

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

17 de setembro de 2014 (*)

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Agrupamento para efeitos de IVA — Faturação interna pelos serviços prestados por uma sociedade principal com sede num país terceiro à sua sucursal pertencente a um agrupamento para efeitos de IVA num Estado-Membro — Natureza tributável dos serviços prestados»

No processo C-77/13,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo förvaltningsrätten i Stockholm (Suécia), por decisão de 28 de dezembro de 2012, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 7 de janeiro de 2013, no processo

Skandia America Corp. (USA), filial Sverige

contra

Skatteverket,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: R. Silva de Lapuerta, presidente de secção, J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (relator), J.-C. Bonichot e A. Arabadjiev, juízes,

advogado-geral: M. Wathelet,

secretário: C. Strömholm, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 12 de março de 2014,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Skandia America Corp. (USA), filial Sverige, por M. Wetterfors,
- em representação do Skatteverket, por K. Alvesson,
- em representação do Governo sueco, por A. Falk, na qualidade de agente,
- em representação do Governo alemão, por T. Henze, na qualidade de agente,
- em representação do Governo do Reino Unido, por S. Brighthouse, na qualidade de agente, assistida por R. Hill, barrister,
- em representação da Comissão Europeia, por A. Cordewener e J. Enegren, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 8 de maio de 2014,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 2.º, 9.º, n.º 1, 11.º, 56.º, 193.º e 196.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 L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no quadro de um litígio que opõe a Skandia America Corp. (USA), filial Sverige (a seguir «Skandia Sverige») ao Skatteverket (administração fiscal sueca), a propósito da decisão deste último de submeter ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») as prestações de serviços fornecidas pela Skandia America Corp. (a seguir «SAC»), com sede nos Estados Unidos, à sua sucursal Skandia Sverige.

Quadro jurídico

Diretiva 2006/112

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

«1. 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, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA enuncia:

«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.»

5 O artigo 11.º da Diretiva IVA prevê:

«Após consulta do Comité Consultivo do Imposto sobre o Valor Acrescentado [...], 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.»

6 O artigo 56.º, n.º 1, alíneas c) e k), da Diretiva IVA dispõe:

«1. O lugar das prestações de serviços adiante enumeradas, efetuadas a destinatários estabelecidos fora da Comunidade ou a sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade, mas fora do país do prestador, é o lugar onde o destinatário tem a sede da sua atividade económica ou dispõe de um estabelecimento estável para o qual foi prestado o serviço ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar onde tem domicílio ou residência habitual:

[...]

c) Prestações de serviços de consultores, engenheiros, gabinetes de estudo, advogados, peritos contabilistas e outras prestações similares e, bem assim, tratamento de dados e fornecimento de informações;

[...]

k) Serviços prestados por via eletrónica, nomeadamente os referidos no [a]nexo II.»

7 O artigo 193.º da Diretiva IVA estabelece:

«O IVA é devido por sujeitos passivos que efetuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis, com exceção dos casos em que o imposto é devido por outra pessoa nos termos dos artigos 194.º a 199.º e 202.º»

8 O artigo 196.º da Diretiva IVA prevê:

«O IVA é devido pelos sujeitos passivos destinatários de serviços referidos no artigo 56.º, ou pelos destinatários de serviços a que se referem os artigos 44.º, 47.º, 50.º, 53.º, 54.º e 55.º que estejam registados para efeitos do IVA no território do Estado-Membro em que o imposto é devido, se os serviços forem prestados por sujeitos passivos não estabelecidos nesse Estado-Membro.»

9 O anexo II da Diretiva IVA, intitulado «Lista indicativa dos serviços prestados por via eletrónica a que se refere a alínea k) do n.º 1 do artigo 56.º» tem a seguinte redação:

- «1) Fornecimento de sítios informáticos, domiciliação de páginas Web, manutenção à distância de programas e equipamentos;
- 2) Fornecimento de programas informáticos e respetiva atualização;
- 3) Fornecimento de imagens, textos e informações, e disponibilização de bases de dados;
- 4) Fornecimento de música, filmes e jogos, incluindo jogos de azar e a dinheiro, e de emissões ou manifestações políticas, culturais, artísticas, desportivas, científicas ou de lazer;
- 5) Prestação de serviços de ensino à distância.»

10 A Comissão Europeia adotou, em 2 de julho de 2009, uma comunicação que explica a sua posição ao Conselho e ao Parlamento Europeu no que respeita à faculdade de criação de agrupamentos para efeitos de IVA prevista no artigo 11.º da Diretiva IVA [COM (2009) 325 final].

Direito sueco

11 A Diretiva IVA foi transposta pela Lei (1994:200) relativa ao imposto sobre o valor acrescentado [mervärdesskattelagen (1994:200), a seguir «lei relativa ao IVA»].

12 O capítulo 1, § 1, dessa lei visa transpor o artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva IVA, dispondo que é devido IVA ao Estado pelas prestações de serviços internas tributáveis, efetuadas no âmbito de uma atividade profissional.

13 O § 2, primeiro parágrafo, ponto 1, deste capítulo, que tem por objeto transpor os artigos 193.º e 196.º da Diretiva IVA, dispõe que quem realizar as operações previstas no § 1 do referido capítulo é obrigado a pagar IVA sobre essas operações, salvo para as previstas nos pontos 2 a 4 deste mesmo parágrafo. Resulta do referido primeiro parágrafo, ponto 2, que o destinatário dos serviços previstos no capítulo 5, § 7, da lei relativa ao IVA, cujo prestador seja uma empresa

estrangeira, é obrigado a pagar IVA sobre a aquisição.

14 O capítulo 1, § 15, da lei relativa ao IVA considera que é sujeito passivo estrangeiro um operador que não tenha a sede da sua atividade económica ou um estabelecimento estável na Suécia, nem tenha aí domicílio nem residência habitual.

15 O capítulo 5, § 7, primeiro parágrafo, desta lei, que visa transpor o artigo 56.º da Diretiva IVA, prevê que os serviços indicados no segundo parágrafo são considerados prestados em território nacional se forem prestados a partir de um país fora da União Europeia e o destinatário for um operador que tenha a sede da sua atividade económica na Suécia. Os serviços referidos no segundo parágrafo desse § 7 incluem designadamente os serviços de consultoria e equivalentes, e os serviços prestados por via eletrónica e que respeitam à manutenção à distância de programas informáticos, ao fornecimento e à atualização dos mesmos.

16 Quanto ao conceito de agrupamento de pessoas que podem ser consideradas um único sujeito passivo de IVA (a seguir «agrupamento para efeitos de IVA»), o Reino da Suécia, exercendo a faculdade prevista no artigo 11.º da Diretiva IVA, adotou as disposições do capítulo 6a, §§ 1 a 4, da lei relativa ao IVA, segundo as quais dois ou mais operadores económicos podem ser considerados um único operador, isto é, um agrupamento para efeitos de IVA, e a atividade que exercem pode ser considerada uma única atividade. Resulta dessas disposições que apenas o estabelecimento estável, situado na Suécia, de um operador económico pode fazer parte de um agrupamento para efeitos de IVA, só podendo esse grupo incluir operadores estreitamente vinculados entre si no plano financeiro, económico e organizacional. Em virtude das mesmas disposições, um agrupamento para efeitos de IVA é constituído por uma decisão de identificação do Skatteverket, adotada a pedido dos membros do agrupamento em causa.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

17 A SAC foi, durante 2007 e 2008, a sociedade compradora de serviços informáticos do grupo Skandia a nível mundial e exercia as suas atividades na Suécia por intermédio da sua sucursal Skandia Sverige. A SAC distribuiu serviços informáticos adquiridos externamente a diferentes sociedades do grupo Skandia e à Skandia Sverige que, desde 11 de julho de 2007, está registada como membro de um agrupamento para efeitos de IVA. O papel da Skandia Sverige era transformar os serviços informáticos adquiridos externamente no produto final, dita produção informática (IT?produktion). Esse produto final era depois fornecido a diversas sociedades do grupo Skandia, membros e não?membros desse agrupamento para efeitos de IVA. Quando das prestações de serviços, era acrescentada uma margem de 5% tanto entre a SAC e a Skandia Sverige como entre esta última e outras sociedades do grupo Skandia. Os custos eram distribuídos entre a SAC e a Skandia Sverige através de faturas internas.

18 O Skatteverket decidiu sujeitar a IVA as prestações de serviços informáticos fornecidas pela SAC à Skandia Sverige para os exercícios de 2007 e 2008. Essa autoridade fiscal, considerando que tais prestações constituíam operações tributáveis, considerou a SAC sujeito passivo de IVA. Por conseguinte, a Skandia Sverige foi igualmente identificada como sujeito passivo de IVA e foi sujeita ao pagamento do montante do imposto relativo às referidas prestações enquanto sucursal da SAC na Suécia.

19 A Skandia Sverige interpôs recurso dessas decisões para o órgão jurisdicional de reenvio.

20 Neste contexto, o förvaltningsrätten i Stockholm (Tribunal Administrativo de Estocolmo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) As prestações de serviços, adquiridos externamente, pelo estabelecimento principal de uma empresa estabelecida num país terceiro à sua sucursal num Estado?Membro, com imputação dos custos de aquisição à sucursal, constituem operações tributáveis se a sucursal fizer parte de um [agrupamento para efeitos] de IVA no Estado?Membro?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, o estabelecimento principal no país terceiro deve ser considerado um sujeito passivo não estabelecido no Estado?Membro, na aceção do artigo 196.º da [Diretiva IVA], com a consequência de o destinatário ser tributado por essas operações?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

21 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 2.º, n.º 1, 9.º e 11.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que as prestações de serviços fornecidas por um estabelecimento principal, com sede num país terceiro, à sua sucursal, com sede num Estado?Membro, constituem operações tributáveis quando esta última é membro de um agrupamento para efeitos de IVA.

22 Por um lado, cabe recordar que o artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva IVA dispõe que estão designadamente sujeitas a IVA as prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território do país por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

23 O artigo 9.º da Diretiva IVA define os «sujeitos passivos». Têm esta qualidade as pessoas que exerçam «de modo independente» uma atividade económica. Para uma aplicação uniforme da Diretiva IVA, importa especialmente que o conceito de «sujeito passivo» definido no seu título III receba uma interpretação autónoma e uniforme.

24 Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, uma prestação de serviços só é tributável se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica em cuja vigência são trocadas prestações recíprocas (acórdão FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, n.º 34 e jurisprudência referida).

25 Para determinar se existe uma tal relação jurídica entre uma sociedade não residente e uma das suas sucursais com sede num Estado?Membro a fim de sujeitar a IVA as prestações fornecidas, há que verificar se essa sucursal realiza uma atividade económica independente. A este propósito, há que determinar se essa sucursal pode ser considerada autónoma, designadamente por suportar o risco económico que decorre da sua atividade (acórdão FCE Bank, EU:C:2006:196, n.º 35).

26 Ora, enquanto sucursal da SAC, a Skandia Sverige não opera de modo independente e não suporta ela própria os riscos económicos ligados ao exercício da sua atividade. Além disso, segundo a legislação nacional, enquanto sucursal não dispõe de capital próprio e os seus ativos fazem parte do património da SAC. Por conseguinte, a Skandia Sverige é dependente da SAC e, por isso, não pode ter, ela própria, a qualidade de sujeito passivo na aceção do artigo 9.º da Diretiva IVA.

27 No que diz respeito à existência de um acordo relativo à repartição dos custos, concretizado no processo principal pela emissão de faturas internas, trata-se também de um elemento que carece de pertinência no presente processo, uma vez que esse acordo não foi negociado entre partes independentes (acórdão FCE Bank, EU:C:2006:196, n.º 40).

28 Todavia, é pacífico que a Skandia Sverige é membro de um agrupamento para efeitos de IVA constituído com fundamento no artigo 11.º da Diretiva IVA e que, por conseguinte, forma, com os outros membros, um único sujeito passivo. Para efeitos de IVA, a autoridade nacional competente atribuiu a esse agrupamento um número de identificação.

29 A este propósito, importa recordar que 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 continuem 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 Ampliscientifica e Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, n.º 19). Daqui decorre que, nessa situação, para efeitos de IVA, se deve considerar que as prestações de serviços fornecidas por um terceiro a favor de um membro de um agrupamento para efeitos de IVA foram efetuadas não a favor desse membro, mas do próprio agrupamento para efeitos de IVA ao qual aquele pertence.

30 Por conseguinte, para efeitos de IVA, os serviços prestados por uma sociedade, como a SAC, à sua sucursal, membro de um agrupamento para efeitos de IVA, como a Skandia Sverige, não podem ser considerados prestados a esta mas sim ao agrupamento para efeitos de IVA.

31 Na medida em que os serviços prestados a título oneroso por uma sociedade, como a SAC, à sua sucursal devem ser considerados, exclusivamente do ponto de vista do IVA, prestados ao agrupamento para efeitos de IVA, e que aquelas não podem ser consideradas um sujeito passivo único, há que concluir que a prestação desses serviços constitui uma operação tributável, por força do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA.

32 Face a todas as considerações anteriores, há que responder à primeira questão que os artigos 2.º, n.º 1, 9.º e 11.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que as prestações de serviços fornecidas por um estabelecimento principal, com sede num país terceiro, à sua sucursal, com sede num Estado-Membro, constituem operações tributáveis quando esta última é membro de um agrupamento para efeitos de IVA.

Quanto à segunda questão

33 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 56.º, 193.º e 196.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que numa situação como a que está em causa no processo principal, em que o estabelecimento principal de uma sociedade situada num país terceiro presta serviços a título oneroso a uma sucursal da mesma sociedade com sede num Estado-Membro e em que a referida sucursal é membro de um agrupamento para efeitos de IVA nesse Estado-Membro, esse agrupamento, enquanto destinatário dos serviços, se torna devedor do IVA exigível.

34 Há que recordar que o artigo 196.º da Diretiva IVA prevê que, por exceção à regra geral referida no artigo 193.º desta diretiva, segundo a qual o IVA é devido num Estado-Membro por um sujeito passivo que efetua uma prestação de serviços tributável, o IVA é devido pelo sujeito passivo destinatário dos referidos serviços quando os serviços referidos no artigo 56.º da mesma diretiva sejam prestados por um sujeito passivo não estabelecido nesse Estado-Membro.

35 A este respeito, basta constatar que, como resulta do n.º 31 do presente acórdão, uma prestação de serviços, como a que está em causa no processo principal, constitui uma operação tributável, por força do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, e que o agrupamento para efeitos de IVA a que pertence a sucursal que beneficiou desses serviços é considerado, para efeitos de IVA, o destinatário dos referidos serviços.

36 Além disso, é pacífico que os serviços prestados no processo principal se incluem nos referidos no artigo 56.º da Diretiva IVA.

37 Nestas condições, e uma vez que é igualmente pacífico que a sociedade que prestou esses serviços está situada num país terceiro e constitui um sujeito passivo distinto do agrupamento para efeitos de IVA, é este último, enquanto destinatário dos serviços na aceção do artigo 56.º da mesma diretiva, o devedor de IVA, em aplicação da regra derogatória do artigo 196.º da Diretiva IVA.

38 Face às considerações anteriores, há que responder à segunda questão prejudicial que os artigos 56.º, 193.º e 196.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que numa situação como a que está em causa no processo principal, em que o estabelecimento principal de uma sociedade situada num país terceiro presta serviços a título oneroso a uma sucursal da mesma sociedade com sede num Estado-Membro e em que a referida sucursal é membro de um agrupamento para efeitos de IVA nesse Estado-Membro, esse agrupamento, enquanto destinatário dos referidos serviços, se torna devedor do IVA exigível.

Quanto às despesas

39 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, 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 (Segunda Secção) declara:

- 1) **Os artigos 2.º, n.º 1, 9.º e 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 as prestações de serviços fornecidas por um estabelecimento principal, com sede num país terceiro, à sua sucursal com sede num Estado-Membro constituem operações tributáveis quando esta última é membro de um agrupamento de pessoas que podem ser consideradas um único sujeito passivo de imposto sobre o valor acrescentado.**
- 2) **Os artigos 56.º, 193.º e 196.º da Diretiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que numa situação como a que está em causa no processo principal, em que o estabelecimento principal de uma sociedade situada num país terceiro presta serviços a título oneroso a uma sucursal da mesma sociedade com sede num Estado-Membro e em que a referida sucursal é membro de um agrupamento de pessoas que podem ser consideradas um único sujeito passivo de imposto sobre o valor acrescentado nesse Estado-Membro, esse agrupamento, enquanto destinatário dos referidos serviços, se torna devedor do imposto sobre o valor acrescentado exigível.**

Assinaturas

* Língua do processo: sueco.