disposições que prevêm expressamente em que condições as prestações de serviços efectuadas por um sujeito passivo

para os seus fins profissionais ou privados são equiparáveis a prestações de serviços a título oneroso tende a confirmar, em minha opinião, que fora destes casos especiais, essas prestações não constituem operações tributáveis nesse imposto.

61. Por último, também não creio que as condições de tributação de lucros realizados no Estado de estabelecimento por intermédio de um estabelecimento estável, previstas no artigo 7.º, do modelo de convenção OCDE, possam pôr em causa essa análise. Essas regras aplicáveis em matéria de fiscalidade directa não apresentam um carácter pertinente na aplicação do sistema comum do IVA. Sabemos 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 noutro Estado-Membro. Os Estados podem também prever a tributação das sociedades que exercem uma actividade no seu território por intermédio de um estabelecimento estável.

62. O artigo 7.º, n.º 2, do modelo de convenção OCDE, cujos termos são retomados no artigo 4.º, n.º 2, da convenção 90/436/CEE, adoptada pelos Estados-Membros em aplicação do artigo 293.º CE³⁴, tem por objectivo repartir convencionalmente a competência fiscal dos Estados signatários com o

fim de evitar uma dupla tributação dos lucros das empresas quando estas exercem actividades internacionais. Segundo o sistema previsto no n.º 1 desse artigo, o Estado de residência tributa todos os lucros desta, excepto quando a empresa exerce as suas actividades noutro Estado signatário por intermédio de um estabelecimento estável³⁵. Nesta situação, a permanência do estabelecimento secundário no território do Estado de acolhimento permite ligar esse estabelecimento à soberania fiscal desse Estado. Os lucros que a empresa obteve por intermédio desse estabelecimento estável são, assim, tributados pelo Estado no qual ele se situa. Segundo o artigo 7.º, n.º 2, do modelo de convenção OCDE, são tributados ao referido estabelecimento estável os lucros que teria podido realizar se tivesse constituído «uma empresa distinta [...] tratasse com absoluta independência com a empresa de que constitui estabelecimento estável».

63. Como resulta dos termos dessa disposição, esta só se aplica quando o estabelecimento secundário não constitui uma empresa distinta que trate com total independência em relação à sociedade-mãe. Logo, a referida disposição visa imputar a esse estabelecimento estável a parte dos lucros que a empresa realizou por seu intermédio como se o referido estabeleci-

34 — Convenção relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correcção de lucros entre empresas associadas (JO 1990, L 225, p. 10).

35 — O conceito de «estabelecimento estável» no modelo de convenção OCDE está definido no artigo 5.º deste. Nos termos dessa disposição, esse conceito designa uma instalação fixa, de negócios, por intermédio da qual uma empresa exerce toda ou parte da sua actividade. Compreende uma sede de direcção, uma sucursal, um escritório, uma fábrica, uma oficina, etc.

mento estável tivesse sido uma empresa autónoma fictícia. Todavia, 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.

64. Com efeito, por um lado, esse sistema assenta em conceitos harmonizados a nível comunitário, tal como o conceito de sujeito passivo, cuja definição não pode variar em função das disposições nacionais em matéria de tributação directa dos lucros, sem pôr em causa a finalidade da Sexta Directiva. Por outro, o princípio de «arm's length», previsto no artigo 7.º, n.º 2, do modelo de convenção OCDE, assenta numa ficção jurídica, uma vez que consiste em tratar o estabelecimento estável como se fosse uma empresa independente embora não o seja. Ora, no sistema comum do IVA, a tomada em consideração da realidade económica constitui um critério fundamental³⁶. É, nomeadamente, por força deste princípio que a base de tributação para a aplicação deste imposto deve ser correspondente ao que foi realmente recebido em contrapartida do serviço prestado e não a um valor determinado em função de critérios objectivos³⁷. Logo, seria contrário a esse sistema tomar-se como base uma ficção

jurídica e tratar uma operação interna como se fosse uma operação realizada entre duas entidades independentes.

65. No mesmo sentido, também não creio que a imputação do custo dos serviços em causa nos lucros realizados no Estado-Membro de acolhimento por intermédio do estabelecimento estável possa demonstrar a existência de uma relação jurídica na acepção da jurisprudência em matéria de IVA. Esta imputação do custo desses serviços na parte dos lucros da empresa atribuída ao seu estabelecimento estável é a contrapartida lógica e equitativa dessa repartição dos benefícios para os Estados a quem diz respeito. Trata-se de repartir também, entre os Estados, as despesas gerais efectuadas pela empresa para o exercício dessas actividades. Assim, o artigo 7.º, n.º 3, do modelo de convenção OCDE dispõe que, para determinar os lucros de um estabelecimento estável, podem ser deduzidas as despesas efectuadas no exercício das actividades realizadas por este último, incluindo as despesas de direcção e os gastos gerais de administração efectuados, seja no Estado onde se situa esse estabelecimento estável, seja num outro Estado. A imputação ao estabelecimento estável do custo de serviços que lhe foram prestados resulta, assim, simplesmente do cálculo dos lucros tributáveis no Estado do estabelecimento e também não demonstra que esse estabelecimento constitui uma entidade independente da sua sociedade-mãe.

66. A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, qual poderá ser a pertinência de um «cost sharing agreement». Não

36 — V. acórdão DFDS, já referido (n.º 23).

37 — V. acórdãos de 23 de Novembro de 1988, *Naturally Yours Cosmetics* (230/87, Colect., p. 6365, n.º 16), de 2 de Junho de 1994, *Empire Stores* (C-33/93, Colect., p. I-2329, n.º 18), de 22 de Outubro de 1998, *Madgett e Baldwin* (C-308/96, Colect., p. I-6229, n.º 40), e de 3 de Julho de 2001, *Bertelsmann* (C-380/99, Colect., p. I-5163, n.º 22).

apresenta nenhum elemento preciso sobre o âmbito desta expressão nas circunstâncias do litígio no processo principal e, em especial, o acordo descrito pelo termo «agreement». De qualquer modo, 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.

67. Por último, como recordou o Governo do Reino Unido na audiência, é preciso que o sistema comum do IVA, tendo em conta as consequências financeiras que pode ter para os operadores económicos, seja seguro e que a sua aplicação seja previsível. O critério da personalidade jurídica própria de um estabelecimento secundário parece susceptível de satisfazer essas exigências. Permite às sociedades de um Estado-Membro que desejam exercer as suas actividades noutro Estado-Membro saber que os serviços trocados com o seu estabelecimento secundário não serão, em princípio, sujeitos a IVA se decidirem exercer o seu direito de estabelecimento por intermédio de um estabelecimento estável e não de uma sociedade registada enquanto entidade jurídica distinta conforme a regulamentação do Estado de acolhimento.

68. Tendo em vista todas estas considerações, proponho ao Tribunal de Justiça que

responda à primeira questão prejudicial que os artigos 2.º, n.º 1, e 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que, salvo as excepções previstas pela Sexta Directiva, as prestações de serviços efectuadas por uma sociedade-mãe não residente a um estabelecimento secundário noutro Estado-Membro, não registado nesse Estado como entidade jurídica distinta e que constitui um estabelecimento estável, na acepção desta última disposição, não são susceptíveis de constituir operações tributáveis em IVA, mesmo quando o custo desses serviços tenha sido objecto de imputação a esse estabelecimento.

C — Quanto à segunda questão prejudicial

69. A segunda questão prejudicial deve ser interpretada no sentido de que o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se, e sendo caso disso em que medida, a imputação do custo desses serviços a esse estabelecimento secundário pode ser considerada como uma contrapartida, na acepção do artigo 2.º da Sexta Directiva, qualquer que seja o nível da imputação e independentemente da procura de um lucro comercial.

70. Esta questão só tem utilidade para a decisão da causa principal se admitirmos que esses serviços estão sujeitos ao IVA. Na medida em que propus ao Tribunal de Justiça que decida no sentido de que esses

serviços não são susceptíveis de constituir prestações tributáveis a título de IVA, a questão de saber se, e em que medida, a imputação das despesas confere um carácter oneroso à operação não se coloca. Logo, sou de opinião que não há que analisar esta questão.

sociedades residentes e não residentes, constituiria uma restrição à liberdade de estabelecimento que nenhum interesse geral poderia justificar, visto que a referida prática seria contrária à Sexta Directiva.

D — *Quanto à terceira questão prejudicial*

71. Através da sua terceira questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em suma, se a prática de um Estado-Membro que sujeita a IVA os serviços prestados a um estabelecimento estável por uma sociedade-mãe que tem a sua sede noutra Estado-Membro é contrária ao princípio da liberdade de estabelecimento consagrado no artigo 43.º CE.

72. A recorrente, o Governo do Reino Unido e a Comissão propõem que se responda afirmativamente a esta questão. Estas partes defendem que essa prática constitui uma discriminação contrária ao Tratado CE se, como parece ser o que se passa no presente caso, visar os estabelecimentos estáveis de sociedades não residentes e não os de sociedades nacionais. Referem também que, mesmo se essa prática fosse aplicada indistintamente aos estabelecimentos estáveis de

73. Os Governos italiano e português defendem que, quanto a eles, essa prática não é contrária ao Tratado, visto que defenderam a tese segundo a qual essa prática está em conformidade com a Sexta Directiva.

74. Pela minha parte, tenho a maior das dúvidas quanto à admissibilidade desta questão prejudicial. Com efeito, não vejo qual é o seu interesse para a decisão da causa principal. Contrariamente à fiscalidade directa, o IVA é objecto de harmonização comunitária através, nomeadamente, da Sexta Directiva. Sempre que se verifique que uma legislação ou uma prática nacional é contrária a esta directiva, não é necessário analisar, além disso, se é contrária às liberdades fundamentais previstas no Tratado, tal como a liberdade de estabelecimento. Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio não indicou por que razões se teria de analisar esta questão.

75. Por conseguinte, considero, que não há que responder à terceira questão prejudicial.

V — Conclusão

76. Tendo em conta as considerações precedentes, proponho ao Tribunal de Justiça que responda às questões prejudiciais colocadas pela Corte suprema di cassazione do seguinte modo:

«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 — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, devem ser interpretados no sentido de que, salvo as excepções previstas por esta directiva, as prestações de serviços efectuadas pela sociedade-mãe não residente a um estabelecimento secundário noutro Estado-Membro, não registado nesse Estado como entidade jurídica distinta e que constitui um estabelecimento estável, na acepção desta última disposição, não são susceptíveis de constituir operações tributáveis em IVA, mesmo quando o custo desses serviços tenha sido objecto de imputação a esse estabelecimento.»