



Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
JULIANE KOKOTT
de 14 de novembro de 2019¹

Processo C-547/18

Dong Yang Electronics Sp. z o.o.
contra
Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

[pedido de decisão prejudicial do Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal Administrativo da Província de Wrocław, Polónia)]

«Reenvio prejudicial — Direito fiscal — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Prestações de serviços — Local da prestação de serviços — Conceito de estabelecimento estável na aceção do artigo 44.º da Diretiva IVA 2006/112/CE — Filial (com sede num Estado-Membro) de uma sociedade-mãe com sede num Estado terceiro»

I. Introdução

1. No presente pedido de decisão prejudicial, é submetida ao Tribunal de Justiça a questão de saber qual é o local de uma prestação de serviços, no âmbito da legislação relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»). Esse local determina qual o Estado que tem o poder de tributação.
2. Na origem do pedido de decisão prejudicial, está o facto de uma sociedade coreana ter encarregado uma sociedade polaca de uma prestação de serviços de montagem. Uma vez que essa prestação foi efetuada pela filial polaca da sociedade coreana, coloca-se a questão de saber se a prestação de serviços foi efetuada em relação à cliente coreana ou à filial polaca como estabelecimento estável da cliente. Se se tratar deste último caso, o lugar da prestação é na Polónia e seria devido IVA na Polónia, que o prestador deveria ter cobrado e pago, o que não ocorreu.
3. Há que observar que o presente processo «apenas» diz respeito ao tratamento fiscal correto em sede de IVA e não ao montante das receitas fiscais (polacas). No caso de as prestações de serviços serem efetuadas a um estabelecimento estável na Polónia, a cliente coreana poderia sem dúvida ter procedido à correspondente dedução desse IVA. Os produtos fabricados são vendidos no mercado europeu, sujeitos a tributação, a partir da Polónia. Em qualquer caso, o IVA não constitui um encargo da cliente coreana nem conduz a um aumento das receitas fiscais polacas.
4. Todavia, a questão é relevante, porque o prestador, consoante a filial possa ser considerada estabelecimento estável da sociedade-mãe ou não, deve pagar ou não IVA na Polónia. Esta questão pode mesmo afetar a sobrevivência, do prestador, quando não consegue cobrar posteriormente o imposto sobre o volume de negócios junto do seu cocontratante.

¹ Língua original: alemão.

5. É certo que o Tribunal de Justiça já se pronunciou muitas vezes no passado sobre a questão de saber se existe um estabelecimento estável na aceção da legislação relativa ao IVA. No entanto, não se encontra uma afirmação inequívoca quanto à consideração de uma filial como estabelecimento estável da sociedade-mãe. No Acórdão DFDS², o Tribunal de Justiça tendeu primeiro a considerar uma filial igualmente estabelecimento estável. Mas no Acórdão Daimler³ distanciou-se novamente dessa posição. No processo Welmory⁴, por fim, o Tribunal de Justiça absteve-se de dar uma resposta. É tempo de o Tribunal de Justiça responder com clareza a esta questão.

II. Quadro jurídico

A. Direito da União

6. O quadro jurídico de direito da União no presente processo é constituído pela Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado⁵ (a seguir: «Diretiva IVA»).

7. O artigo 44.º da Diretiva IVA⁶ dispõe:

«O lugar das prestações de serviços efetuadas a um sujeito passivo agindo nessa qualidade é o lugar onde esse sujeito passivo tem a sede da sua atividade económica. Todavia, se esses serviços forem prestados a um estabelecimento estável do sujeito passivo situado num lugar diferente daquele onde este tem a sede da sua atividade económica, o lugar das prestações desses serviços é o lugar onde está situado o estabelecimento estável. Na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar das prestações dos serviços é o lugar onde o sujeito passivo destinatário tem domicílio ou residência habitual.»

8. Para efeitos de interpretação do artigo 44.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112, o artigo 11.º, n.º 1, do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Regulamento de Execução») estabelece⁷:

«Para a aplicação do artigo 44.º da Diretiva 2006/112/CE, entende-se por “estabelecimento estável” qualquer estabelecimento, diferente da sede da atividade económica a que se refere o artigo 10.º do presente regulamento, caracterizado por um grau suficiente de permanência e uma estrutura adequada, em termos de recursos humanos e técnicos, que lhe permitam receber e utilizar os serviços que são prestados para as necessidades próprias desse estabelecimento.»

9. O artigo 21.º do Regulamento de Execução contém a seguinte disposição, mais precisa, relativa à relação entre a tributação na sede ou no lugar do estabelecimento estável de um sujeito passivo:

«Quando uma prestação de serviços efetuada a um sujeito passivo, ou a uma pessoa coletiva que não seja sujeito passivo mas seja considerada sujeito passivo, for abrangida pelo artigo 44.º da Diretiva 2006/112/CE e o sujeito passivo estiver estabelecido em mais do que um país, essa prestação é tributável no país onde esse sujeito passivo tem a sede da sua atividade económica.

2 Acórdão de 20 de fevereiro de 1997 (C-260/95, EU:C:1997:77, n.º 26).

3 Acórdão de 25 de outubro de 2012 (C-318/11 e C-319/11, EU:C:2012:666, n.º 47 e segs.).

4 Acórdão de 16 de outubro de 2014 (C-605/12, EU:C:2014:2298).

5 JO 2006, L 347, p. 1.

6 Na versão aqui aplicável do artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços (JO 2008, L 44, p. 11).

7 JO 2011, L 77, p. 1.

Todavia, quando a prestação de serviços for efetuada a um estabelecimento estável do sujeito passivo situado num lugar diferente daquele em que o sujeito passivo tem a sede da sua atividade económica, essa prestação é tributável no lugar do estabelecimento estável que recebe esse serviço e o utiliza para as suas necessidades próprias.

[...]»

10. Os deveres a cumprir pelo prestador para determinar o lugar da prestação de serviços são definidos no artigo 22.º, n.º 1, do Regulamento de Execução:

«Para identificar o estabelecimento estável do destinatário ao qual o serviço é prestado, o prestador analisa a natureza e a utilização do serviço prestado.

Quando a natureza e a utilização do serviço prestado não lhe permitirem identificar o estabelecimento estável ao qual o serviço é prestado, o prestador verifica, em especial, para identificar esse estabelecimento estável, se o contrato, a nota de encomenda e o número de identificação IVA atribuído pelo Estado-Membro do destinatário e comunicado por este último identificam o estabelecimento estável como destinatário do serviço e se o estabelecimento estável é a entidade que paga o serviço.

Quando não for possível determinar, nos termos do primeiro e segundo parágrafo do presente número, o estabelecimento estável do destinatário ao qual o serviço é prestado ou quando os serviços abrangidos pelo artigo 44.º da Diretiva 2006/112/CE forem prestados a um sujeito passivo no âmbito de um contrato que abranja um ou mais serviços utilizados de forma não identificável ou não quantificável, o prestador pode legitimamente considerar que os serviços são prestados no lugar onde o destinatário tem a sede da sua atividade económica.»

B. Direito polaco

11. O artigo 44.º da Diretiva IVA foi transposto na Polónia pelo artigo 28b, n.ºs 1 e 2, da Lei Relativa ao Imposto sobre Bens e Serviços de 11 de março de 2004 (Ustawa o podatku od towarów i usług) que dispõe que, quando os serviços são prestados a um estabelecimento estável de um sujeito passivo situado num local diferente da sua sede ou domicílio, o local da prestação desses serviços é o local onde o estabelecimento estável está situado.

12. O artigo 13.º, n.º 3, da Lei sobre a Liberdade de Exercício de uma Atividade Económica (Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej) de 2 de julho de 2004 dispõe que os estrangeiros que não os enunciados nos n.ºs 1 a 2a apenas têm o direito de se estabelecer e exercer uma atividade económica através de uma sociedade em comandita simples, sociedade em comandita por ações, sociedade de responsabilidade limitada e sociedade por ações, salvo disposição em contrário nos acordos internacionais.

13. Nenhuma dessas disposições em contrário resulta do acordo de comércio livre entre a União Europeia e os seus Estados-Membros, por um lado, e a República da Coreia, por outro⁸. Nesse acordo, a República da Polónia apenas concedeu acesso ao mercado a empresas coreanas mediante a constituição de uma filial sob as formas societárias especificamente indicadas⁹.

⁸ JO 2011, L 127, p. 6.

⁹ V. artigo 7.11, n.º 1, conjugado com o artigo 7.13 e o anexo 7-A2 (JO 2011, L 127, p. 1201 e seg.) do Acordo.

III. Processo principal

14. A Dong Yang Electronics sp. z o.o. — a recorrente no processo principal — (a seguir «Dong Yang») com sede na Polónia, celebrou com a LG Display Co. Ltd. (Coreia) (a seguir «LG Coreia»), com sede na República da Coreia, em 27 de outubro de 2010, um contrato de prestação de serviços de montagem de placas de circuitos impressos a partir de determinados materiais (módulos, componentes) que eram propriedade da LG Coreia.

15. Estes materiais foram entregues à Dong Yang pela LG Display Polska sp. z o.o. (a seguir «LG Polónia Produção»), uma filial da LG Coreia. A Dong Yang entregava igualmente à LG Polónia Produção as placas de circuitos impressos acabadas após a realização da montagem. A Dong Yang, ao combinar com a LG Coreia a quantidade total do material necessário, obtinha informações da LG Polónia Produção sobre a quantidade diária necessária.

16. As relações relevantes para o caso vertente no seio do «grupo LG», que eram desconhecidas da Dong Yang, são apresentadas do seguinte modo.

17. A LG Polónia Produção montava, com base em obrigações contratuais com a LG Coreia, módulos acabados de TFT-LCD a partir de peças que eram propriedade da LG Coreia. A LG Polónia Produção prestava outros serviços à LG Coreia no âmbito do armazenamento e logística no que se refere aos produtos acabados, que eram igualmente propriedade da LG Coreia. Os produtos acabados eram vendidos pela LG Coreia a uma sua outra filial na Polónia, na qual detinha participações de capital (a seguir «LG Polónia Distribuição»), que por sua vez os distribuía no mercado europeu.

18. A LG Coreia, que estava registada na Polónia para efeitos de IVA e tinha um representante fiscal, garantiu à Dong Yang que não mantinha um estabelecimento estável na Polónia, não tinha pessoal contratado, nem dispunha de bens imóveis ou instalações técnicas.

19. Em 2012, a Dong Yang emitiu faturas à LG Coreia, relativas aos seus serviços de montagem, nas quais não foi calculado IVA. Em vez disso, continham a observação: «Valor tributável, artigo 28.ºb, n.º 2, da Lei do IVA». Nas faturas, a LG Coreia, que as pagou, é indicada como sendo a destinatária do serviço.

20. Apesar disso, as autoridades polacas competentes reclamaram à Dong Yang o IVA aplicável aos serviços controvertidos para o ano de 2012. Determinaram que o imposto era devido à taxa normal na Polónia, porque os serviços da Dong Yang foram prestados, de facto, não à sede da LG Coreia na Coreia, mas sim no lugar do seu estabelecimento estável na Polónia, a LG Polónia Produção.

21. Com base nas relações contratuais entre a LG Coreia e a LG Polónia Produção, as autoridades tributárias entenderam que a LG Coreia tinha um estabelecimento estável próprio na Polónia, devido à forma contratual do modelo de negócio correspondente através da «utilização do potencial económico» da LG Polónia Produção. A Dong Yang deveria ter analisado, nos termos do artigo 22.º, n.º 1, do Regulamento de Execução, a utilização dos serviços por si prestados, em vez de confiar nas declarações da LG Coreia. Poderia assim ter-se apercebido de que o beneficiário real dos seus serviços era a LG Polónia Produção.

22. No seu recurso, a Dong Yang pede a anulação do aviso de liquidação do imposto. Alega que não estão reunidas as condições de existência de um estabelecimento estável na aceção do artigo 44.º da Diretiva IVA e do artigo 11.º, n.º 1, do Regulamento de Execução.

IV. Pedido de decisão prejudicial e tramitação processual no Tribunal de Justiça

23. Por Decisão de 6 de junho de 2018, o Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal Administrativo da Província de Wrocław, Polónia) decidiu submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia, ao abrigo do artigo 267.º TFUE, as seguintes questões prejudiciais:

- «1) Pode inferir-se do simples facto de uma sociedade com sede fora do território da União Europeia ter uma filial no território da Polónia que existe um estabelecimento estável na Polónia, onde desenvolve uma atividade económica, na aceção do artigo 44.º da Diretiva [IVA] e do artigo 11.º, n.º 1, do Regulamento de Execução [...]?
- 2) Em caso de resposta negativa à primeira questão, está um operador terceiro obrigado a analisar as relações contratuais entre uma sociedade com sede fora do território da União Europeia e a sua filial, a fim de determinar se existe um estabelecimento estável na Polónia onde a primeira sociedade desenvolve uma atividade económica?»

24. No quadro do processo perante o Tribunal de Justiça, a Dong Yang, a autoridade tributária polaca, a República da Polónia, o Reino Unido e a Comissão apresentaram observações escritas e participaram na audiência de 5 de setembro de 2019.

V. Apreciação jurídica

A. Interpretação das questões prejudiciais

25. Antes de mais, há que procurar o sentido preciso das questões do órgão jurisdicional de reenvio.

26. A primeira questão tem expressamente por objeto saber se o simples facto de uma sociedade-mãe de um Estado terceiro ter uma filial polaca (no caso vertente, a LG Polónia Produção) implica que ela, a sociedade-mãe da Coreia, dispõe de um estabelecimento estável na Polónia na aceção do artigo 44.º da Diretiva IVA.

27. Do despacho de reenvio resulta, todavia, que o órgão jurisdicional de reenvio também pretende saber, em caso de resposta negativa à questão, quais os outros critérios que devem ser relevantes para averiguar se uma filial (a LG Polónia Produção) constitui um estabelecimento estável da sociedade-mãe (LG Coreia). Só existe um dever de análise das relações contratuais referidas na segunda questão prejudicial no caso de essas relações contratuais serem relevantes para averiguar a existência de um estabelecimento estável. Para além disso, o órgão jurisdicional de reenvio refere expressamente, no início da fundamentação das questões prejudiciais, que se interroga sobre a interpretação correta do artigo 44.º da Diretiva IVA, para determinar o local da prestação dos serviços da Dong Yang à LG Coreia.

28. Em conclusão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, por conseguinte, com as suas duas questões prejudiciais, por um lado, se uma filial constitui desde logo, enquanto tal, um estabelecimento estável da sociedade-mãe (a esse respeito, v. a parte B). Por outro, pretende saber se, em caso de resposta negativa à primeira questão, existem outros critérios segundo os quais uma filial deve ser considerada um estabelecimento estável da sociedade-mãe (a esse respeito, v. a parte C). No caso de tais critérios existirem, o órgão jurisdicional de reenvio coloca ainda a questão de saber o que o prestador de serviços deve analisar a fim de apurar se uma filial constitui tal estabelecimento estável (a esse respeito, v. a parte D).

B. Filial como estabelecimento estável da sociedade-mãe?

29. Da redação da Diretiva IVA resulta desde logo que uma filial dependente, mas juridicamente autónoma, não pode ser considerada simultaneamente estabelecimento estável da sua sociedade-mãe. O artigo 44.º da Diretiva IVA menciona designadamente *um* sujeito passivo que tem a sede da sua atividade económica num lugar, e um estabelecimento estável noutra lugar. Uma sociedade-mãe e uma filial, no entanto, não constituem um sujeito passivo, mas sim dois sujeitos passivos.

30. É certo que o artigo 11.º da Diretiva IVA permite aos Estados-Membros, em determinadas circunstâncias, considerar vários sujeitos passivos que estejam estreitamente vinculados entre si «um sujeito passivo» (o chamado grupo de IVA). Todavia, essa possibilidade limita-se ao território do respetivo Estado-Membro («as pessoas estabelecidas no território»). Sendo incontroverso que a LG Coreia tem sede na Coreia do Sul, está excluído à partida que constitua com a sua filial na Polónia um grupo de IVA.

31. Os outros critérios materiais do artigo 44.º da Diretiva IVA, que são concretizados mais precisamente no artigo 11.º, n.º 1, do Regulamento de Execução, também não permitem concluir que a simples vinculação de direito societário a outro sujeito passivo possa implicar desde logo um estabelecimento estável da sociedade-mãe.

32. O artigo 11.º, n.º 1, do Regulamento de Execução refere nesse contexto critérios como o grau suficiente de permanência do estabelecimento e uma estrutura que lhe permitam receber e utilizar serviços. Todos esses são critérios que não referem nenhum tipo de vinculação de direito societário e, por conseguinte, apenas podem dizer respeito ao estabelecimento estável de *um* sujeito passivo que tenha a sua sede noutra lugar.

33. Assim, o artigo 11.º, n.º 1, do Regulamento de Execução só responde à questão de saber se a infraestrutura existente de um sujeito passivo num local diferente do da sua sede já é suficiente para constituir um estabelecimento estável. Ao contrário do que sustenta a República da Polónia, o artigo 11.º, n.º 1, do Regulamento de Execução não é pertinente para a questão a decidir no presente processo, de saber se a infraestrutura de *outro* sujeito passivo (e portanto a respetiva sede) pode igualmente constituir um estabelecimento estável de um sujeito passivo *distinto*.

34. Por conseguinte, tal como entende a Comissão, a resposta à primeira questão deve ser um claro «não»: da mera circunstância de uma sociedade de um Estado terceiro ter uma filial num Estado-Membro não resulta que essa filial constitua um estabelecimento estável nesse Estado-Membro, na aceção do artigo 44.º, segunda frase, da Diretiva IVA.

C. Existem critérios para averiguar se uma filial pode constituir um estabelecimento estável da sociedade-mãe?

35. Há que esclarecer se existem critérios segundo os quais, excecionalmente, uma filial está tão integrada no grupo de empresas que deve ser considerada não só sujeito passivo distinto mas simultaneamente estabelecimento estável da sociedade-mãe na aceção do artigo 44.º da Diretiva IVA.

36. A esse respeito, há dúvidas de princípio (ponto 1), de modo que, no caso de se confirmar uma prática abusiva, é possível outra apreciação (ponto 2). O Acórdão do Tribunal de Justiça no processo DFDS¹⁰ também não se opõe a essa conclusão (ponto 3).

¹⁰ Acórdão de 20 de fevereiro de 1997 (C-260/95, EU:C:1997:77).

1. Dúvidas de princípio

37. Existem dúvidas de princípio quanto a considerar a sede de uma filial estabelecimento estável da sociedade-mãe. O «conceito jurídico» do estabelecimento estável permite imputar a um sujeito passivo um determinado «comportamento» de um estabelecimento. No entanto, quando o estabelecimento é juridicamente autónomo e, portanto, é também um sujeito passivo distinto, há várias razões para excluir, de maneira geral, a imputação a outra pessoa jurídica.

38. Tal como já se referiu (n.º 29, *supra*), a própria redação do artigo 44.º da Diretiva IVA, conjugado com o artigo 11.º, n.º 1, do Regulamento de Execução, indica que a infraestrutura de outro sujeito passivo (e portanto a sua sede) não pode ser considerada simultaneamente estabelecimento estável de outro sujeito passivo. Do mesmo modo, sustenta-se igualmente que uma pessoa coletiva independente — por exemplo, uma filial — «não pode ser simultaneamente o estabelecimento estável de outra pessoa coletiva»¹¹.

39. Acresce que isso conduziria a conflitos com as disposições relativas à transferência da dívida do imposto (artigo 196.º da Diretiva IVA) e a um grupo de IVA (artigo 11.º da Diretiva IVA).

40. Isso demonstra-se quando uma filial nacional (controlada) celebra, por exemplo, contratos com efeitos jurídico-civis com uma empresa estrangeira que são cumpridos e tributados na sede da filial. Se a filial for considerada estabelecimento estável da sociedade-mãe, o IVA não é devido pela filial no território nacional, nos termos do artigo 196.º da Diretiva IVA, mas sim pela sociedade-mãe. Isso também é válido quando a sociedade-mãe tem sede num Estado terceiro, como no caso em apreço.

41. A transferência da dívida do imposto para o destinatário da prestação, nos termos do artigo 196.º da Diretiva IVA, serve igualmente para a simplificação da cobrança pelo Estado no qual o destinatário da prestação está estabelecido. Contudo, não é esse o caso da sociedade-mãe no presente processo. Uma vez que esta, além disso, não tinha necessariamente de ter conhecimento de todos os negócios jurídicos de uma pessoa coletiva autónoma — mesmo sendo uma filial —, essa conclusão parece surpreendente. A sociedade-mãe ficaria devedora contra sua vontade do IVA relativo a volumes de negócios que não conhece, pelos quais não recebeu nenhuma contrapartida. Isso dificilmente seria compatível com a função do sujeito passivo como cobrador de impostos por conta do Estado¹².

42. Acresce que esse efeito de transferência das obrigações fiscais para uma sociedade «estritamente vinculada» apenas é previsto no artigo 11.º da Diretiva IVA. Nessa medida, seria contornada também a apreciação expressa da Diretiva IVA no artigo 11.º, que apenas permite, por boas razões, um agrupamento de várias pessoas coletivas autónomas¹³ no território de um Estado-Membro, e portanto não de empresas de outros Estados-Membros ou de Estados terceiros.

11 Nesse sentido, expressamente, Stadie, H., UStG, 3.ª edição 2015, § 3a n.º 32, *in fine*.

12 V. Acórdãos de 8 de maio de 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, n.º 22); de 23 de novembro de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, n.º 23); de 21 de fevereiro de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, n.º 21); e de 20 de outubro de 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, n.º 25).

V., a esse respeito, as minhas Conclusões no processo Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, n.º 21).

13 V., igualmente, as minhas Conclusões no processo Aviva (C-605/15, EU:C:2017:150, n.º 38 e segs.).

43. Já nas minhas conclusões no processo *Welmory*¹⁴ chamei a atenção para a importância fundamental da segurança jurídica para o prestador de serviços no cumprimento das suas obrigações fiscais e concluí que uma pessoa coletiva juridicamente autónoma não pode constituir simultaneamente o estabelecimento estável de outra pessoa coletiva. Este aspeto da segurança jurídica também é sublinhado pelo Tribunal de Justiça no seu acórdão nesse processo¹⁵. O mesmo é válido quanto à segurança jurídica do destinatário do serviço, que precisa de saber se o devedor do IVA é ele, a sua filial ou a sua sociedade-mãe (v. artigo 196.º da Diretiva IVA).

44. Além disso, remeto para a fundamentação da proposta do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, segundo a qual «é importante que o prestador possa [...] estabelecer com exatidão o lugar onde se encontra o cliente [...]»¹⁶. Mas ele só o pode fazer quando puder excluir que a sede de uma filial seja considerada simultaneamente estabelecimento estável de outro sujeito passivo. É relativamente fácil determinar o estatuto jurídico de sociedade autónoma, no caso vertente, uma sociedade de responsabilidade limitada (sp.z.o.o.).

45. Acresce que, de uma perspetiva externa, ou seja, no caso em apreço, da Dong Yang, nem sempre é claro determinar quem controla uma filial. No caso vertente, a LG Polónia Produção é manifestamente detida em 20 % por uma terceira empresa, segundo indicam as declarações da Dong Yang nos articulados e na audiência. No caso de estes 20 % estarem ligados a uma minoria de bloqueio, dificilmente se pode tratar de uma filial controlada.

46. Em conclusão, uma filial autónoma não pode, portanto, ser considerada estabelecimento estável da sociedade-mãe.

2. Exceção devido à proibição de práticas abusivas?

47. O resultado poderia ser diferente se as relações contratuais escolhidas (no caso em apreço, as relações entre a LG Coreia e a Dong Yang) constituírem uma prática abusiva.

48. O princípio da proibição de práticas abusivas, tal como é aplicado na jurisprudência baseada no Acórdão *Halifax*¹⁷ no domínio do IVA, é um princípio geral de direito da União¹⁸.

49. Por conseguinte, esse princípio pode ser aplicado igualmente no presente caso. Mas aqui é relativamente manifesto que, tal como entende a Comissão, não existe uma prática abusiva da LG Coreia devido à contratação direta da Dong Yang (em lugar, por exemplo, da contratação através da LG Polónia Produção).

50. Por um lado, a Dong Yang apenas efetuou formalmente as prestações à LG Coreia e, de facto, à LG Polónia Produção. Ainda que seja tida em consideração a realidade económica (o chamado ponto de vista económico), que constitui um critério fundamental para a aplicação do sistema comum do IVA¹⁹, não se pode partir aqui do princípio contrário.

¹⁴ C-605/12, EU:C:2014:340, n.ºs 29, 30 e 36.

¹⁵ Acórdão de 16 de outubro de 2014, *Welmory* (C-605/12, EU:C:2014:2298, n.º 55).

¹⁶ Proposta de regulamento do Conselho que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112/CEE relativa ao sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (Reformulação), COM(2009) 672 final, de 17 de dezembro de 2009, p. 3.

¹⁷ Acórdão de 21 de fevereiro de 2006, *Halifax e o.* (C-255/02, EU:C:2006:121, n.º 67 e segs.).

¹⁸ Nesse sentido, v. Acórdão de 22 de novembro de 2017, *Cussens e o.* (C-251/16, EU:C:2017:881, n.º 31), que cita o Acórdão de 15 de outubro de 2009, *Audiolux e o.* (C-101/08, EU:C:2009:626, n.º 50).

¹⁹ V., expressamente, Acórdãos de 22 de fevereiro de 2018, *T-2* (C-396/16, EU:C:2018:109, n.º 43); de 20 de junho de 2013, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, n.º 42); de 7 de outubro de 2010, *Loyalty Management UK* (C-53/09 e C-55/09, EU:C:2010:590, n.º 39); e de 28 de junho de 2007, *Planzer Luxembourg* (C-73/06, EU:C:2007:397, n.º 43).

Em sentido semelhante, v. também Acórdão de 27 de março de 2019, *Mydibel* (C-201/18, EU:C:2019:254, n.º 38 e segs.) na apreciação da unicidade de uma prestação.

51. A LG Polónia Produção não era cocontratante da Dong Yang, nem proprietária dos produtos acabados, nem os valorizou por si própria em seguida (isto é, não os vendeu). Em vez disso, os produtos acabados foram vendidos pela LG Coreia à LG Polónia Distribuição. Nessa medida, tal como o Reino Unido defendeu na audiência, não se pode afirmar que a LG Polónia Produção utilizou os serviços da Dong Yang. Quer a Dong Yang quer a LG Polónia Produção colaboraram como «fornecedores» num processo de produção baseado na divisão do trabalho e no interesse da LG Coreia. Esta utilizou os serviços das duas sociedades ao vender os produtos acabados à LG Polónia Distribuição.

52. Por outro lado, ainda que se parta do princípio de que a Dong Yang efetuou de facto as prestações à LG Polónia Produção, tal não tem influência no montante das receitas fiscais polacas e dos encargos em termos de IVA da LG Polónia Produção. Nessa hipótese, a LG Polónia Produção teria direito à dedução fiscal correspondente no momento da emissão da fatura²⁰.

53. Mesmo considerando que existe um estabelecimento estável da LG Coreia na Polónia através da filial LG Polónia Produção, isso não altera a situação. Em tal caso, a LG Coreia teria um direito de dedução de imposto na Polónia e, portanto, daí não resultaria nenhum encargo de IVA polaco. Nas duas perspetivas, nem a República da Polónia nem a autoridade tributária puderam demonstrar qual o encargo de IVA que teria sido evitado de modo abusivo.

54. A República da Polónia argumenta fundamentalmente que a criação de valor acrescentado ocorreu na Polónia e, por conseguinte, deve ser igualmente tributada na Polónia. Essa questão pode ficar aqui em aberto (no caso da produção de bens e subsequente entrega intracomunitária com isenção de impostos nos termos do artigo 138.º da Diretiva IVA aquela afirmação não é correta, uma vez que aqui se aplica o princípio do Estado de destino, de modo que a criação de valor acrescentado é efetuada num país e tributada noutro).

55. Na medida em que os serviços da Dong Yang foram incorporados nos produtos que são vendidos na Polónia, o serviço da Dong Yang acaba também por ser tributado no local de consumo dos produtos (portanto, na Polónia). O montante que a LG Coreia pagou à Dong Yang sem IVA polaco é calculado no preço do produto final (neste caso o monitor TFT) e assim sujeito, em última análise, ao IVA polaco. Desse modo, a Polónia obtém receitas fiscais do valor acrescentado que a Dong Yang criou na Polónia para a LG Coreia, no momento da entrega do monitor TFT na Polónia. O facto de, para efeitos de IVA, o lugar da prestação do serviço da Dong Yang se situar anteriormente na Coreia constitui uma decisão do legislador da União que fixa o lugar de um serviço a outra empresa na sede desta.

56. Essa decisão do legislador da União não tem, no entanto, qualquer relevância no caso concreto para as receitas fiscais na Polónia, como a Comissão sublinha com razão. Nessa medida, não existe nenhum risco particular de fraude ao IVA no que se refere a serviços integrados em bens corpóreos. Assim sendo, é supérflua a questão de saber se a Dong Yang devia ter tido conhecimento de alguma forma de abuso da LG Coreia.

57. Nisso reside uma diferença decisiva relativamente aos casos em que os serviços são incorporados noutros serviços. Essas últimas hipóteses já foram objeto de jurisprudência do Tribunal de Justiça²¹. Aqui é teoricamente concebível reduzir os encargos de IVA através de mecanismos de direito civil, como foi manifestamente tentado no processo DFDS²² — ainda que no quadro jurídico anterior.

20 Quanto à necessidade de uma fatura com indicação do IVA em separado para o exercício do direito à dedução, v., por exemplo, Acórdão de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, n.ºs 42 e 43), e as minhas Conclusões no processo Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2017:927, n.º 34 e segs.).

21 V., por exemplo, Acórdãos de 17 de dezembro de 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832); de 16 de outubro de 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298); e de 20 de fevereiro de 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77).

22 Acórdão de 20 de fevereiro de 1997 (C-260/95, EU:C:1997:77).

58. Também não pode ser considerada prática abusiva da Dong Yang a circunstância de esta não ter mencionado nem pago IVA sul-coreano. No que se refere ao IVA aplicável na Coreia do Sul, dependendo do direito em vigor nesse país, pode partir-se do princípio de que a LG Coreia informou corretamente a Dong Yang, sua cocontratante. Tal como resultou da audiência, foi garantido à Dong Yang que esta não tinha de se sujeitar à tributação da «importação desses serviços» na Coreia do Sul. Não está excluído que ocorra no IVA sul-coreano uma transferência da dívida do imposto para o destinatário dos serviços estabelecido na Coreia do Sul, quando uma empresa estrangeira lhe presta serviços. Pelo menos, é isso que está previsto no sistema de IVA de direito da União para muitos serviços de empresas estrangeiras a empresas nacionais (v., nomeadamente, o artigo 196.º da Diretiva IVA).

3. Exceção com base no Acórdão DFDS?

59. O Acórdão do Tribunal de Justiça no processo DFDS poderia, quando muito, ser contrário a esta conclusão. Esse acórdão poderia ser designadamente interpretado no sentido de permitir que uma filial possa constituir um estabelecimento estável da sociedade-mãe, como simples auxiliar desta última²³.

60. O Tribunal de Justiça decidiu nesse processo que, quando um organizador de circuitos turísticos com sede num Estado-Membro fornece a viajantes prestações de serviços por intermédio de uma sociedade que opera na qualidade de agente noutro Estado-Membro, estas prestações são tributáveis em IVA neste último Estado, na condição de esta sociedade, que atua como simples auxiliar do organizador, dispor dos meios humanos e técnicos que caracterizam um estabelecimento estável²⁴.

61. No entanto, esse acórdão, no qual se baseia, em substância, a argumentação da Polónia, diz respeito ao setor específico dos organizadores de circuitos turísticos que, de qualquer modo, se encontram sujeitos a um regime de IVA especial (atuais artigos 306.º e seguintes da Diretiva IVA). Logo por isso, o acórdão referido não se pode aplicar sem mais a outras situações.

62. Em segundo lugar, a resposta do Tribunal de Justiça naquele processo diz respeito a uma filial, que prestou serviços a terceiros *como agente* por conta da sociedade-mãe. Não é esse o caso no presente processo. A LG Polónia Produção não vende os monitores TFT em nome da LG Coreia. Não se trata de uma atuação como simples auxiliar.

63. Em terceiro lugar, o Acórdão DFDS dizia respeito ao caso inverso do lugar da *execução da prestação* pela sociedade-mãe ou pela filial e não à receção da prestação por um terceiro. Também por essa razão, tais afirmações dificilmente se podem aplicar aqui. A referência a um auxiliar que atua por conta da sociedade-mãe não corresponde ao presente caso. O Acórdão DFDS tratava da questão de saber quem tinha *prestado* (e não quem tinha recebido), em sentido económico, os serviços de viagens.

64. Em quarto lugar, os factos que deram origem ao Acórdão DFDS, como a Comissão sublinha, com razão, caracterizavam-se pelas circunstâncias especiais do risco de abuso em matéria de serviços e por ser aplicável ou não uma isenção fiscal, consoante o lugar da execução da prestação. Tal como já foi exposto acima, o IVA incide aqui, em última análise, na entrega dos bens (monitores), relativamente à qual o serviço constitui apenas uma etapa prévia. Portanto, tal risco de abuso não se verifica no caso vertente.

²³ Acórdão de 20 de fevereiro de 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, n.º 26).

²⁴ V. Acórdão de 20 de fevereiro de 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, n.º 29).

65. Por fim, o Tribunal de Justiça já se distanciou do Acórdão DFDS e esclareceu que uma filial a 100 % constitui igualmente um sujeito passivo autónomo²⁵. De resto, como já referi no n.º 43, *supra*, a segurança jurídica é acrescida, do ponto de vista do devedor do imposto, quando uma pessoa coletiva autónoma não pode constituir simultaneamente o estabelecimento estável de outra pessoa coletiva autónoma.

66. Em conclusão, do Acórdão do Tribunal de Justiça no processo DFDS não é possível retirar indicações pertinentes para o presente caso.

4. Conclusão provisória

67. Por conseguinte, uma filial não pode ser considerada um estabelecimento estável (na aceção do artigo 44.º, segunda frase, da Diretiva IVA) da sociedade-mãe. A resposta poderá ser diferente se a estrutura contratual escolhida pelo destinatário do serviço violar a proibição de práticas abusivas. Compete ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar essa questão. Com base nos factos apresentados ao Tribunal de Justiça, não existem indícios nesse sentido no presente caso.

D. A título subsidiário: obrigações de análise do prestador do serviço

68. Todavia, se se puder partir do princípio de que se trata de um caso de prática abusiva (neste caso, da LG Coreia) coloca-se a questão de saber o que é que o prestador do serviço (neste caso, a Dong Yang) deve analisar a fim de apreciar se existe uma prática abusiva da parte do seu cocontratante. Isso teria por consequência que uma sociedade autónoma deveria ser considerada estabelecimento estável de uma outra sociedade autónoma.

69. As disposições dos artigos 21.º e 22.º do Regulamento de Execução podem conter indícios nesse sentido. Nos termos do artigo 22.º, n.º 1, do Regulamento de Execução, para identificar o estabelecimento estável ao qual o serviço é prestado, o prestador de serviços analisa a natureza e a utilização do serviço prestado.

70. O artigo 22.º do Regulamento de Execução deve contudo ser lido em conjugação com o artigo 21.º do mesmo regulamento. O artigo 21.º do Regulamento de Execução refere-se a um sujeito passivo estabelecido num Estado e que mantém um estabelecimento estável noutra Estado. Estas disposições visam portanto as situações de incerteza quanto ao *local conhecido de um sujeito passivo* em que é efetuada a prestação (num estabelecimento estável ou na sede).

71. Ora, no caso vertente trata-se da questão de saber se um segundo sujeito passivo (juridicamente autónomo do ponto de vista da aparência exterior) pode ser considerado estabelecimento estável do primeiro sujeito passivo. Por conseguinte, é incerto *se* existe realmente um estabelecimento estável. Este caso não é abrangido pelas disposições do Regulamento de Execução. Por esse motivo, o artigo 22.º, n.º 1, do Regulamento de Execução também não tem em consideração as relações de direito societário entre empresas que recebem serviços, mas apenas a relação contratual do prestador com o destinatário da prestação. Assim sendo, são referidos por exemplo o contrato e a nota de encomenda, mas não certidões de registo comercial ou documentos semelhantes. Nessa medida, os artigos 21.º e seguintes do Regulamento de Execução não são aqui aplicáveis.

²⁵ Acórdão de 25 de outubro de 2012, Daimler (C-318/11 e C-319/11, EU:C:2012:666, n.º 48).

72. Independentemente disso, podem, no entanto, ser exigidos de um sujeito passivo — que apenas atua como cobrador de impostos por conta do Estado, como sublinha o Tribunal de Justiça em jurisprudência constante²⁶ — determinados deveres de diligência, que sejam proporcionados²⁷. No caso de *indícios concretos* de fraude fiscal ou de abuso pode esperar-se de um sujeito passivo, por exemplo, que obtenha determinadas informações adicionais relativas ao seu fornecedor, para se certificar da sua fiabilidade²⁸. O mesmo é válido — v. considerando 20 do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 — para a determinação exata do local do estabelecimento do destinatário do serviço.

73. Tal como sublinhou o advogado-geral N. Wahl com razão, nesse contexto, mesmo quando existem indícios concretos de fraude ou abuso, as autoridades fiscais também não podem obrigar um sujeito passivo a realizar controlos complexos e aprofundados, transferindo, de facto, para o mesmo as suas próprias incumbências de fiscalização²⁹.

74. Daí resulta necessariamente que também à Dong Yang não pode ser exigido o impossível. A análise das relações contratuais que não lhe são acessíveis entre o seu cocontratante e as suas filiais (que pode não conhecer) é subjetivamente impossível para a Dong Yang. Esse dever de análise e de investigação ultrapassa a medida da diligência que lhe pode ser razoavelmente exigida. Portanto, é a justo título que todas as partes entendem que a Dong Yang não tinha de analisar esses contratos.

75. Na medida em que não existam indícios em sentido contrário, um cocontratante pode portanto confiar perfeitamente numa garantia escrita do outro cocontratante, de que este não tem nenhum estabelecimento estável no país (neste caso, na Polónia). Isso é válido tanto mais que o direito polaco³⁰ dificulta as atividades de empresas da Coreia sob a forma de estabelecimentos estáveis, de modo que não há motivos razoáveis para duvidar da afirmação do cocontratante.

76. O facto de uma filial participar na execução do contrato não pode implicar mais deveres de investigação, de qualquer modo no caso vertente que se caracteriza pela divisão do trabalho para fins da produção de um bem que é propriedade de um cocontratante. Isso é válido tanto mais que uma filial autónoma não constitui, em princípio, um estabelecimento estável da sociedade-mãe (a esse respeito, v., *supra*, n.ºs 37 e seguintes).

77. Em conclusão, apesar de se poder exigir a um sujeito passivo uma diligência apropriada na determinação do local exato da prestação, isso não implica a investigação e análise de relações contratuais, que não lhe sejam acessíveis, entre o seu cocontratante e as respetivas filiais.

26 V. Acórdãos de 8 de maio de 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, n.º 22); de 23 de novembro de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, n.º 23); de 21 de fevereiro de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, n.º 21); e de 20 de outubro de 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, n.º 25).

V., a esse respeito, as minhas Conclusões no processo Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, n.º 21).

27 V., a esse respeito, a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa a casos de fraude: Acórdãos de 25 de outubro de 2018, Božičević Ježovnik (C-528/17, EU:C:2018:868, n.º 46 — razoavelmente); de 6 de setembro de 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, n.º 53 — razoavelmente); e de 21 de junho de 2012, Mahagében (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, n.º 59 — razoavelmente).

28 Acórdãos de 18 de maio de 2017, Litdana (C-624/15, EU:C:2017:389, n.º 39); de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, n.º 52); e de 21 de junho de 2012, Mahagében (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, n.º 60).

29 Conclusões do advogado-geral N. Wahl nos processos Finanzamt Neuss e Butin (C-374/16 e C-375/16, EU:C:2017:515, n.º 61). No mesmo sentido, v. Acórdãos de 31 de janeiro de 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, n.º 62), e de 21 de junho de 2012, Mahagében e Dávid (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, n.º 61 e segs.).

30 Artigo 13.º, n.º 3, da Lei Relativa à Liberdade de Atividade Económica (Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej) de 2 de julho de 2004.

VI. Conclusão

78. Por conseguinte, proponho que o Tribunal de Justiça responda às questões apresentadas pelo Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal Administrativo da Província de Wrocław, Polónia) do seguinte modo:

- 1) Uma filial de uma sociedade (de um Estado terceiro) não constitui, em princípio, o seu estabelecimento estável na aceção do artigo 44.º, segunda frase, da Diretiva 2006/112/CE e do artigo 11.º, n.º 1, do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011.
- 2) Pode chegar-se a outra conclusão, eventualmente, quando a estrutura contratual escolhida pelo destinatário do serviço viole a proibição de práticas abusivas, o que compete ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar.
- 3) A Diretiva 2006/112/CE exige a um sujeito passivo uma diligência apropriada para determinar o local exato da prestação. No entanto, isso não implica a investigação e análise das relações contratuais que não lhe sejam acessíveis entre o seu cocontratante e as respetivas filiais.