

Edição provisória

**ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção)**

11 de março de 2021 (\*)

«Reenvio prejudicial – Fiscalidade – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 9.º – Sujeito passivo – Conceito – Artigo 11.º – Agrupamento para efeitos de IVA Estabelecimento principal e sucursal de uma sociedade situados em dois Estados?Membros diferentes – Estabelecimento principal integrado num agrupamento para efeitos de IVA do qual não faz parte a sucursal – Estabelecimento principal que presta serviços à sucursal e que lhe imputa os custos desses serviços»

No processo C-812/19,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo, Suécia), por Decisão de 24 de outubro de 2019, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 4 de novembro de 2019, no processo

**Danske Bank A/S, Danmark, Sverige filial,**

contra

**Skatteverket,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sétima Secção),

composto por: A. Kumin, presidente de secção, T. von Danwitz (relator) e P. G. Xuereb, juízes,

advogado-geral: E. Tanchev,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial, por T. Karlsson,
- em representação da Skatteverket, por K. Alvesson, na qualidade de agente,
- em representação do Governo dinamarquês, por J. Nymann-Lindgren, P. Jespersen e S. Wolff, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo francês, por E. Toutain e E. de Moustier, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por P. Gentili, avvocato dello Stato,
- em representação da Comissão Europeia, por R. Lyal, K. Simonsson e G. Tolstoy, 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 2.º, n.º 1, do artigo 9.º, n.º 1, e do artigo 11.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; a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial, uma sucursal sueca da sociedade dinamarquesa Danske Bank A/S, à Skatteverket (Administração Fiscal, Suécia), a respeito de um parecer fiscal emitido pela Skatterättsnämnden (Comissão de Direito Fiscal, Suécia) relativo à *mervärdesskattelagen* (1994:200) [Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado (1994:200)].

## **Quadro jurídico**

### ***Direito da União***

3 O artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA dispõe:

«Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

[...]

c) As prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado?Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

4 O artigo 9.º, n.º 1, desta diretiva prevê:

«Entende-se por “sujeito passivo” qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.

Entende-se por “atividade económica” qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.»

5 Nos termos do artigo 11.º da referida diretiva:

«Após consulta do Comité Consultivo do Imposto sobre o Valor Acrescentado (a seguir designado “Comité do IVA”), cada Estado?Membro pode considerar como um único sujeito passivo as pessoas estabelecidas no território desse mesmo Estado?Membro que, embora juridicamente independentes, se encontrem estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização.

Um Estado?Membro que exerça a faculdade prevista no primeiro parágrafo pode adotar todas as medidas necessárias para evitar a possibilidade de fraude ou evasão fiscais em razão da aplicação dessa disposição.»

## ***Direito dinamarquês***

6 Na Dinamarca, o artigo 11.º da Diretiva IVA foi transposto pelo artigo 47.º, n.º 4, da lov om merværdiafgift (Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado). Esta disposição autoriza, nomeadamente, vários sujeitos passivos que tenham o mesmo proprietário a procederem ao registo de um agrupamento para efeitos de IVA dinamarquês. Resulta igualmente desse número que o agrupamento só pode abranger empresas estabelecidas na Dinamarca, pelo que um estabelecimento principal ou uma sucursal só podem tornar-se membros de um agrupamento para efeitos de IVA dinamarquês se constituírem estabelecimentos estáveis no território dinamarquês.

### **Litígio no processo principal e questão prejudicial**

7 O Danske Bank é uma sociedade cujo estabelecimento principal se situa na Dinamarca. Exerce a sua atividade na Suécia através de uma sucursal, o Danske Bank, Danmark, Sverige filial, estabelecida neste último Estado-Membro. O estabelecimento principal do Danske Bank faz parte de um agrupamento para efeitos de IVA dinamarquês (a seguir «agrupamento de IVA dinamarquês em causa»), constituído ao abrigo da legislação dinamarquesa que transpõe o artigo 11.º da Diretiva IVA. A sua sucursal sueca não faz parte de um agrupamento para efeitos de IVA sueco.

8 O Danske Bank utiliza uma plataforma informática no âmbito da sua atividade nos países escandinavos. Esta plataforma é em grande parte comum a todos os estabelecimentos desta sociedade. Os custos ligados à utilização da referida plataforma pela sucursal sueca para as necessidades das suas atividades na Suécia são-lhe imputados pelo estabelecimento principal do Danske Bank.

9 O pedido de parecer fiscal dirigido à Comissão de Direito Fiscal pela sucursal sueca do Danske Bank tinha, designadamente, por objeto determinar se o facto de o estabelecimento principal do Danske Bank fazer parte de um agrupamento para efeitos de IVA dinamarquês implicava que esse agrupamento devia, para efeitos da aplicação da Lei do Imposto sobre o Valor Acrescentado (1994:200), ser considerado um sujeito passivo distinto em relação a essa sucursal. Esta pretendia igualmente saber se os serviços prestados pelo agrupamento para efeitos de IVA, cujos custos lhe são imputados, deviam ser considerados serviços prestados para efeitos de IVA e se devia pagar o IVA na Suécia, enquanto destinatário de serviços.

10 No seu parecer de 23 de novembro de 2018, a Comissão de Direito Fiscal concluiu que, por um lado, o agrupamento de IVA dinamarquês em causa, de que faz parte o estabelecimento principal do Danske Bank e, por outro, a sucursal sueca desta sociedade deviam ser considerados dois sujeitos passivos distintos. Ao aderir ao agrupamento de IVA dinamarquês em causa em conformidade com a regulamentação dinamarquesa, o estabelecimento principal do Danske Bank separou-se, para efeitos de IVA, da sua sucursal sueca. A referida comissão também concluiu que os serviços prestados pelo estabelecimento principal do Danske Bank, cujos custos são imputados à sucursal sueca, devem ser considerados prestações de serviços para efeitos de IVA.

11 A sucursal sueca do Danske Bank contestou o parecer da Comissão de Direito Fiscal no Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo, Suécia), alegando que o estabelecimento principal do Danske Bank e essa sucursal deviam ser considerados um único sujeito passivo e que os serviços disponibilizados a essa sucursal pelo referido estabelecimento principal não deviam ser considerados prestações para efeitos de IVA. A referida sucursal não exerce uma atividade económica independente e não faz parte de um agrupamento para efeitos

de IVA na Suécia, pelo que não pode ser separada do estabelecimento principal em causa.

12 A Administração Fiscal pediu a confirmação do referido parecer. Segundo a regulamentação dinamarquesa, só os estabelecimentos situados na Dinamarca podem tornar-se membros de um agrupamento para efeitos de IVA dinamarquês. Portanto, a sucursal sueca do Danske Bank não faz parte desse agrupamento, pelo que não se pode considerar que forma um sujeito passivo único com o estabelecimento principal desta sociedade.

13 O órgão jurisdicional de reenvio observa que são possíveis duas interpretações das disposições pertinentes. A primeira maneira de interpretar estas disposições consiste em considerar, em aplicação da jurisprudência resultante do Acórdão de 23 de março de 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196), que a sucursal sueca, que não é independente do estabelecimento principal do Danske Bank e não faz parte de um agrupamento para efeitos de IVA na Suécia, faz parte do mesmo sujeito passivo que o referido estabelecimento, mesmo que este último seja membro de um agrupamento para efeitos de IVA dinamarquês. Uma segunda interpretação possível consiste em considerar que, ao aderir ao agrupamento de IVA dinamarquês em causa, o estabelecimento principal do Danske Bank ficou separado, para efeitos de IVA, do sujeito passivo que, em princípio, se considera que o referido estabelecimento e a sucursal sueca constituem em conjunto no que respeita às operações efetuadas entre si.

14 Assim, no seu Acórdão de 17 de setembro de 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225), o Tribunal de Justiça já declarou que uma sucursal que não é independente do estabelecimento principal de uma sociedade estrangeira, mas que faz parte de um agrupamento para efeitos de IVA num Estado-Membro, forma um sujeito passivo único com os membros desse agrupamento, pelo que se deve considerar que as prestações que lhe são fornecidas a título oneroso pelo estabelecimento principal são efetuadas não a favor da sucursal mas do agrupamento para efeitos de IVA. Portanto, trata-se de operações entre dois sujeitos passivos distintos. Ora, esse acórdão diz respeito a um caso em que a sucursal faz parte de um agrupamento para efeitos de IVA, ao passo que, no presente processo, é o estabelecimento principal que faz parte desse agrupamento.

15 O órgão jurisdicional de reenvio refere igualmente as Orientações decorrentes da 105.<sup>a</sup> reunião da Comissão do IVA, de 26 de outubro de 2015, das quais resulta que esta considerou, por uma larga maioria, que, num caso como o que lhe foi submetido, o agrupamento para efeitos de IVA, a que pertence o estabelecimento principal situado num Estado-Membro, e a sucursal situada noutro Estado-Membro devem ser considerados dois sujeitos passivos distintos.

16 Nestas condições, o Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Deve considerar-se que uma sucursal sueca de um banco estabelecido noutro Estado-Membro constitui um sujeito passivo independente quando o estabelecimento principal presta serviços à sucursal e lhe imputa os respetivos custos, se o estabelecimento principal fizer parte de um agrupamento para efeitos de IVA no outro Estado-Membro e a sucursal sueca não for membro de nenhum agrupamento para efeitos de IVA sueco?»

### **Quanto à questão prejudicial**

17 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se o artigo 9.º, n.º 1, e o artigo 11.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que, para efeitos de IVA, o estabelecimento principal de uma sociedade, situado num Estado-Membro e que faz parte de um agrupamento para efeitos de IVA constituído com fundamento neste artigo 11.º, e a sucursal dessa sociedade, estabelecida noutro Estado-Membro, devem ser considerados sujeitos

passivos distintos quando esse estabelecimento principal presta à referida sucursal serviços cujos custos lhe imputa.

18 Para responder a esta questão, importa recordar que, por força do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, estão sujeitas a IVA as prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

19 Nos termos do artigo 9.º, n.º 1, primeiro parágrafo, desta diretiva, entende-se por «sujeito passivo» qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.

20 Tratando-se de uma prestação entre o estabelecimento principal de uma sociedade, situado num Estado-Membro, e uma sucursal dessa sociedade, situada noutro Estado-Membro, o Tribunal de Justiça declarou que tal prestação só é tributável se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são realizadas prestações recíprocas. Na falta de relação jurídica entre a sucursal e a sua sede, que formam, conjuntamente, um único sujeito passivo, as prestações recíprocas realizadas entre estas entidades constituem fluxos internos não tributáveis, diferentemente das operações tributáveis realizadas com terceiros (Acórdão de 24 de janeiro de 2019, Morgan Stanley EET Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, n.os 37 e 38 e jurisprudência referida).

21 Para determinar se tal relação jurídica existe, há que verificar se a sucursal exerce uma atividade económica independente. A este respeito, há que determinar se essa sucursal pode ser considerada autónoma, nomeadamente porque suporta o risco económico decorrente da sua atividade (v., neste sentido, Acórdão de 23 de março de 2006, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, n.º 35, e de 24 de janeiro de 2019, Morgan Stanley EET Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, n.º 35 e jurisprudência referida).

22 No entanto, no que respeita à qualificação da relação jurídica existente entre o estabelecimento principal e a sucursal de uma sociedade, importa igualmente ter em conta a sua eventual pertença a um agrupamento para efeitos de IVA constituído ao abrigo do artigo 11.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA.

23 Segundo esta disposição, cada Estado-Membro pode considerar como um único sujeito passivo as pessoas estabelecidas no seu território que, embora juridicamente independentes, se encontrem estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização.

24 A própria redação do artigo 11.º contém uma limitação territorial, de modo que um Estado-Membro não pode prever que um agrupamento para efeitos de IVA inclua pessoas estabelecidas noutro Estado-Membro. Como resulta dos autos de que o Tribunal de Justiça dispõe, segundo a regulamentação dinamarquesa que transpõe esta disposição, só os estabelecimentos estáveis situados na Dinamarca podem fazer parte de um agrupamento para efeitos de IVA dinamarquês.

25 Quanto aos efeitos da pertença a um agrupamento para efeitos de IVA constituído ao abrigo do artigo 11.º da Diretiva IVA, o Tribunal de Justiça declarou que tal agrupamento forma um único sujeito passivo. A equiparação a um sujeito passivo único impede que os membros do agrupamento para efeitos de IVA continuem a subscrever separadamente declarações de IVA e a ser identificados, dentro e fora do grupo, como sujeitos passivos, uma vez que só o sujeito passivo único está habilitado a subscrever as referidas declarações [Acórdão de 17 de setembro de 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, n.os 28 e 29 e jurisprudência referida].

26 Daqui resulta que, quando o estabelecimento principal e a sucursal de uma sociedade estão situados em Estados?Membros diferentes e um deles pertence a um agrupamento para efeitos de IVA, a relação jurídica entre eles deve ser apreciada tendo em conta, por um lado, a equiparação desse agrupamento a um único sujeito passivo e, por outro, os limites territoriais desse agrupamento.

27 A este respeito, o Tribunal de Justiça concluiu que os serviços prestados por um estabelecimento principal, estabelecido num Estado terceiro, à sua sucursal, estabelecida num Estado?Membro, constituem operações tributáveis quando esta sucursal é membro de um agrupamento para efeitos de IVA [Acórdão de 17 de setembro de 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C?7/13, EU:C:2014:2225, n.º 32]. Ora, o princípio enunciado nesse acórdão também se aplica quando as prestações são fornecidas entre um estabelecimento principal, situado num Estado?Membro e pertencente a um agrupamento para efeitos de IVA nesse Estado?Membro, e uma sucursal, estabelecida noutro Estado?Membro.

28 No caso em apreço, o estabelecimento principal do Danske Bank faz parte do agrupamento de IVA dinamarquês em causa. Devido à sua pertença a esse agrupamento de IVA, há que considerar que, para efeitos de IVA, é esse agrupamento que efetua as prestações de serviços em causa no processo principal.

29 Por outro lado, tendo em conta os limites territoriais resultantes do artigo 11.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA, não se pode considerar que a sucursal sueca do Danske Bank faz parte do agrupamento de IVA dinamarquês em causa.

30 Por conseguinte, para efeitos de IVA, não se pode considerar que, por um lado, o agrupamento de IVA dinamarquês a que pertence o estabelecimento principal do Danske Bank, por outro, e a sucursal sueca desta sociedade formam, em conjunto, um sujeito passivo único.

31 Nenhum dos argumentos avançados pelo Danske Bank é suscetível de pôr em causa esta conclusão.

32 Antes de mais, o Danske Bank alega que a situação que está na origem do Acórdão de 17 de setembro de 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C?7/13, EU:C:2014:2225), e a situação que está em causa no processo principal são diferentes, o que justifica um tratamento diferenciado. Ora, nem a circunstância de, no processo principal, contrariamente ao que acontecia no processo que deu origem a esse acórdão, ser não a sucursal mas o estabelecimento principal do Danske Bank que faz parte do agrupamento para efeitos de IVA nem a circunstância de o referido estabelecimento principal se situar não num Estado terceiro mas num Estado?Membro são suscetíveis de pôr em causa a solução adotada no referido acórdão, atendendo aos limites territoriais próprios dos agrupamentos constituídos ao abrigo do artigo 11.º da Diretiva IVA.

33 Em seguida, contrariamente ao que alega o Danske Bank, embora a redação do artigo 11.º da Diretiva IVA obste a que um Estado?Membro alargue o alcance de um agrupamento para efeitos de IVA a entidades estabelecidas fora do seu território, não deixa de ser verdade que a existência de um agrupamento para efeitos de IVA nesse Estado?Membro deve, sendo caso disso, ser tida em conta para efeitos de tributação noutros Estados?Membros, nomeadamente quando estes últimos apreciam as obrigações fiscais de uma sucursal estabelecida no seu território.

34 Por último, quanto ao princípio da neutralidade fiscal, também invocado pelo Danske Bank, recorde-se que constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA, que se opõe a que operações económicas semelhantes, que se encontrem, por conseguinte, em concorrência entre

si, sejam tratadas de forma diferente do ponto de vista do IVA (v., neste sentido, Acórdão de 22 de maio de 2008, Ampliscientifica e Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, n.º 25 e jurisprudência referida). Ora, tendo em conta os efeitos da formação de um agrupamento para efeitos de IVA, bem como os limites territoriais deste último, uma operação entre a sucursal do Danske Bank situada na Suécia e o agrupamento para efeitos de IVA dinamarquês em causa, ao qual pertence o estabelecimento principal dessa sociedade, não pode ser considerada semelhante a uma operação entre uma sucursal e um estabelecimento principal que não faz parte de um agrupamento para efeitos de IVA.

35 Tendo em conta todas as considerações precedentes, há que responder à questão submetida que o artigo 9.º, n.º 1, e o artigo 11.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que, para efeitos de IVA, o estabelecimento principal de uma sociedade, situado num Estado-Membro e que faz parte de um agrupamento para efeitos de IVA constituído com fundamento neste artigo 11.º, e a sucursal dessa sociedade, estabelecida noutro Estado-Membro, devem ser considerados sujeitos passivos distintos quando esse estabelecimento principal presta à referida sucursal serviços cujos custos lhe imputa.

### **Quanto às despesas**

36 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 (Sétima Secção) declara:

**O artigo 9.º, n.º 1, e o artigo 11.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que, para efeitos de IVA, o estabelecimento principal de uma sociedade, situado num Estado-Membro e que faz parte de um agrupamento para efeitos de IVA constituído com fundamento neste artigo 11.º, e a sucursal dessa sociedade, estabelecida noutro Estado-Membro, devem ser considerados sujeitos passivos distintos quando esse estabelecimento principal presta à referida sucursal serviços cujos custos lhe imputa.**

Assinaturas

\* Língua do processo: sueco.