

Processo C-291/07

Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet

contra

Skatteverket

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Regeringsrätten)

«IVA – Lugar das operações tributáveis – Conexão para efeitos fiscais – Prestador de serviços estabelecido num Estado? Membro diferente daquele em que o destinatário está estabelecido – Qualidade de sujeito passivo – Serviços prestados a uma fundação nacional que exerce uma actividade económica e uma actividade não económica»

Sumário do acórdão

Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado – Prestações de serviços – Determinação do lugar de conexão para efeitos fiscais

[Directivas do Conselho 77/388, artigo 9.º, n.º 2, alínea e), e 2006/112, artigo 56.º, n.º 1, alínea c)]

O artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, na redacção dada pela Directiva 1999/59, e o artigo 56.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 2006/112, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, que determinam o lugar de conexão fiscal para prestações de serviços de consultores, engenheiros, gabinetes de estudo, advogados, peritos contabilistas e demais prestações similares, devem ser interpretados no sentido de que o destinatário de serviços de consultadoria, prestados por um sujeito passivo estabelecido noutro Estado-Membro, que exerce tanto actividades económicas como actividades não abrangidas pelo âmbito de aplicação dessas directivas, deve ser considerado sujeito passivo, mesmo que os referidos serviços só sejam utilizados para efeitos destas últimas actividades.

Com efeito, este artigo não precisa se a sua aplicação está sujeita à condição de o sujeito passivo destinatário de uma prestação de serviços utilizar essa prestação para efeitos da sua actividade económica. Assim, contrariamente a outras disposições da Sexta Directiva, como os seus artigos 2.º, n.º 1, e 17.º, n.º 2, esse artigo de modo algum indica que essa condição é necessária para que o mesmo se aplique.

Na falta de precisão expressa, no artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva, quanto ao facto de os serviços prestados deverem ser utilizados para efeitos da actividade económica do destinatário, há que considerar que a circunstância de este último utilizar esses serviços para actividades não abrangidas pelo âmbito de aplicação da Sexta Directiva não obsta à aplicação desta disposição.

(cf. n.os 28?33, disp.)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

6 de Novembro de 2008 (*)

«IVA – Lugar das operações tributáveis – Conexão para efeitos fiscais – Prestador de serviços estabelecido num Estado?Membro diferente daquele em que o destinatário está estabelecido – Qualidade de sujeito passivo – Serviços prestados a uma fundação nacional que exerce uma actividade económica e uma actividade não económica»

No processo C?291/07,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Regeringsrätten (Suécia), por decisão de 30 de Maio de 2007, entrado no Tribunal de Justiça em 15 de Junho de 2007, no processo

Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet

contra

Skatteverket,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: P. Jann, presidente de secção, M. Ilešič, A. Tizzano, A. Borg Barthet (relator) e E. Levits, juízes,

advogado?geral: J. Mazák,

secretário: R. Grass,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Skatteverket, por M. Loeb, na qualidade de agente,
- em representação do Governo alemão, por M. Lumma e C. Blaschke, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo grego, por S. Spyropoulos, I. Bakopoulos e I. Pouli, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo italiano, por I. M. Braguglia, na qualidade de agente, assistido por G. de Bellis, avvocato dello Stato,

- em representação do Governo polaco, por T. Nowakowski, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por D. Triantafyllou e P. Dejmek, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 17 de Junho de 2008,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 9.º, n.º 2, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), na redacção dada pela Directiva 1999/59/CE do Conselho, de 17 de Junho de 1999 (JO L 162, p. 63, a seguir «Sexta Directiva»), e do artigo 56.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre a Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (Recomeçar – Conselho de ajuda e apoio às pessoas vítimas de despedimento, a seguir «TRR»), fundação de direito sueco que exerce actividades económicas e não económicas, e a Skatteverket (Administração Fiscal sueca), a respeito das consequências fiscais de determinadas prestações de serviços de consultadoria às quais a fundação pretende recorrer e da questão de saber se deve ser considerada comerciante na acepção do § 7 do capítulo 5 da Lei 1994:200, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado [medvårdesskattelagen (1994:200), a seguir «lei relativa ao IVA»]. Este litígio refere-se a um período em que são sucessivamente aplicáveis a Sexta Directiva e a Directiva 2006/112.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

3 O artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Directiva [que é reproduzido no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Directiva 2006/112] prevê que estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») «[a]s entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

4 Nos termos do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva (que é reproduzido no artigo 9.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Directiva 2006/112), por sujeito passivo entende-se «qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das actividades económicas referidas no n.º 2, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade».

5 O artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Directiva (que é reproduzido no artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Directiva 2006/112) dispõe que «[a]s actividades económicas referidas no n.º 1 são todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. A exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência é igualmente considerada uma actividade económica».

6 Segundo o artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva (que é reproduzido no artigo 43.º da Directiva 2006/112), «[p]or ‘lugar da prestação de serviços’ entende-se o lugar onde o prestador

dos mesmos tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual».

7 No entanto, o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva [que é reproduzido no artigo 56.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 2006/112] prevê que «[p]or lugar das prestações de serviços a seguir referidas, efectuadas a destinatários estabelecidos fora da Comunidade ou a sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade, mas fora do país do prestador, [se entende] o lugar onde o destinatário tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável para o qual o serviço tenha sido prestado ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual:

[...]

– prestações de serviços de consultores, engenheiros, gabinetes de estudo, advogados, peritos contabilistas e demais prestações similares e, bem assim, o tratamento de dados e o fornecimento de informações;

[...]»

8 Nos termos do artigo 21.º, ponto 1, alínea b), da Sexta Directiva, o IVA é devido «[p]elos sujeitos passivos destinatários de serviços referidos no n.º 2, alínea e), do artigo 9.º ou pelos destinatários de serviços referidos nos pontos C, D, E e F do artigo 28.ºB, que estejam registados no país para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado, se os serviços forem prestados por um sujeito passivo estabelecido no estrangeiro; todavia, os Estados-Membros podem exigir que o prestador dos serviços seja solidariamente responsável pelo pagamento do imposto».

9 O artigo 196.º da Directiva 2006/112 dispõe que «[o] IVA é devido pelos sujeitos passivos destinatários de serviços referidos no artigo 56.º [...]».

Legislação nacional

10 O § 1 do capítulo 1 da lei relativa ao IVA prevê que estão sujeitas ao IVA as entregas de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional no âmbito de uma actividade profissional. Esta disposição visa transpor o artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Directiva.

11 O § 7 do capítulo 5 da lei relativa ao IVA dispõe que determinadas prestações de serviços nele precisadas, nomeadamente as de consultadoria, efectuadas por um prestador estabelecido noutro Estado-Membro, são consideradas efectuadas no território sueco se o destinatário for um comerciante que tenha na Suécia a sede da sua actividade económica ou que aí disponha de um estabelecimento estável para o qual o serviço tenha sido prestado ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável na Suécia, que tenha fixado neste país o seu domicílio ou a sua residência habitual. De acordo com o § 2 do capítulo 1 dessa lei, se o prestador de serviços de consultadoria sujeitos ao IVA for estrangeiro, o IVA é devido pelo destinatário. Estas disposições transpõem para o direito nacional as disposições correspondentes dos artigos 9.º, n.º 2, alínea e), e 21.º, ponto 1, alínea b), da Sexta Directiva.

12 A lei relativa ao IVA não define o conceito de comerciante. O § 1 do capítulo 4 dessa lei precisa, contudo, que deve ser considerada como «actividade profissional» qualquer actividade económica na acepção do capítulo 13 da lei 1999:1229, relativa ao imposto sobre o rendimento [inkomstskattelagen (1999:1229)], ou qualquer actividade exercida sob uma forma comparável e cujas receitas excedam, no exercício fiscal em questão, 30 000 SEK. Resulta do § 1 do capítulo 13 desta última lei que se deve entender por «actividade económica» qualquer actividade

independente exercida a título profissional.

Litígio no principal e questão prejudicial

13 O litígio no processo principal diz respeito à TRR, uma fundação para os contratos colectivos, criada em 1994 pela organização patronal Svenska Arbetsgivareföreningen (actualmente Svenskt Näringsliv) e pelo sindicato Privattjänstemannakartellen (sindicato dos trabalhadores do sector privado).

14 Os estatutos da TRR prevêem que esta última tem como objecto, por um lado, o pagamento de indemnizações por despedimento e a promoção de medidas de qualquer tipo destinadas a facilitar a reconversão de trabalhadores que, por razões específicas, tenham sido despedidos ou corram o risco de o ser e, por outro lado, o aconselhamento e a assistência a empresas que se encontrem ou possam vir a encontrar-se em situações de excesso de efectivos, bem como a promoção da formação das empresas em matéria de recursos humanos. As condições de exercício das actividades da TRR são definidas em pormenor num acordo celebrado entre a Svenskt Näringsliv e o Privattjänstemannakartellen, dito «acordo de reconversão» («Omställningsavtalet»).

15 As actividades da TRR são financiadas pelas quotizações pagas pelos empregadores que são parte no referido acordo, que correspondem a uma percentagem das remunerações pagas aos trabalhadores assalariados abrangidos pelo referido acordo. Os empregadores vinculados pelo acordo de reconversão por força de um acordo dito «de adesão» pagam uma contribuição anual fixa. Para além das actividades regidas pelo acordo de reconversão, a TRR presta serviços a empresas em matéria de *outsourcing*, para efeito dos quais está registada como sujeito passivo de IVA. A actividade exercida pela TRR nesta última qualidade representa cerca de 5% das suas receitas.

16 A TRR pretende adquirir serviços de consultadoria, designadamente, a um prestador estabelecido na Dinamarca, os quais devem ser exclusivamente utilizados para as actividades que a TRR exerce no âmbito do acordo de reconversão. Para se informar sobre as consequências fiscais dessa operação, a TRR apresentou um pedido de decisão prévia à Skatterättsnämnden (comissão de direito fiscal) sobre a questão de saber se as actividades por ela exercidas no âmbito do acordo de reconversão são actividades profissionais e se deve ser considerada um comerciante na acepção do § 7 do capítulo 5 da lei relativa ao IVA.

17 Na sua decisão de 3 de Março de 2006, a Skatterättsnämnden considerou que as actividades exercidas pela TRR no âmbito do acordo de reconversão não eram prestações de serviços efectuadas no âmbito de uma actividade profissional, mas que a TRR devia ser considerada comerciante na acepção do § 7 do capítulo 5 da referida lei.

18 A TRR, que interpôs recurso da decisão da Skatterättsnämnden, pede ao Regeringsrätten que declare que ela não tem a qualidade de comerciante na acepção do § 7 do capítulo 5 da lei relativa ao IVA. A Skatteverket conclui pedindo a esse tribunal que confirme a decisão impugnada.

19 Em apoio do seu recurso, a TRR alega, nomeadamente, que o registo como sujeito passivo de IVA não implica, por si só, que se considere que o interessado tem necessariamente a qualidade de comerciante na acepção do § 7 do capítulo 5 da lei relativa ao IVA. No que se refere às aquisições efectuadas para efeitos das suas actividades não abrangidas pelo âmbito de aplicação da Sexta Directiva, não tem a qualidade de comerciante na acepção dessa disposição. A TRR acrescenta que a disposição correspondente da Sexta Directiva, o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), não remete para o conceito de comerciante mas para o de sujeito passivo.

20 O Regeringsrätten entende que, para efeitos da aplicação de determinadas disposições da Sexta Directiva e da Directiva 2006/112, o litígio no processo principal exige uma interpretação, à luz do direito comunitário, dos conceitos de «sujeito passivo» e de «devedor do imposto». O tribunal de reenvio observa que o conceito de «sujeito passivo», na acepção da Sexta Directiva, foi precisado pelo Tribunal de Justiça em vários acórdãos, mas que este último ainda não se pronunciou sobre a interpretação a dar a este conceito para efeitos da aplicação do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da mesma directiva num caso concreto como o que está na origem do processo principal.

21 Por considerar que as disposições pertinentes da Sexta Directiva e da Directiva 2006/112 são imprecisas e que a questão, segundo lhe parece, ainda não foi submetida ao Tribunal de Justiça, o Regeringsrätten decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Os artigos 9.º, n.º 2, alínea e), e 21.º, [ponto] 1, alínea b), da Sexta Directiva [...] e os artigos 56.º, n.º 1, alínea c), e 196.º da [Directiva 2006/112] devem ser interpretados no sentido de que quem adquira serviços de consultadoria a um sujeito passivo noutra [Estado?Membro] e exerça tanto actividades económicas como actividades que não são abrangidas pelo âmbito de aplicação das directivas deve ser considerado sujeito passivo, para efeitos da aplicação desses artigos, mesmo que a aquisição se destine exclusivamente a estas últimas actividades?»

Quanto à questão prejudicial

22 Com a sua questão, o tribunal de reenvio pergunta essencialmente se o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva e o artigo 56.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que quem adquira serviços de consultadoria a um sujeito passivo estabelecido noutra Estado?Membro e exerça tanto actividades económicas como actividades não abrangidas pelo âmbito de aplicação dessas directivas deve ser considerado sujeito passivo, mesmo que os referidos serviços sejam exclusivamente utilizados para efeitos destas últimas actividades.

23 Importa recordar que a redacção do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva é, no essencial, idêntica à do artigo 56.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 2006/112, pelo que estes dois artigos devem ser interpretados da mesma forma.

24 Deve igualmente recordar-se que o artigo 9.º da Sexta Directiva contém regras que determinam o lugar de conexão das prestações de serviços para efeitos fiscais. Enquanto o n.º 1 deste artigo estabelece nesta matéria uma regra de carácter geral, o n.º 2 do mesmo artigo enumera uma série de conexões específicas. O objectivo destas disposições é evitar, por um lado, os conflitos de competência susceptíveis de conduzir a duplas tributações e, por outro, a não tributação de receitas [acórdãos de 4 de Julho de 1985, Berkholz, 168/84, Recueil, p. 2251, n.º 14; de 26 de Setembro de 1996, Dudda, C-327/94, Colect., p. I-4595, n.º 20; de 6 de Março de 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres, C-167/95, Colect., p. I-1195, n.º 10; de 12 de Maio de 2005, RAL (Channel Islands) e o., C-452/03, Colect., p. I-3947, n.º 23, e de 9 de Março de 2006,

Gillan Beach, C-114/05, Colect., p. I-2427, n.º 14].

25 Há ainda que precisar que, a respeito da relação entre os n.ºs 1 e 2 do artigo 9.º da Sexta Directiva, o Tribunal de Justiça decidiu que não existe qualquer primado do n.º 1 sobre o n.º 2 desta disposição. A questão que se deve colocar em cada situação concreta é a de saber se esta última é regida por um dos casos mencionados no artigo 9.º, n.º 2, da referida directiva. Se o não for, cai no âmbito do n.º 1 do mesmo artigo [acórdãos, já referidos, Dudda, n.º 21; Linthorst, Pouwels en Scheres, n.º 11; RAL (Channel Islands) e o., n.º 24, e Gillan Beach, n.º 15].

26 O artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva prevê que o lugar das prestações de serviços de consultadoria e de outros serviços similares, efectuadas a sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade, mas fora do país do prestador, é o lugar onde o destinatário tem a sede da sua actividade económica.

27 Embora seja verdade que, no processo principal, o destinatário dos serviços de consultadoria está estabelecido na Comunidade, mas fora do país do prestador, o tribunal de reenvio questiona-se, no entanto, sobre se esse destinatário deve igualmente ser considerado sujeito passivo na acepção do referido artigo 9.º no caso de os serviços em questão serem exclusivamente utilizados para efeitos de actividades não abrangidas pelo âmbito de aplicação da Sexta Directiva e da Directiva 2006/112.

28 Antes de mais, deve observar-se que o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva não precisa se a sua aplicação está sujeita à condição de o sujeito passivo destinatário de uma prestação de serviços utilizar essa prestação para efeitos da sua actividade económica. Assim, contrariamente a outras disposições da Sexta Directiva, como os seus artigos 2.º, ponto 1, e 17.º, n.º 2, esse artigo de modo algum indica que essa condição é necessária para que o mesmo se aplique.

29 Noutros termos, na falta de precisão expressa, no artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva, quanto ao facto de os serviços prestados deverem ser utilizados para efeitos da actividade económica do destinatário, há que considerar que a circunstância de este último utilizar esses serviços para actividades não abrangidas pelo âmbito de aplicação da Sexta Directiva não obsta à aplicação desta disposição.

30 Essa interpretação coaduna-se com o objectivo prosseguido pelo artigo 9.º da Sexta Directiva, que, conforme foi recordado no n.º 24 do presente acórdão, é uma regra de conflitos que visa evitar os riscos de dupla tributação e de não tributação.

31 De igual modo, como o advogado-geral afirmou no n.º 41 das suas conclusões, essa interpretação facilita a implementação da referida regra de conflitos, na medida em que permite uma gestão simples, no que se refere ao lugar da prestação de serviços, das regras de cobrança do imposto e de prevenção da evasão fiscal. Com efeito, o prestador de serviços só tem de apurar se o destinatário tem a qualidade de sujeito passivo para determinar se o lugar da prestação de serviços se situa no Estado-Membro em que está estabelecido ou no Estado-Membro em que está situada a sede da actividade do destinatário.

32 Além disso, a referida interpretação está em conformidade com as finalidades e as regras de funcionamento do regime comunitário do IVA, na medida em que garante, numa situação como a que está em causa no processo principal, que o consumidor final da prestação de serviços suporte o custo final do IVA devido.

33 Como o advogado-geral observou nos n.ºs 43 e 44 das suas conclusões, essa interpretação é igualmente conforme com o princípio da segurança jurídica e permite, além disso,

reduzir os encargos dos comerciantes que operam em todo o mercado único e facilitar a livre circulação de serviços.

34 Por último, cumpre notar que o artigo 21.º, ponto 1, alínea b), da Sexta Directiva (que é reproduzido no artigo 196.º da Directiva 2006/112) prevê que o IVA é devido pelo sujeito passivo destinatário dos serviços referidos no artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva [que é reproduzido no artigo 56.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 2006/112]. Por conseguinte, se as condições de que depende a aplicação do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva estiverem preenchidas, o destinatário tem de pagar o IVA sobre os serviços que lhe são prestados, independentemente do facto de terem ou não sido prestados para efeitos de actividades não abrangidas pelo âmbito de aplicação das referidas directivas.

35 Tendo em conta as considerações que precedem, há que responder à questão colocada pelo Regeringsrätten que o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva e o artigo 56.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que o destinatário de serviços de consultadoria, prestados por um sujeito passivo estabelecido noutro Estado-Membro, que exerce tanto actividades económicas como actividades não abrangidas pelo âmbito de aplicação dessas directivas, deve ser considerado sujeito passivo, mesmo que os referidos serviços só sejam utilizados para efeitos destas últimas actividades.

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 efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

O artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, na redacção dada pela Directiva 1999/59/CE do Conselho, de 17 de Junho de 1999, e o artigo 56.º, n.º 1, alínea c), da Directiva 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 o destinatário de serviços de consultadoria, prestados por um sujeito passivo estabelecido noutro Estado-Membro, que exerce tanto actividades económicas como actividades não abrangidas pelo âmbito de aplicação dessas directivas, deve ser considerado sujeito passivo, mesmo que os referidos serviços só sejam utilizados para efeitos destas últimas actividades.

Assinaturas

* Língua do processo: sueco.