



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

7 de abril de 2022*

«Reenvio prejudicial — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 44.º — Lugar das prestações de serviços — Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 — Artigo 11.º, n.º 1 — Prestação de serviços — Lugar de conexão fiscal — Conceito de “estabelecimento estável” — Sociedade de um Estado-Membro filial de uma sociedade localizada noutro Estado-Membro — Estrutura adequada em termos de recursos humanos e técnicos — Aptidão para receber e utilizar os serviços para as necessidades próprias do estabelecimento estável — Prestação de serviços de *marketing*, regulação, publicidade e representação fornecidos por uma sociedade coligada à sociedade destinatária»

No processo C-333/20,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pela Curtea de Apel București (Tribunal de Recurso de Bucareste, Roménia), por Decisão de 30 de dezembro de 2019, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 22 de julho de 2020, no processo

Berlin Chemie A. Menarini SRL

contra

Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

sendo interveniente:

Berlin Chemie AG,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: E. Regan, presidente de secção, I. Jarukaitis (relator), M. Ilešič, D. Gratsias e Z. Csehi, juízes,

advogado-geral: A. M. Collins,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

* Língua do processo: romeno.

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Berlin Chemie A. Menarini SRL, inicialmente por M. Galgoțiu-Săraru, M.-R. Farcău, B. Mărculeț e E. Bondalici, e em seguida por M. Galgoțiu-Săraru, M.-R. Farcău e E. Bondalici, avocați,
- em representação do Governo romeno, por E. Gane, R. I. Hațieganu e A. Rotăreanu, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por A. Armenia e E. A. Stamate, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 44.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1), conforme alterada pela Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008 (JO 2008, L 44, p. 11) (a seguir «Diretiva IVA»), e do artigo 11.º 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 (JO 2011, L 77, p. 1).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Berlin Chemie A. Menarini SRL (a seguir «sociedade romena») à Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (Administração Fiscal para Médios Contribuintes de Bucareste — Direção-Geral Regional das Finanças Públicas de Bucareste, Roménia) (a seguir «Administração Fiscal») a respeito de um pedido de anulação de uma decisão de liquidação que instituiu um imposto sobre o valor acrescentado (IVA) adicional e de uma decisão relativa às obrigações fiscais acessórias, bem como de um pedido de reembolso do IVA adicional e das obrigações fiscais acessórias.

Quadro jurídico

Direito da União

- 3 O título V da Diretiva IVA, relativo ao lugar das operações tributáveis, inclui, nomeadamente, um capítulo 3, intitulado «Lugar das prestações de serviços». Na secção 2, intitulada «Disposições gerais», o artigo 44.º desta diretiva 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.»

- 4 Constante da secção 1, intitulada «Conceitos», do capítulo V do Regulamento de Execução n.º 282/2011, intitulado «Lugar das operações tributáveis», o artigo 11.º, n.º 1, do mesmo prevê:

«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.»

Direito romeno

- 5 O artigo 125.º-A, n.º 2, alínea b), da Legea n.º 571/2003 privind Codul fiscal (Lei n.º 571/2003 que Aprova o Código Tributário), em vigor até 31 de dezembro de 2015, e o artigo 266.º, n.º 2, alínea b), da Legea n.º 227/2015 privind Codul fiscal (Lei n.º 227/2015 que Aprova o Código Tributário), em vigor a partir de 1 de janeiro de 2016, que estão redigidos em termos idênticos, dispõem:

«Na aceção do presente título:

[...]

- b) um sujeito passivo que tenha a sede da sua atividade económica fora da Roménia considera-se estabelecido na Roménia se aí tiver um estabelecimento estável ou se aí dispuser de recursos técnicos e humanos suficientes para efetuar regularmente entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis.»
- 6 Nos termos do artigo 133.º, n.º 2, da Lei n.º 571/2003 e do artigo 278.º, n.º 2, da Lei n.º 227/2015, redigidos em termos idênticos:

«O lugar das prestações de serviços efetuadas a um sujeito passivo que atue nessa qualidade é o lugar em que esse destinatário dos serviços tiver a sede da sua atividade económica. Se esses serviços forem prestados a um estabelecimento estável do sujeito passivo situado num lugar diferente daquele em que este tiver a sede da sua atividade económica, o lugar das prestações dos serviços é o lugar em que estiver situado esse estabelecimento estável do destinatário dos serviços. Na falta de tal sede ou de tal estabelecimento estável, o lugar das prestações dos serviços é o lugar em que o sujeito passivo destinatário desses serviços tiver domicílio ou residência habitual.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

- 7 A Berlin Chemie AG (a seguir «sociedade alemã») é uma sociedade com sede social na Alemanha e que faz parte do grupo Menarini, que comercializa na Roménia, regularmente desde 1996, produtos farmacêuticos para o fornecimento corrente dos distribuidores grossistas de medicamentos da Roménia, e que, para esse efeito, celebrou um contrato de armazenagem com uma sociedade com sede nesse Estado-Membro. A sociedade alemã em causa dispõe igualmente de um representante fiscal na Roménia e está aí registada para efeitos de IVA.

- 8 A sociedade romena, com sede em Bucareste, foi constituída no decurso de 2011. Tem por atividade principal a consultoria em gestão no domínio das relações públicas e da comunicação, e pode exercer igualmente atividades secundárias de comércio grossista de produtos farmacêuticos, de consultadoria em gestão, de agência publicitária, de estudos de mercado e de sondagens. A sua única sócia é a Berlin Chemie/Menarini Pharma GmbH, cuja sede social se encontra na Alemanha e que participa em 100 % nos lucros e nos prejuízos da sociedade romena. A Berlin Chemie/Menarini Pharma é por sua vez detida a 95 % pela sociedade alemã. Esta última sociedade é a única cliente da sociedade romena.
- 9 Em 1 de junho de 2011, a sociedade alemã e a sociedade romena celebraram um contrato de *marketing*, regulação, publicidade e serviços de representação, regido pelo direito alemão, através do qual a sociedade romena se comprometeu a promover ativamente os produtos da sociedade alemã na Roménia, nomeadamente através de atividades de *marketing*, em conformidade com as estratégias e com as verbas definidas e adiantadas pela sociedade alemã.
- 10 Em especial, aquela empresa é obrigada a estabelecer e manter um serviço de assistência jurídica qualificado para gerir e resolver os problemas de publicidade, de informação e de promoção no interesse e por conta da sociedade alemã. A sociedade romena comprometeu-se igualmente a executar todas as ações necessárias, em matéria de regulação, com vista a assegurar que a sociedade alemã é autorizada a distribuir os seus produtos na Roménia, a prestar assistência nos estudos clínicos e nas outras atividades de investigação e desenvolvimento, bem como a assegurar uma entrega adequada de literatura médica e de materiais promocionais aprovados pela sociedade alemã. A sociedade romena recebe, além disso, as encomendas de produtos farmacêuticos provenientes dos distribuidores grossistas na Roménia e transmite-as à sociedade alemã. É igualmente responsável pelas faturas e transmite-as aos clientes da sociedade alemã.
- 11 A sociedade alemã comprometeu-se a pagar, pelos serviços prestados pela sociedade romena, uma contraprestação mensal, calculada com base na soma de todas as despesas efetivamente suportadas por esta sociedade, acrescida de uma majoração de 7,5 % por cada ano civil. A sociedade romena faturou os serviços em causa sem IVA à sociedade alemã, considerando que o lugar da prestação destes serviços se situava na Alemanha. A partir de 14 de março de 2013, o pagamento destes serviços foi feito através da celebração de acordos de compensação entre as faturas de serviços emitidas pela sociedade romena à sociedade alemã e do empréstimo acrescido de juros concedido por esta à sociedade romena, sendo que as faturas e o empréstimo tinham o mesmo valor.
- 12 Na sequência de uma inspeção fiscal relativa ao período compreendido entre 1 de fevereiro de 2014 e 31 de dezembro de 2016, a Administração Fiscal considerou que as prestações de serviços efetuadas pela sociedade romena à sociedade alemã eram recebidas por esta na Roménia, onde esta última dispunha de um estabelecimento estável. Considerou que este último era composto por recursos técnicos e humanos suficientes para efetuar regularmente entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis. Esta apreciação foi feita principalmente devido aos recursos técnicos e humanos que pertenciam à sociedade romena, mas aos quais a sociedade alemã tinha tido acesso ininterruptamente. Em especial, a sociedade alemã tinha acesso a recursos técnicos detidos pela sociedade romena, como computadores, sistemas operativos e veículos automóveis.

- 13 Em 29 de novembro de 2017, a Administração Fiscal emitiu um aviso de liquidação, que exigia à sociedade romena o pagamento do montante de 41 687 575 leus romenos (RON) (cerca de 8 984 391 euros) correspondente ao IVA adicional relativo às prestações em causa, bem como o pagamento do montante de 5 855 738 RON (cerca de 1 262 012 euros) a título de juros e de 3 289 071 RON (cerca de 708 851 euros) a título de sanções pelo atraso de pagamento.
- 14 Com o seu recurso interposto na Curtea de Apel București (Tribunal de Recurso de Bucareste, Roménia), órgão jurisdicional de reenvio, a sociedade romena pede a anulação deste aviso de liquidação, contestando o facto de a sociedade alemã dispor de um estabelecimento estável na Roménia.
- 15 O órgão jurisdicional de reenvio salienta que, para poder decidir sobre o pedido que lhe foi submetido, deve determinar o lugar de tributação dos serviços de *marketing*, regulação, publicidade e representação prestados pela sociedade romena à sociedade alemã, verificando se esta última tem um estabelecimento estável na Roménia. O desfecho do litígio no processo principal depende, por conseguinte, da interpretação do artigo 44.º, segundo período, da Diretiva IVA e do artigo 11.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011.
- 16 Refere que as disposições nacionais aplicáveis ao processo que lhe foi submetido subordinam a constatação da existência de um estabelecimento estável na Roménia ao facto de um sujeito passivo dispor, nesse Estado-Membro, de recursos técnicos e humanos suficientes para efetuar regularmente entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis. A redação destas disposições nacionais é diferente da do artigo 11.º, n.º 1, do Regulamento de Execução n.º 282/2011.
- 17 O órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas no que respeita à interpretação que deve dar ao artigo 44.º, segundo período, da Diretiva IVA e ao artigo 11.º, n.º 1, do Regulamento de Execução n.º 282/2011. Considera que os acórdãos do Tribunal de Justiça relativos à interpretação destas disposições não lhe permite dissipá-las, uma vez que os processos que deram origem a esses acórdãos dizem respeito a situações de facto e de direito diferentes das do processo que lhe foi submetido. Além disso, a jurisprudência anterior do Tribunal de Justiça não parece ter abordado a questão da pertinência da prestação dos serviços de *marketing* para a determinação da existência de um estabelecimento estável, quando esses serviços pressupõem o desenvolvimento de atividades complexas, que apresentam uma relação bastante estreita com a atividade económica do sujeito passivo destinatário desses serviços e são suscetíveis de ter uma incidência direta nos resultados dessa atividade.
- 18 O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se, em primeiro lugar, sobre a questão de saber se, para se considerar que uma sociedade, que efetua entregas de bens no território de um Estado-Membro diferente daquele em que tem a sede da sua atividade económica, dispõe no primeiro Estado-Membro de um estabelecimento estável, é necessário que os recursos humanos e técnicos utilizados por essa sociedade no território deste Estado-Membro lhe pertençam, ou se é suficiente que tenha acesso imediato e permanente a esses recursos através de outra sociedade coligada, que aquela controla na medida em que detém a maioria do seu capital social e da qual é a única cliente.
- 19 O órgão jurisdicional de reenvio considera particularmente pertinente o facto de a sociedade romena ter sido constituída com o objetivo de pôr à disposição da sociedade alemã, a título exclusivo, os serviços de que esta necessita para exercer a sua atividade económica na Roménia. Além disso, as entregas de produtos farmacêuticos nesse Estado-Membro efetuadas pela sociedade alemã não são ocasionais e esporádicas, mas prolongadas e constantes. A sociedade

- alemã tem aí clientes regulares e um *stock* permanente de produtos farmacêuticos num entreposto arrendado desde 1996 e as suas vendas nesse Estado-Membro são constantes e substanciais. Além disso, tem o direito de inspecionar os registos e as instalações da sociedade romena ao abrigo de um contrato celebrado entre estas duas sociedades.
- 20 Em segundo lugar, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a questão de saber se o artigo 44.º, segundo período, da Diretiva IVA e o artigo 11.º, n.º 1, do Regulamento de Execução n.º 282/2011 devem ser interpretados no sentido de que, para se considerar que uma sociedade que efetua entregas de bens no território de um Estado-Membro diferente daquele em que tem a sede da sua atividade económica dispõe de um estabelecimento estável no Estado-Membro de entrega desses bens, é necessário que esse estabelecimento estável participe diretamente nas decisões relativas à entrega dos bens ou se basta que essa sociedade disponha, nesse Estado-Membro, de recursos técnicos e humanos postos à sua disposição através de contratos que têm por objeto atividades de *marketing*, regulação, publicidade e representação, suscetíveis de ter uma incidência direta nos resultados da atividade económica dessa sociedade.
- 21 A este respeito, a sociedade romena alega no órgão jurisdicional de reenvio que a decisão relativa à entrega de medicamentos é tomada exclusivamente pelos representantes da sociedade alemã e que apenas lhe presta serviços administrativos e de apoio que não são pertinentes no que respeita à aplicação das disposições acima referidas. Refere-se, a este respeito, aos Acórdãos de 4 de julho de 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299); de 17 de julho de 1997, ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374); de 28 de junho de 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397); e de 16 de outubro de 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298).
- 22 No entanto, o órgão jurisdicional de reenvio considera que a situação em causa no processo principal é diferente da dos processos que deram origem aos acórdãos acima referidos, dado que a sociedade alemã tem acesso na Roménia a uma multiplicidade de recursos técnicos e humanos de que necessita para exercer a sua atividade económica nesse Estado-Membro e que influenciam os seus resultados económicos.
- 23 Além disso, observa que os serviços de *marketing* prestados pela sociedade romena parecem apresentar uma relação intrínseca com esta atividade económica, na medida em que é difícil isolar o contributo do *marketing* no processo de venda dos produtos farmacêuticos. Por outro lado, em seu entender, estes serviços não podem ser confundidos com serviços publicitários e entendidos como simples atividades administrativas e de apoio. Os referidos serviços estão estreitamente relacionados com a obtenção de encomendas para esses produtos e os empregados da sociedade romena estão envolvidos na aceitação de encomendas dos clientes romenos e na sua transmissão à sociedade alemã.
- 24 O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se, assim, sobre a questão de saber se as atividades económicas exercidas no estabelecimento estável devem necessariamente ser idênticas às da sede da atividade económica ou se é suficiente que as atividades económicas exercidas pelo estabelecimento estável tenham uma relação estreita com a realização do objetivo da atividade económica ou uma influência sobre esta.
- 25 Em terceiro lugar, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a questão de saber se, no âmbito da interpretação do artigo 44.º, segundo período, da Diretiva IVA e do artigo 11.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011, o facto de um sujeito passivo ter acesso imediato e permanente aos recursos técnicos e humanos de outro sujeito passivo, que aquele controla, exclui a possibilidade de considerar que este último sujeito passivo é um prestador de serviços

em benefício do estabelecimento estável do referido primeiro sujeito passivo, assim constituído. O órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto ao facto de que uma pessoa coletiva possa, ao mesmo tempo, ser o estabelecimento estável de outra pessoa coletiva e um prestador de serviços em benefício desse estabelecimento estável.

26 Foi nestas condições que a Curtea de Apel București (Tribunal de Recurso de Bucareste) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

- «1) Para se poder considerar que uma sociedade que efetua entregas de bens no território de um Estado-Membro diferente daquele em que tem a sede da sua atividade económica tem, na aceção do artigo 44.º, segundo período, da [Diretiva IVA] e do artigo 11.º do Regulamento [de Execução n.º 282/2011], um estabelecimento estável no Estado em que efetua as entregas de bens, é necessário que os recursos humanos e técnicos que emprega no território deste último Estado lhe pertençam, ou é suficiente que a referida sociedade tenha acesso imediato e permanente a esses recursos humanos e técnicos através de outra sociedade [coligada], que aquela controla na medida em que detém a maioria do capital social?
- 2) Para se poder considerar que uma sociedade que efetua entregas de bens no território de um Estado-Membro diferente daquele em que tem a sede da sua atividade económica tem, na aceção do artigo 44.º, segundo período, da [Diretiva IVA] e do artigo 11.º do Regulamento [de Execução n.º 282/2011], um estabelecimento estável no Estado em que efetua as entregas de bens, é necessário que o pretense estabelecimento estável participe diretamente nas decisões relativas à entrega dos bens ou é suficiente que a referida sociedade disponha, no Estado em que efetua a entrega de bens, de recursos técnicos e humanos colocados à sua disposição através de contratos celebrados com sociedades terceiras e que têm por objeto atividades de *marketing*, regulação, publicidade, armazenamento, representação, que podem ter uma [incidência] direta no volume das vendas?
- 3) Na interpretação do artigo 44.º, segundo período, da [Diretiva IVA] e do artigo 11.º do Regulamento [de Execução n.º 282/2011], a possibilidade de um sujeito passivo ter acesso imediato e permanente aos recursos técnicos e humanos de outro sujeito passivo [coligado] que aquele controla exclui que esta última sociedade [coligada] possa ser considerada prestadora de serviços para o estabelecimento estável assim constituído?»

Quanto às questões prejudiciais

27 Com as suas três questões, que devem ser examinadas em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 44.º da Diretiva IVA e o artigo 11.º, n.º 1, do Regulamento de Execução n.º 282/2011 devem ser interpretados no sentido de que uma sociedade com sede social num Estado-Membro dispõe de um estabelecimento estável noutro Estado-Membro pelo facto de essa sociedade deter aí uma filial que põe à sua disposição recursos humanos e técnicos ao abrigo de contratos através dos quais lhe presta, a título exclusivo, serviços de *marketing*, regulação, publicidade e representação que são suscetíveis de ter uma incidência direta no volume das suas vendas.

28 O artigo 44.º da Diretiva IVA enuncia, no seu primeiro período, que 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. No entanto, o segundo período deste artigo prevê que, 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.

- 29 Uma vez que o órgão jurisdicional de reenvio se interroga sobre a questão de saber onde se situa o lugar das prestações de serviços em causa, há que recordar que o elemento de conexão mais útil para determinar o lugar das prestações de serviços, do ponto de vista fiscal e, portanto, prioritário, é aquele em que o sujeito passivo estabeleceu a sede da sua atividade económica, uma vez que a consideração de um estabelecimento estável do sujeito passivo constitui uma derrogação a essa regra geral, desde que determinados requisitos estejam preenchidos (Acórdão de 7 de maio de 2020, *Dong Yang Electronics*, C-547/18, EU:C:2020:350, n.º 26 e jurisprudência referida).
- 30 No que respeita à questão de saber se existe um estabelecimento estável, na aceção do referido artigo 44.º, segundo período, há que salientar que essa questão deve ser analisada não em função do sujeito passivo prestador de serviços, mas do sujeito passivo destinatário a quem os serviços são prestados (Acórdão de 16 de outubro de 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, n.º 57).
- 31 De acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça (v., designadamente, Acórdão de 16 de outubro de 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, n.º 58 e jurisprudência referida, bem como n.º 65) e nos termos do artigo 11.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011, o conceito de «estabelecimento estável» designa qualquer estabelecimento, diferente da sede da atividade económica a que se refere o artigo 10.º deste 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.
- 32 Em primeiro lugar, há que examinar o primeiro critério, enunciado no número anterior, segundo o qual um estabelecimento estável se deve caracterizar por um grau suficiente de permanência e ter uma estrutura adequada, em termos de recursos técnicos e humanos.
- 33 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a questão de saber se é necessário que esses recursos humanos e técnicos pertençam à sociedade destinatária das prestações de serviços ou se é suficiente que essa sociedade tenha acesso imediato e permanente a esses recursos através de outra sociedade coligada, que aquela controla na medida em que detém a maioria do seu capital social.
- 34 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, para a interpretação de uma disposição do direito da União, há que ter em conta não só os seus termos mas também o seu contexto e os objetivos prosseguidos pela regulamentação de que faz parte [v., neste sentido, Acórdão de 29 de abril de 2021, X (Mandado de detenção europeu — *Ne bis in idem*), C-665/20 PPU, EU:C:2021:339, n.º 69 e jurisprudência referida].
- 35 No que respeita à redação do artigo 44.º da Diretiva IVA e do artigo 11.º, n.º 1, do Regulamento de Execução n.º 282/2011, há que salientar que estas disposições não fornecem precisões sobre a questão específica de saber se os recursos humanos e técnicos devem pertencer à própria sociedade destinatária dos serviços estabelecida noutro Estado-Membro. O artigo 11.º, n.º 1, do Regulamento de Execução n.º 282/2011 exige apenas, para caracterizar um estabelecimento estável, «um grau suficiente de permanência» e «uma estrutura adequada, em termos de recursos humanos e técnicos».

- 36 A este respeito, resulta de jurisprudência constante que o conceito de «estabelecimento estável» exige uma consistência mínima, através da reunião permanente dos recursos humanos e técnicos necessários às prestações de determinados serviços (Acórdão de 28 de junho de 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, n.º 54 e jurisprudência referida).
- 37 Assim, não pode haver estabelecimento estável, por um lado, sem uma estrutura aparente, que se materializa pela existência de recursos humanos ou técnicos. Por outro lado, esta estrutura não pode ter uma existência meramente pontual.
- 38 No que respeita à circunstância de uma sociedade, prestadora de serviços, ser uma filial de outra sociedade, destinatária desses serviços, com sede noutro Estado-Membro, há que recordar que a tomada em consideração da realidade económica e comercial constitui um critério fundamental para a aplicação do sistema comum do IVA. Por conseguinte, a qualificação de um estabelecimento de «estabelecimento estável» não pode depender unicamente do estatuto jurídico da entidade em causa (Acórdão de 7 de maio de 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, n.º 31 e jurisprudência referida).
- 39 A este respeito, embora seja possível que uma filial constitua o estabelecimento estável da sua sociedade-mãe, tal qualificação depende, todavia, dos requisitos materiais enunciados no Regulamento de Execução n.º 282/2011, nomeadamente no artigo 11.º do mesmo que devem ser apreciadas à luz da realidade económica e comercial (Acórdão de 7 de maio de 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, n.º 32).
- 40 Por conseguinte, a existência, no território de um Estado-Membro, de um estabelecimento estável de uma sociedade com sede noutro Estado-Membro não pode ser inferida do simples facto de essa sociedade possuir aí uma filial (v., neste sentido, Acórdão de 7 de maio de 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, n.º 33).
- 41 Por conseguinte, a existência de uma estrutura adequada em termos de recursos humanos e materiais que apresentem um grau suficiente de permanência deve ser demonstrada à luz da realidade económica e comercial. Embora não seja necessário possuir os recursos humanos ou técnicos próprios, para que se possa considerar que um sujeito passivo dispõe de uma estrutura que apresenta um grau suficiente de permanência e que seja adequada, em termos de recursos humanos e técnicos, noutro Estado-Membro, é, em contrapartida, necessário que esse sujeito passivo tenha o poder de dispor desses recursos humanos e técnicos como se fossem seus, com fundamento, por exemplo, em contratos de serviço ou de locação que põem esses recursos à disposição do sujeito passivo e que não podem ser resolvidos a curto prazo.
- 42 Esta conclusão é corroborada pelo contexto em que se inserem o artigo 44.º da Diretiva IVA e o artigo 11.º, n.º 1, do Regulamento de Execução n.º 282/2011, bem como pelos objetivos prosseguidos por essas disposições. Com efeito, há que recordar que o artigo 44.º da Diretiva IVA determina o lugar de conexão fiscal das prestações de serviços a fim de evitar, por um lado, os conflitos de competência suscetíveis de conduzir à dupla tributação e, por outro, a não tributação de receitas (Acórdão de 7 de maio de 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, n.º 25 e jurisprudência referida).

- 43 A este respeito, o Tribunal de Justiça já salientou que a lógica subjacente às disposições relativas ao lugar da prestação de serviços exige que a tributação se efetue, na medida do possível, no local onde os bens e serviços são consumidos (v., neste sentido, Acórdãos de 8 de dezembro de 2016, A e B, C-453/15, EU:C:2016:933, n.º 25, e de 13 de março de 2019, Srf konsulterna, C-647/17, EU:C:2019:195, n.º 29).
- 44 Para este efeito, a fim de prevenir o surgimento de circunstâncias suscetíveis de comprometer o bom funcionamento do sistema comum do IVA, o legislador da União estabeleceu, no artigo 44.º da Diretiva IVA, que, quando os serviços forem prestados a um estabelecimento que possa ser qualificado de «estabelecimento estável» do sujeito passivo, o lugar onde estiver situado esse estabelecimento estável deve ser considerado o lugar da realização das prestações de serviços (Acórdão de 7 de maio de 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, n.º 27).
- 45 Subordinar a existência de um estabelecimento estável à condição de que o pessoal desse estabelecimento esteja vinculado ao próprio sujeito passivo por um contrato de trabalho e de os recursos materiais lhe pertencerem em nome próprio equivaleria, por um lado, a aplicar de maneira muito restritiva o critério previsto na redação do artigo 11.º, n.º 1, do Regulamento de Execução n.º 282/2011. Por outro lado, tal critério não contribuiria para uma elevada segurança jurídica na determinação do lugar de conexão fiscal das prestações de serviços, se, para transferir a tributação de prestações de serviços de um Estado-Membro para outro, bastasse que um sujeito passivo cobrisse as suas necessidades de pessoal e as suas necessidades materiais recorrendo a diferentes prestadores de serviços.
- 46 Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar se, no processo principal, a sociedade alemã dispõe na Roménia de uma estrutura, em termos de recursos humanos e técnicos, com um grau suficiente de permanência. Para o orientar nesta apreciação, o Tribunal de Justiça pode, no entanto, fornecer todos os elementos de interpretação do direito da União que lhe possam ser úteis [v., designadamente, Acórdão de 6 de outubro de 2021, A (Passagem de fronteiras em navio de recreio), C-35/20, EU:C:2021:813, n.º 85].
- 47 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que a sociedade alemã não dispunha de recursos humanos e técnicos próprios na Roménia, mas que esses recursos humanos e técnicos eram detidos pela sociedade romena. Todavia, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, a sociedade alemã tinha acesso permanente e ininterrupto a esses recursos, uma vez que o contrato de prestação de serviços de *marketing*, regulação, publicidade e representação, celebrado no decurso de 2011, não podia ser resolvido a curto prazo. Com fundamento neste contrato, a sociedade romena pôs, nomeadamente, à disposição da sociedade alemã recursos técnicos (computadores, sistemas operativos, veículos automóveis), mas sobretudo recursos humanos com mais de 200 trabalhadores, entre os quais, nomeadamente, mais de 150 representantes comerciais. Resulta igualmente da decisão de reenvio que a sociedade alemã é a única cliente da sociedade romena que lhe presta, a título exclusivo, serviços de *marketing*, regulação, publicidade e representação.
- 48 Todavia, dado que uma pessoa coletiva, mesmo que tenha um único cliente, deve utilizar os recursos técnicos e humanos de que dispõe para as suas próprias necessidades, só no caso de se demonstrar que, em razão das disposições contratuais aplicáveis, a sociedade alemã dispunha de recursos técnicos e humanos da sociedade romena como se fossem os seus é que a sociedade alemã poderia dispor de uma estrutura com um grau suficiente de permanência e adequada, em termos de recursos humanos e técnicos, na Roménia, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

- 49 Em segundo lugar, há que examinar o segundo critério, enunciado no n.º 31 do presente acórdão, que permite constatar a existência de um estabelecimento estável, segundo o qual esse estabelecimento se caracteriza por uma estrutura apta, em termos de recursos humanos e técnicos, que lhe permite receber as prestações de serviços que lhe são efetuadas e utilizar os referidos recursos para as necessidades próprias da sua atividade.
- 50 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se mais especificamente sobre a questão de saber se a existência de um estabelecimento estável pode ser inferida, no processo principal, da circunstância de a sociedade romena prestar serviços suscetíveis de ter uma incidência direta nos resultados da atividade económica da sociedade alemã, como os serviços de *marketing*, na medida em que esses serviços estão estreitamente relacionados com a obtenção de encomendas para os produtos farmacêuticos vendidos pela sociedade alemã e se é igualmente necessário que o suposto estabelecimento estável participe diretamente nas decisões relativas à atividade económica da referida sociedade alemã.
- 51 No caso em apreço, resulta dos elementos factuais expostos pelo órgão jurisdicional de reenvio que os serviços de publicidade e de *marketing* prestados pela sociedade romena à sociedade alemã visavam principalmente informar melhor, na Roménia, os profissionais do setor da saúde e os consumidores sobre os produtos farmacêuticos vendidos por esta sociedade alemã. O pessoal da sociedade romena limitava-se a receber as encomendas provenientes de novos distribuidores grossistas de medicamentos na Roménia e a transmiti-las à sociedade alemã, bem como a transmitir as faturas desta aos seus clientes nesse Estado-Membro. Esta sociedade não participava diretamente na venda e na entrega dos produtos farmacêuticos da sociedade alemã e não assumia compromissos face a terceiros em nome desta última sociedade.
- 52 Ora, antes de mais, importa distinguir as prestações de serviços efetuadas pela sociedade romena à sociedade alemã dos bens que esta vende e entrega na Roménia. Trata-se de prestações de serviços e de entrega de bens distintas que estão sujeitas a regimes de IVA diferentes (v., por analogia, Acórdão de 16 de outubro de 2014, *Welmory*, C-605/12, EU:C:2014:2298, n.º 64).
- 53 Em seguida, como decorre da jurisprudência referida no n.º 31 do presente acórdão, um estabelecimento estável caracteriza-se por um grau suficiente de permanência e uma estrutura adequada, em termos de recursos humanos e técnicos, que lhe permitem receber e utilizar os serviços que são prestados para as necessidades próprias desse estabelecimento, e não pelas decisões que essa estrutura está habilitada a tomar.
- 54 Por último, resulta dos elementos dos autos que, no processo principal, os recursos humanos e técnicos que foram postos à disposição da sociedade alemã pela sociedade romena, e que permitem, segundo a Administração Fiscal romena, caracterizar a existência de um estabelecimento estável da sociedade alemã na Roménia são igualmente aqueles através dos quais a sociedade romena realiza as prestações de serviços em benefício da sociedade alemã. Ora, os mesmos recursos não podem ser utilizados, ao mesmo tempo, para prestar e para receber os mesmos serviços.
- 55 Por conseguinte, resulta dos elementos que precedem que os serviços de *marketing*, regulação, publicidade e representação prestados pela sociedade romena parecem ser recebidos pela sociedade alemã que utiliza os seus recursos humanos e técnicos situados na Alemanha para celebrar e executar os contratos de venda com os distribuidores dos seus produtos farmacêuticos na Roménia.

- 56 Se os referidos elementos factuais forem demonstrados, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, a sociedade alemã não dispõe de um estabelecimento estável na Roménia, na medida em que não tem nesse Estado-Membro uma estrutura que aí lhe permita receber prestações de serviços efetuadas pela sociedade romena e utilizá-los para efeitos da sua atividade económica de venda e entrega de produtos farmacêuticos.
- 57 Tendo em conta todas as considerações precedentes, há que responder às três questões que o artigo 44.º da Diretiva IVA e o artigo 11.º, n.º 1, do Regulamento de Execução n.º 282/2011 devem ser interpretados no sentido de que uma sociedade com sede social num Estado-Membro não dispõe de um estabelecimento estável noutro Estado-Membro pelo facto de essa sociedade aí deter uma filial que põe à sua disposição recursos humanos e técnicos ao abrigo de contratos através dos quais lhe presta, a título exclusivo, serviços de *marketing*, regulação, publicidade e representação que são suscetíveis de ter uma incidência direta no volume das suas vendas.

Quanto às despesas

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

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

O artigo 44.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, e o artigo 11.º 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, devem ser interpretados no sentido de que uma sociedade com sede num Estado-Membro não dispõe de um estabelecimento estável noutro Estado-Membro pelo facto de essa sociedade aí deter uma filial que põe à sua disposição recursos humanos e técnicos ao abrigo de contratos através dos quais lhe presta, a título exclusivo, serviços de *marketing*, regulação, publicidade e representação que são suscetíveis de ter uma incidência direta no volume das suas vendas.

Assinaturas