

Processo C-421/10

Finanzamt Deggendorf

contra

Markus Stoppelkamp, que actua na qualidade de administrador judicial do património de Harald Raab

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Bundesfinanzhof)

«IVA – Sexta Directiva – Artigo 21.º, n.º 1, alínea b) – Determinação do lugar de conexão fiscal – Serviços efectuados por um prestador que reside no mesmo país que o destinatário, mas que estabeleceu a sede da sua actividade económica noutro país – Conceito de ‘sujeito passivo estabelecido no estrangeiro’»

Sumário do acórdão

Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Devedores do imposto

[Directiva 77/388 do Conselho, artigo 21.º, n.º 1, alínea b)]

O artigo 21.º, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva 77/388/CEE, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, conforme alterada pela Directiva 2000/65/CE do Conselho, de 17 de Outubro de 2000, deve ser interpretado no sentido de que, para ser considerado um «sujeito passivo não estabelecido no território do país», basta que o sujeito passivo em causa tenha estabelecido a sede da sua actividade económica fora desse país.

Em especial, numa situação que se caracteriza, por um lado, pelo facto de a sede da actividade económica do sujeito passivo ser conhecida e se encontrar fora do país do destinatário e, por outro, pela circunstância de que não é contestado que se trata da sede efectiva e real, e não de uma sede ou de uma instalação fictícias, não pode ser tomado em consideração um eventual domicílio privado do sujeito passivo no território desse país.

A presunção de que o serviço é prestado por um «sujeito passivo não estabelecido no território do país», quando a sede da actividade económica do referido sujeito passivo está situada fora desse país, independentemente do lugar onde está situado o seu domicílio privado, permite evitar que o destinatário estabelecido num país, que tem conhecimento de que o prestador, como no caso em apreço no processo principal, tem a sede da sua actividade económica fora desse país, deva fazer indagações sobre o domicílio privado do referido prestador, e contribui, portanto, para assegurar a cobrança fiável e correcta do IVA.

(cf. n.os 28, 34 a 36 e disp.)

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

6 de Outubro de 2011 (*)

«IVA – Sexta Directiva – Artigo 21.º, n.º 1, alínea b) – Determinação do lugar de conexão fiscal – Serviços efectuados por um prestador que reside no mesmo país que o destinatário, mas que estabeleceu a sede da sua actividade económica noutra país – Conceito de ‘sujeito passivo estabelecido no estrangeiro’»

No processo C-421/10,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), por decisão de 30 de Junho de 2010, entrado no Tribunal de Justiça em 25 de Agosto de 2010, no processo

Finanzamt Deggendorf

contra

Markus Stoppelkamp, que actua na qualidade de administrador judicial do património de Harald Raab,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: J. J. Kasel (relator), presidente de secção, E. Levits e M. Safjan, juízes,

advogado-geral: J. Mazák,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Governo alemão, por C. Blaschke e T. Henze, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo helénico, por F. Dedousi, I. Pouli e I. Bakopoulos, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por W. Mölls e L. Lozano Palacios, 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 objecto a interpretação do artigo 21.º, n.º 1, alínea b), 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), conforme alterada pela Directiva 2000/65/CE do Conselho, de 17 de Outubro de 2000 (JO L 269, p. 44, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe M. Stoppelkamp, na sua qualidade de administrador judicial do património de H. Raab, ao Finanzamt Deggendorf (a seguir «Finanzamt»), a respeito da determinação do devedor do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pelas prestações de serviços efectuadas por H. Raab.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva prevê:

«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.»

4 O artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva dispõe:

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

5 O artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva tem a seguinte redacção:

«Todavia:

[...]

e) Por 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, entende-se 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:

[...]

– colocação de pessoal à disposição;

[...]»

6 O artigo 21.º da Sexta Directiva tem a seguinte redacção:

«1. No regime interno, o imposto sobre o valor acrescentado é devido:

a) Pelos sujeitos passivos que efectuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis, com excepção dos casos referidos nas alíneas b) e c).

No caso de as entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis serem efectuadas por um sujeito passivo que não se encontre estabelecido no território do país, os Estados-Membros podem prever, nas condições por eles fixadas, que o devedor do imposto é o destinatário das entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis;

b) Pelos 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.º-B que estejam registados no território do país para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado, se os serviços forem prestados por um sujeito passivo não estabelecido no território do país;

[...]»

7 O artigo 1.º da Oitava Directiva 79/1072/CEE do Conselho, de 6 de Dezembro de 1979, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Regras sobre o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país (JO L 331, p. 11; EE 09 F1 p. 116; a seguir «Oitava Directiva»), prevê:

«Para efeitos do disposto na presente directiva, entende-se por sujeito passivo não estabelecido no território do país o sujeito passivo referido no n.º 1 do artigo 4.º da Directiva 77/388/CEE que, durante o período referido no n.º 1, primeiro parágrafo, primeira e segunda frases, do artigo 7.º, não tinha nesse país nem a sede da sua actividade económica nem um estabelecimento estável a partir do qual fossem efectuadas as operações, nem, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o seu domicílio ou a sua residência habitual e que, durante esse mesmo período, não tenha efectuado qualquer entrega de bens ou prestações de serviços que se considere ter sido realizada nesse país, com excepção:

a) Das prestações de serviços de transporte e das prestações acessórias dessas prestações isentas por força do n.º 1, alínea i), do artigo 14.º, do artigo 15.º ou do n.º 1, B), C) e D), do artigo 16.º da Directiva 77/388/CEE;

b) Das prestações de serviços nos casos em que o imposto é devido unicamente pelo destinatário, nos termos do n.º 1, alínea b), do artigo 21.º da Directiva 77/388/CEE.»

Legislação nacional

8 O § 1, n.º 1, ponto 1, primeira frase, da Lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, p. 1270), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «UStG»), determina que «os fornecimentos e outras prestações que um empresário realiza a título oneroso, no território nacional, no âmbito da sua empresa», estão sujeitos ao IVA.

9 O § 3a da UStG dispõe:

«1. A prestação de serviços é efectuada no lugar onde o empresário exerce a sua actividade, sem prejuízo dos §§ 3b e 3f. Se a referida prestação for efectuada a partir de um estabelecimento

permanente, considera-se ser este o lugar de realização da mesma.

[...]

3. Quando o destinatário de uma das prestações de serviços referidas no n.º 4 for um empresário, considera-se, por derrogação ao n.º 1, que a prestação é efectuada no lugar onde este exerce a sua actividade. Se a prestação de serviços for efectuada no estabelecimento permanente do empresário, é o lugar do estabelecimento permanente que é determinante. Quando o destinatário de uma das prestações de serviços referidas no n.º 4 não seja um empresário e tenha a sua residência ou esteja estabelecido no território de um país terceiro, considera-se que a prestação foi realizada no lugar onde tem a sua residência ou onde está estabelecido. [...]

4. Na acepção do n.º 3, entende-se por 'outras prestações':

[...]

7) a colocação de pessoal à disposição;

[...]»

10 O § 13b, n.º 4, da UStG dispõe:

«Entende-se por empresário estabelecido no estrangeiro um empresário que não tem domicílio, sede, direcção de empresa ou filial no território nacional, na ilha Helgoland ou numa das zonas referidas no § 1, n.º 3. O momento de referência é aquele em que o serviço é prestado. Se houver dúvidas sobre se o empresário preenche estas condições, o destinatário do serviço só é responsável pelo pagamento do imposto se o empresário lhe provar, através de um documento emitido pelo Finanzamt competente para tributação das suas operações de acordo com as normas tributárias, que não é um empresário na acepção do primeiro parágrafo.»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

11 Em 2002, H. Raab transferiu a sede da sua actividade económica, da Alemanha para a Áustria. Assim, em duas localidades da Áustria, declarou que exercia uma actividade profissional descrita como «Überstellungs-, Administrations- und Fahrdienst» (serviços de transferência, de administração e de transporte). A sua actividade económica consistia em pôr os seus próprios empregados à disposição de empresas estabelecidas na Baixa Baviera, para o exercício de actividades de transporte no território alemão.

12 Em 1 de Julho de 2002, H. Raab transferiu também o seu domicílio privado, da Alemanha para a Áustria. Todavia, segundo as averiguações feitas pelas autoridades aduaneiras competentes, mesmo depois dessa mudança oficial de domicílio, H. Raab passava frequentemente períodos de tempo na Alemanha.

13 A Administração Fiscal austríaca atribuiu a H. Raab o número de identificação para efeitos do IVA. Este facturava as suas prestações às empresas de transporte alemãs, sem IVA, com a menção «nos termos do § 13 da UStG, o destinatário da prestação é obrigado ao pagamento do IVA».

14 O Finanzamt considerou que não estavam reunidos os requisitos para a utilização do mecanismo de autoliquidação pelo destinatário da prestação, nos termos do § 13b, n.º 1, primeira frase, ponto 1, da UStG, conjugado com o n.º 4 do mesmo artigo. Segundo o Finanzamt, H. Raab não era um sujeito passivo estabelecido no estrangeiro, dado que, no ano em causa, tinha o seu

domicílio privado no território alemão. Por conseguinte, o Finanzamt emitiu um aviso de liquidação do IVA endereçado a H. Raab.

15 Este interpôs recurso contra esse aviso de autoliquidação. O órgão jurisdicional de primeira instância deu provimento ao recurso, pelo facto de, durante o ano de 2002, a sede da actividade económica de H. Raab se situar na Áustria. Declarou que, tendo em conta o disposto no artigo 21.º, n.º 1, alínea a), segundo parágrafo, da Sexta Directiva, o § 13b da UStG devia ser interpretado no sentido de que, quando o estabelecimento do sujeito passivo é no estrangeiro, há que atender unicamente à sede empresarial. Deste modo, quando, como no caso dos autos, existe essa sede, é irrelevante a existência concomitante de um domicílio privado no território do país.

16 Em apoio do seu recurso interposto no Bundesfinanzhof, o Finanzamt alegou que o órgão jurisdicional de primeira instância violou o § 13b, n.º 4, da UStG, do qual decorre claramente que um empresário não pode ser considerado que está estabelecido no estrangeiro, quando tem o seu domicílio no território do país.

17 O Bundesfinanzhof tem dúvidas quanto à conformidade da legislação alemã com o direito da União, devido ao facto de, segundo essa legislação, o critério do «empresário estabelecido no estrangeiro», previsto como requisito de aplicação do mecanismo de autoliquidação, não estar preenchido quando o empresário estabeleceu a sede da sua actividade económica fora do país, mas dispõe de um domicílio privado dentro do país. Ora, nos termos do artigo 21.º, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva, para que o IVA seja devido pelos sujeitos passivos destinatários dos serviços, basta que os serviços sejam prestados por um «im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen» (sujeito passivo não estabelecido no território do país). Todavia, este conceito não é definido no artigo 21.º da Sexta Directiva, nem em nenhuma outra disposição dessa mesma directiva.

18 Nestas condições, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Para que uma pessoa seja considerada ‘sujeito passivo não estabelecido no território do país’ na acepção do artigo 21.º, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva [...], basta que a sede da sua actividade económica se situe no estrangeiro, ou é ainda necessário que o sujeito passivo não tenha o seu domicílio privado no território nacional?»

Quanto à questão prejudicial

19 Em primeiro lugar, é preciso referir que decorre da interpretação conjugada do artigo 21.º, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva, especialmente em língua alemã e francesa, que, no caso dos autos, a versão em língua alemã não recorre aos termos «sujeito passivo não estabelecido no território do país». Essa versão utiliza os termos «im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen», cuja tradução literal é «sujeito passivo estabelecido no estrangeiro».

20 Por conseguinte, deve entender-se que a questão prejudicial tem por objectivo, concretamente, saber se o artigo 21.º, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que, para ser considerado um «im Ausland ansässigen Steuerpflichtigen» (sujeito passivo não estabelecido no território do país), no sentido da versão em língua alemã dessa disposição, basta que o sujeito passivo em causa tenha estabelecido a sede da sua actividade económica fora desse país ou se, além disso, é necessário que não tenha o seu domicílio privado no território do referido país.

21 A este respeito, há que salientar, como fez o órgão jurisdicional de reenvio, que não existe

na versão em língua alemã da Sexta Directiva a definição do conceito de «sujeito passivo estabelecido no estrangeiro».

22 Todavia, é necessário assinalar que o conceito em questão figurava, antes da introdução das alterações feitas pela Directiva 2000/65, além de na versão em língua alemã, nomeadamente, nas versões em língua espanhola, dinamarquesa, inglesa, francesa, italiana, neerlandesa, portuguesa e sueca do artigo 21.º, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva. Assim, após a entrada em vigor dessa directiva modificativa, todas estas versões linguísticas passaram a utilizar, contrariamente à versão em língua alemã, o conceito correspondente ao de «sujeito passivo não estabelecido no território do país».

23 Este conceito, diferentemente do utilizado na versão da língua alemã da Sexta Directiva, não só figura noutras disposições da mesma directiva, nomeadamente no seu artigo 17.º, n.º 4, como também foi objecto de uma definição numa outra disposição do direito da União.

24 Com efeito, o artigo 1.º da Oitava Directiva especifica o conceito de «sujeito passivo não estabelecido no território do país» (v. acórdão de 16 de Julho de 2009, Comissão/Itália, C-244/08, n.º 26).

25 No sentido deste artigo, a qualidade de sujeito passivo não estabelecido no território do país pressupõe que o sujeito passivo não dispõe nesse país, durante o período de referência, de nenhum dos elementos de conexão que são identificados no mencionado artigo (v., neste sentido, acórdão Comissão/Itália, já referido, n.º 27).

26 Ora, na primeira linha desses elementos figuram a sede da actividade económica e a existência de um estabelecimento estável a partir do qual são efectuadas as operações (v., neste sentido, acórdão Comissão/Itália, já referido, n.º 28).

27 Como decorre da letra do artigo 1.º da Oitava Directiva, os outros elementos de conexão que aí são enumerados, concretamente a existência do domicílio ou a residência habitual do sujeito passivo, só podem ser tomados em consideração para a determinação do lugar onde se considera que o sujeito passivo está «estabelecido», no caso de não haver informações pertinentes relativas à sede da actividade económica ou do estabelecimento estável a partir do qual as operações foram efectuadas.

28 Daqui decorre que, numa situação como a que está em causa no processo principal, que se caracteriza, por um lado, pelo facto de a sede da actividade económica do sujeito passivo ser conhecida e se encontrar fora do país do destinatário e, por outro, pela circunstância de que não é contestado que se trata da sede efectiva e real, e não de uma sede ou de uma instalação fictícias, não pode ser tomado em consideração um eventual domicílio privado do sujeito passivo no território do referido país.

29 Esta conclusão está, aliás, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à determinação, em matéria de IVA, do lugar da sede da actividade económica de uma sociedade, como decorre designadamente do acórdão de 28 de Junho de 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, Colect., p. I-5655), relativo à interpretação do artigo 1.º da Décima Terceira Directiva 86/560/CEE do Conselho, de 17 de Novembro de 1986, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território da Comunidade (JO L 326, p. 40).

30 Com efeito, como o Tribunal decidiu no n.º 61 do referido acórdão, a determinação do lugar da sede da actividade económica de uma sociedade implica a tomada em consideração de um

conjunto de factores, no primeiro plano dos quais figuram a sua sede estatutária, o lugar da administração central, o lugar de reunião da direcção da sociedade e o lugar, habitualmente idêntico, onde é decidida a política geral dessa sociedade.

31 Numa segunda fase, podem entrar em linha de conta outros elementos, como o domicílio dos principais dirigentes e o lugar de reunião das assembleias gerais, quando se trata, por exemplo, de determinar a sede efectiva de uma sociedade que dispõe de uma instalação fictícia, como a que caracteriza uma sociedade «caixa de correio» (v., neste sentido, acórdão Planzer Luxembourg, já referido, n.os 61 e 62).

32 A interpretação segundo a qual, para a determinação do lugar de estabelecimento do prestador de serviços sujeito passivo, o lugar do domicílio privado deste último só pode entrar em linha de conta quando não haja elementos de conexão directamente ligados à actividade económica exercida pelo referido prestador, como a sede da actividade económica ou a existência de um estabelecimento estável a partir do qual foram efectuadas as operações, está também em conformidade com a lógica subjacente ao artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Directiva, uma vez que esta disposição só considera o sujeito passivo em relação à actividade económica que é por ele exercida.

33 É necessário acrescentar que o artigo 21.º, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva tem por objectivo liberar o sujeito passivo estabelecido num Estado-Membro do ónus de dever respeitar as obrigações decorrentes do artigo 22.º da mesma directiva noutros Estados-Membros onde efectua uma prestação ou entrega um bem. Ora, excluir a autoliquidação num caso como o que está em causa no processo principal teria por efeito pôr seriamente em causa a realização desse objectivo.

34 Além disso, como o órgão jurisdicional de reenvio salientou, a interpretação precedente é a que oferece a maior segurança jurídica, na medida em que a presunção de que o serviço é prestado por um «sujeito passivo não estabelecido no território do país», quando a sede da actividade económica do referido sujeito passivo está situada fora desse país, independentemente do lugar onde está situado o seu domicílio privado, permite simplificar a aplicação das disposições da Sexta Directiva e contribui, portanto, para assegurar a cobrança fiável e correcta do IVA.

35 Com efeito, esta presunção permite evitar que o destinatário estabelecido num país, que tem conhecimento de que o prestador, como no caso em apreço no processo principal, tem a sede da sua actividade económica fora desse país, deva fazer indagações sobre o domicílio privado do referido prestador.

36 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à questão colocada que o artigo 21.º, n.º 1, alínea b), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que, para ser considerado um «sujeito passivo não estabelecido no território do país», basta que o sujeito passivo em causa tenha estabelecido a sede da sua actividade económica fora desse país.

Quanto às despesas

37 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 (Quinta Secção) declara:

O artigo 21.º, n.º 1, alínea b), 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, conforme alterada pela Directiva 2000/65/CE do Conselho, de 17 de Outubro de 2000, deve ser interpretado no sentido de que, para ser considerado um «sujeito passivo não estabelecido no território do país», basta que o sujeito passivo em causa tenha estabelecido a sede da sua actividade económica fora desse país.

Assinaturas

* Língua do processo: alemão.