

Downloaded via the EU tax law app / web

Conclusions

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

M. POIARES MADURO

apresentadas em 27 de Janeiro de 2005(1)

Processo C-452/03

RAL (Channel Islands) Ltd

RAL Ltd

RAL Services Ltd

RAL Machines Ltd

contra

Commissioners of Customs & Excise

[pedido de decisão prejudicial apresentado pela High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Reino Unido)]

«IVA – Sexta e Décima Terceira Directivas – Lugar da prestação dos serviços – Sistema de evasão fiscal – Sociedade com sede fora da Comunidade e outras sociedades do mesmo grupo com sede num Estado-Membro – Salas de máquinas de jogos – Conceito de ‘actividades recreativas ou similares’ do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), da Sexta Directiva – Conceito de ‘estabelecimento estável’ do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva – Dedução do IVA pago a montante»

1. A High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Reino Unido) (a seguir «High Court») submeteu ao Tribunal de Justiça um pedido de decisão prejudicial sobre várias questões relativas à interpretação 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 (a seguir «Sexta Directiva»), conforme alterada (2), e, a título acessório, também 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 (a seguir «Décima Terceira Directiva») (3).

2. Estas questões dizem essencialmente respeito à determinação do lugar da prestação quando, como é o caso no processo pendente na High Court, uma empresa presta serviços relativos a máquinas de jogo a consumidores num Estado-Membro mas estabeleceu a sua sede fora da Comunidade com o único ou principal objectivo de evitar a sujeição ao IVA.

I – Os factos do processo principal, a legislação relevante e as questões prejudiciais submetidas ao Tribunal de Justiça

3. A RAL (Channel Islands) Ltd (a seguir «CI») é uma sociedade com sede em Guernsey. A

RAL Ltd (a seguir «RAL»), a RAL Services Ltd (a seguir «Services») e a RAL Machines Ltd (a seguir «Machines») são sociedades com sede no Reino Unido. Estas quatro sociedades são filiais da RAL Holdings Ltd (a seguir «Holdings»), que também é uma sociedade constituída no Reino Unido. A CI, a RAL, a Services, a Machines e a Holdings serão aqui colectivamente designadas por o «grupo RAL». O grupo RAL opera na indústria de jogo. A sua actividade principal é a exploração de máquinas de jogo a dinheiro.

4. Até Outubro de 2000, a RAL prestou serviços relativos a máquinas de jogo em instalações de que era proprietária ou que tomou de arrendamento no Reino Unido. A RAL era proprietária da maquinaria utilizada nas suas «salas de máquinas de jogos» e possuía as licenças exigidas para a exploração das máquinas e das instalações. Empregava pessoal próprio, apesar de alguns serviços serem prestados por terceiros independentes, e o IVA era pago sobre as receitas líquidas obtidas com as prestações relativas às máquinas de jogo.

5. O litígio entre as partes no processo principal resulta de um sistema, montado pelos consultores fiscais do grupo RAL, com o fim de evitar o pagamento de IVA sobre os serviços relativos a máquinas de jogo prestados pela RAL no Reino Unido. Tal sistema assentava em que o local da prestação dos serviços relativos a máquinas de jogo ficasse situado fora do território da Comunidade para efeitos de IVA. O Grupo RAL subtraía-se, assim, ao IVA sobre os serviços de máquinas de jogo e recuperava o IVA pago a montante pelos fornecimentos recebidos. Para esse fim, foi criado um fornecedor, a CI, como filial *offshore* da Holdings. A CI foi registada em Alderney como sociedade de responsabilidade limitada. O seu estabelecimento comercial situa-se em Guernsey e o escritório tem três directores a tempo parcial e dois empregados a tempo inteiro. Como parte do mesmo sistema de reorganização interna, foram criadas e constituídas outras duas filiais da Holdings: a Machines e a Services. Concomitantemente, a CI, a Services, a Machines, a RAL e a Holdings participaram numa série de contratos.

6. Nos termos desses contratos, a RAL é titular do arrendamento das instalações onde estão instaladas as máquinas de jogo e das licenças para o funcionamento das salas de máquinas de jogos. A RAL concedeu à CI a faculdade de instalar e explorar máquinas de jogo nas instalações. Além disso, permite o acesso do público às instalações durante o horário de funcionamento e assegura a limpeza, o aquecimento, a ventilação e a iluminação das instalações. A Machines é proprietária de todas as máquinas de jogo, máquinas para trocar moedas, acessórios e peças sobresselentes utilizadas pelo Grupo RAL e é titular das licenças necessárias para explorar essas máquinas. Nos termos de um contrato de locação com a CI, a Machines é responsável pela manutenção das máquinas e por mantê-las em bom funcionamento.

7. A actividade da CI consiste em facultar ao público a utilização das máquinas de jogo licenciadas, colocadas à disposição pela Machines, nas instalações colocadas à disposição pela RAL. Para desenvolver esta actividade, a CI subcontratou praticamente todo o trabalho quotidiano com a Services, uma das outras filiais da Holdings, como sua única contratante. Na sequência da reorganização interna do Grupo RAL, esta sociedade é a entidade patronal de todo o pessoal do Grupo RAL afectado ao trabalho quotidiano nas salas de máquinas de jogos, cerca de 600 empregados. As funções destinadas a ser desempenhadas directamente pela CI, com o seu pessoal de cinco pessoas apenas no seu escritório de Guernsey, limitam-se essencialmente à contabilidade e ao controlo da receita proveniente das máquinas.

8. Na sequência do sistema de reestruturação acima descrito, a CI alega, com base nos artigos 2.º, 4.º e 9.º da Sexta Directiva, que o local da prestação dos serviços de máquinas de jogo é em Guernsey e, por esse motivo, não está sujeita a IVA no Reino Unido. Além disso, a CI pediu a dedução do IVA pago a montante relativamente aos serviços que lhe foram prestados pelos outros membros do Grupo RAL, de acordo com os artigos 1.º e 2.º da Décima Terceira Directiva.

9. Por decisão de 28 de Agosto de 2001, os Commissioners of Customs & Excise (responsáveis pela administração, cobrança e reembolso do imposto sobre os prémios de seguro e do IVA no Reino Unido, a seguir «Commissioners») rejeitaram as alegações da CI, considerando que a CI estava sujeita a IVA no Reino Unido. Subsidiariamente, entenderam que a estrutura

criada pelo Grupo RAL não devia ser tida em consideração por constituir um abuso de direito. Consequentemente, a prestação de serviços relativos a máquinas de jogo continuou a ser fornecida pela Holdings no Reino Unido.

10. A CI, a RAL, a Machines e a Services (a seguir «recorrentes») recorreram dessa decisão para o VAT and Duties Tribunal, Londres. O Tribunal decidiu que os serviços das máquinas de jogo eram prestados pela CI a partir de estabelecimentos estáveis no Reino Unido na acepção do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva. Relativamente às conclusões subsidiárias dos Commissioners, o tribunal admitiu o recurso com base no facto de os fornecimentos serem feitos pela CI e de a doutrina do abuso de direito não ser aplicável. A CI recorreu da decisão do VAT Tribunal para a High Court, tendo os Commissioners interposto recurso subordinado das partes da decisão nas quais o tribunal julgou improcedentes as suas conclusões subsidiárias.

11. Para um entendimento cabal dos acordos descritos e das questões prejudiciais, tem de se ter em consideração algumas das disposições da Sexta e da Décima Terceira Directiva.

12. Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva, «[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», estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado.

13. O artigo 4.º da Sexta Directiva define um «sujeito passivo» como «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».

14. O artigo 4.º, n.º 2, dispõe, ainda, que «[a]s actividades económicas referidas no n.º 1 são todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços [...]».

15. No que respeita à determinação do lugar em que são realizadas as transacções tributáveis, o artigo 9.º da Sexta Directiva dispõe que:

«1. 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.

2. Todavia:

[...]

c) Por lugar das prestações de serviços que tenham como objecto:

–actividades culturais, artísticas, desportivas, científicas, docentes, recreativas ou similares, incluindo as dos organizadores das mesmas, bem como eventualmente, prestações de serviços acessórias das referidas actividades;

[...]

entende-se o lugar onde as referidas prestações de serviços são materialmente executadas».

16. Para além disso, há que ter em consideração determinadas disposições da Décima Terceira Directiva que são relevantes para o presente caso, designadamente o artigo 1.º, que dispõe que:

«Na acepção da presente directiva, entende-se por:

1. ‘Sujeito passivo não estabelecido no território da Comunidade’, o sujeito passivo referido no artigo 4.º, n.º 1, da Directiva 77/388/CEE que, durante o período referido no artigo 3.º, n.º 1, da presente directiva, não teve nesse território 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 efectuou qualquer entrega de bens ou prestação de serviços que se considere ter sido realizada no Estado-Membro referido no artigo 2.º [...]

2. ‘Território da Comunidade’, os territórios dos Estados-Membros a que se aplica a Directiva 77/388/CEE.»

17. O artigo 2.º, n.º 1, da Décima Terceira Directiva dispõe que:

«Sem prejuízo do disposto nos artigos 3.º e 4.º, cada Estado-Membro reembolsará os sujeitos passivos não estabelecidos no território da Comunidade, nos termos a seguir indicados, do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido sobre as prestações de serviços ou as

entregas de bens móveis que lhe tenham sido efectuadas no território do país por outros, ou que tenha incidido sobre a importação de bens no país, desde que esses bens e serviços sejam utilizados devido às operações referidas no artigo 17.º, n.º 3, alíneas a) e b), da Directiva 77/388/CEE ou das prestações de serviços referidas no ponto 1, alínea b), do artigo 1.º da presente directiva.»

18. Neste contexto, a High Court decidiu submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Nas circunstâncias do presente processo e

2) Tendo em atenção a 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, nomeadamente os seus artigos 2.º, 4.º e 9.º, a 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, nomeadamente os seus artigos 1.º e 2.º, e os princípios gerais do direito comunitário:

1. Como deve ser interpretada a expressão ‘estabelecimento estável’ que figura no artigo 9.º da Sexta Directiva?

2. Quais os factores a ter em conta para determinar se o fornecimento de serviços relativos a máquinas de jogo é efectuado a partir do estabelecimento estável de uma empresa como a CI ou a partir de qualquer estabelecimento estável que uma empresa como a CI possa possuir?

3. Em particular:

a) Quando a actividade de uma empresa (A) esteja estruturada em moldes como os que se verificam no presente caso, de tal forma que uma empresa a ela ligada (B), cujo local de estabelecimento se situa fora do território da Comunidade, forneça serviços relativos a máquinas de jogo e o único objectivo da estrutura seja subtrair A ao pagamento de IVA no Estado-Membro em que se encontra estabelecida:

i) pode considerar-se que os serviços relativos a máquinas de jogo são fornecidos a partir de um estabelecimento estável nesse Estado-Membro; e, na afirmativa,

ii) deve presumir-se que os serviços relativos a máquinas de jogo são fornecidos a partir do estabelecimento estável ou a partir do local onde B estabeleceu a sua actividade?

b) Quando a actividade de uma empresa (A) esteja estruturada de tal forma que, para efeitos das regras do local da prestação dos serviços, uma empresa a ela ligada (B), em circunstâncias como as que se verificam no presente caso, surja como fornecedora de serviços relativos a máquinas de jogo a partir de um estabelecimento situado fora do território da Comunidade e não possui, no Estado-Membro onde A se encontra estabelecida, um estabelecimento estável a partir do qual esses serviços sejam fornecidos, sendo o único objectivo da estrutura subtrair A ao pagamento de IVA sobre tais serviços neste Estado:

i) as transacções entre B e empresas a ela ligadas (A, C e D), dentro do território do Estado-Membro, estão sujeitas a IVA como fornecimentos efectuados por ou a essas empresas no âmbito das suas actividades económicas; em caso de resposta negativa,

ii) quais os factores a ter em conta para determinar a identidade do fornecedor dos serviços relativos a máquinas de jogo?

4. a) Aplica-se no presente caso um princípio do abuso do direito (independentemente da interpretação dada às directivas IVA) susceptível de suprimir o benefício pretendido?

b) Em caso afirmativo, como opera tal princípio em circunstâncias idênticas às do presente caso?

5. a) Qual a eventual importância do facto de A, C e D não serem filiais de B e de esta última não controlar A, C ou D, quer do ponto de vista jurídico quer económico?

b) As respostas a dar às questões anteriores são diferentes se o tipo de actividades efectuadas por B no seu estabelecimento situado fora do território da Comunidade for necessário ao

fornecimento dos serviços relativos a máquinas de jogo e nem A, C ou D exercerem tais actividades?»

19. Essencialmente, a High Court dirige três perguntas ao Tribunal de Justiça. A primeira diz respeito ao problema de determinar se se pode considerar que uma empresa como a CI, com sede fora do território da Comunidade sujeito a IVA (4), mas que presta serviços relativos a máquinas de jogo num Estado-Membro, fornece esses serviços a partir de um ou mais «estabelecimentos estáveis» nesse Estado-Membro, na acepção do artigo 9.º, n.º 2, da Sexta Directiva. Em caso de resposta afirmativa, surge uma segunda questão, designadamente a de saber se o elemento de conexão relevante para determinar o «lugar da prestação de serviços», na acepção do artigo 9.º, n.º 2, deve ser o lugar onde o fornecedor tem «um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados» ou se, pelo contrário, o elemento de conexão relevante deve ser «o lugar onde o prestador dos mesmos tenha a sede da sua actividade económica».

20. A última questão surge apenas a título subsidiário, no caso de o elemento de conexão do lugar onde o prestador tem a sede da sua actividade económica ser considerado aplicável ao presente caso. Esta questão subsidiária, que só será examinada nestas conclusões se a análise das questões precedentes requerer mais averiguações, envolve dois problemas jurídicos: por um lado, o problema de determinar se as transacções realizadas entre a CI e a RAL, a Services e a Machines, respectivamente, podem ser caracterizadas como «entregas» feitas no exercício de «actividades económicas» na acepção da Sexta Directiva, com a consequência de vir a verificar-se a existência de um fornecedor com uma identidade diferente da CI; por outro, o problema da aplicação da doutrina do abuso de direito no âmbito do IVA, que alegadamente obstará a que a CI possa afirmar que não está sujeita a IVA no Reino Unido (5).

II – Apreciação

21. A resposta às questões submetidas ao Tribunal de Justiça requer uma delimitação preliminar das regras contidas no artigo 9.º da Sexta Directiva que regulam a determinação do lugar da prestação de serviços. Este artigo contém várias normas de conflito que visam repartir racionalmente entre os Estados-Membros as competências no que respeita à aplicação do IVA à prestação de serviços. Cada uma dessas regras determina qual o Estado-Membro com competência exclusiva para tributar uma prestação de serviços, devendo, por isso, ter uma interpretação uniforme para evitar casos de dupla tributação ou de não tributação que poderiam resultar de interpretações divergentes (6).

22. Apesar de o tribunal nacional não ter levantado a questão da possível aplicação do artigo 9.º, n.º 2, da Sexta Directiva, pode ser importante abordar a relação entre o n.º 1 e o n.º 2 do artigo 9.º, na medida em que «o Tribunal tem por missão interpretar todas as disposições de direito comunitário de que os órgãos jurisdicionais nacionais têm necessidade para decidir sobre os litígios que lhes são submetidos, ainda que essas disposições não sejam expressamente referidas nas questões que lhe são submetidas por esses órgãos jurisdicionais» (7).

23. Com efeito, no que respeita à relação entre os n.ºs 1 e 2 do artigo 9.º da Sexta Directiva, o Tribunal de Justiça já precisou que «o n.º 2 do artigo 9.º indica uma série de conexões específicas, enquanto o n.º 1 estabelece, nesta matéria, uma regra de carácter geral. O objectivo destas disposições é o de evitar, por um lado, os conflitos de competência, susceptíveis de conduzir a duplas tributações, e, por outro, a não tributação de receitas, como se declara no n.º 3 do artigo 9.º, se bem que apenas quanto a situações específicas» (8).

24. O artigo 9.º, n.º 1, constitui, afinal, uma «categoria residual» (9) – face às regras especiais estabelecidas no artigo 9.º, n.º 2 – que utiliza elementos de conexão que apontam para o lugar do prestador, fundamentalmente por razões pragmáticas ou de simplificação (10) e para evitar as dificuldades inerentes à determinação do lugar da prestação ou da exploração dos serviços (11). Deve observar-se que o princípio geral do IVA é o de que deve ser cobrado no lugar do consumo. A essa luz, compreende-se que o Tribunal de Justiça tenha julgado no acórdão Dudda que, «no que respeita à interpretação do artigo 9.º, não existe qualquer proeminência do n.º 1 sobre o n.º 2 dessa disposição. A questão que se coloca em cada situação concreta é a de saber se ela é

regida por um dos casos mencionados no artigo 9.º, n.º 2; se o não for, inclui-se no n.º 1» (12). Além disso, como o advogado-geral N. Fennelly afirmou no processo Linthorst, Pouwels en Scheres, não há justificação para que se diga que «o âmbito do artigo 9.º, n.º 2, deva ser interpretado restritivamente, como excepção a uma regra geral» (13).

25. Em face do exposto, o Tribunal de Justiça tem logicamente de começar por verificar se os serviços relativos a máquinas de jogo do presente caso estão cobertos pelo artigo 9.º, n.º 2. Só se o não estiverem é que o regime *residual* do artigo 9.º, n.º 1, se torna aplicável.

A – O conceito de «*actividades recreativas ou similares*» na aceção do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), da Sexta Directiva

26. O artigo 9.º, n.º 2, alínea c), determina que «[p]or lugar das prestações de serviços que tenham como objecto [...] actividades [...] recreativas ou similares, incluindo as dos organizadores das mesmas [...] entende-se o lugar onde as referidas prestações de serviços são materialmente executadas». O Governo português, nas suas observações escritas, afirma que a prestação dos serviços relativos a máquinas de jogo deve estar sujeita a esse regime e, conseqüentemente, sujeita a IVA no Reino Unido, independentemente da regra residual do artigo 9.º, n.º 1.

27. Na audiência, quando interpelados para emitir a sua opinião relativamente à sugestão feita pelo Governo português nas suas observações escritas, os intervenientes concentraram-se essencialmente na caracterização dos serviços relativos a máquinas de jogo como actividade recreativa na aceção do artigo 9.º, n.º 2, alínea c). Para as recorrentes, as máquinas de jogo devem ser excluídas do conceito de actividade recreativa na aceção desse artigo por duas razões. Primeiro, porque a prestação de serviços de máquinas de jogo não envolve qualquer actividade recreativa prestada por um artista. Neste sentido, na opinião das recorrentes, o cliente recreia-se sozinho utilizando a máquina de jogo em larga medida da mesma forma que uma pessoa utiliza um telemóvel. Segundo, a expectativa, por parte do jogador, de ganhar dinheiro não é uma característica normal de uma actividade recreativa. Na minha opinião, estes argumentos não podem excluir os serviços relativos a máquinas de jogo como os prestados pela CI nas salas de máquinas de jogos no Reino Unido do conceito de «*actividades recreativas ou similares*» na aceção do artigo 9.º, n.º 2, alínea c).

28. Deve recordar-se, como a Comissão salientou tanto nas suas observações escritas como na audiência, que, no acórdão Berkholz, um processo que envolveu serviços de máquinas de jogo prestados a bordo de ferries, o Tribunal de Justiça declarou que o «objectivo dos serviços relativos a máquinas de jogo é o de divertir os passageiros» (14). No caso presente, as máquinas de jogo, também referidas como «recreação com máquinas que dão prémios», situadas em «salas de máquinas de jogos», têm o mesmo fim de proporcionar divertimento aos seus utilizadores.

29. O objectivo essencial da actividade deve, a meu ver, ser o factor decisivo a tomar em consideração na caracterização de determinada actividade como actividade «recreativa» na aceção do artigo 9.º, n.º 2, alínea c) (15). No que diz respeito a uma máquina de jogo, qual poderá ser a sua finalidade senão proporcionar recreação ao jogador, dando-lhe a possibilidade de ganhar ou de perder aleatoriamente? As recorrentes não forneceram qualquer pista a esse respeito (16). O fim essencial das máquinas de jogo não é certamente o de permitir aos jogadores auferir um rendimento. Além disso, o possível desagrado do jogador que resulta de perder em vez de ganhar é precisamente um elemento essencial desse tipo de entretenimento. Ganhar ou perder dinheiro é, neste caso, um aspecto da forma de entretenimento de que faz parte o jogo (17). À luz destas considerações, os argumentos das recorrentes de que o entretenimento requer uma actividade física individual de quem fornece o divertimento não tem consistência. Cada máquina de jogo é um aparelho automático do operador, programado para substituir a actividade física de uma pessoa colocada face a face com o cliente dando-lhe cartas aleatoriamente. Essa substituição não colide com o carácter recreativo da actividade desenvolvida pela máquina para o cliente. Também não vislumbro como pode o facto de os prémios concedidos pela máquina de jogo não serem medalhas ou a inclusão do nome do vencedor na lista dos vencedores da máquina, mas sim dinheiro, alterar o carácter essencial de entretenimento da máquina de jogo.

30. Além dos argumentos das recorrentes acabados de analisar, não foi apresentada mais nenhuma argumentação na audiência a favor da exclusão da actividade de prestação de serviços de máquinas de jogo do artigo 9.º, n.º 2, alínea c) (18). Tal como a Comissão, não consigo discernir quaisquer razões mandatórias para se excluir do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), as actividades em causa no presente processo. Além disso, e acima de tudo, vejo claras vantagens que militam a favor da aplicação do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), ao presente caso. Os serviços descritos nesse artigo estão sujeitos ao elemento de conexão do lugar onde são prestados, precisamente porque esse lugar pode facilmente ser identificado fisicamente e vai coincidir com o lugar do consumo (19). A aplicação do elemento de conexão do lugar onde as actividades são exercidas está, além disso, muito mais em conformidade com o princípio geral de que o IVA deve ser cobrado no local de consumo (20). Na medida em que a determinação do lugar em que as actividades são exercidas (e recebidas) não suscita quaisquer dificuldades, como no caso presente, não se justifica voltar à categoria residual do artigo 9.º, n.º 1 (21).

31. A aplicação do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), fornece um ponto de conexão para a localização da prestação no caso presente que é mais claro e fácil de usar do que o que resulta do artigo 9.º, n.º 1. Essa categoria residual, como veremos, requer uma análise complexa (de resultado incerto) quanto a saber se determinada empresa tem um estabelecimento estável no lugar em que presta os serviços e, se for esse o caso, se esse estabelecimento estável deve prevalecer relativamente ao lugar da sede da sua actividade económica. Certamente, as exigências de certeza jurídica não favorecem a opção pela via mais tortuosa de determinação do lugar da prestação de serviços relativos a máquinas de jogo quando existe uma alternativa mais directa e lógica e, além disso, essa alternativa está mais em conformidade com o princípio geral de que o IVA deve ser cobrado no lugar do consumo.

32. Acresce que a aplicação da regra do lugar do prestador no caso presente iria produzir consequências indesejáveis em termos de distorção da concorrência e de deslocação da sede da actividade económica desses prestadores (22). Na realidade, apesar de serem prestados aos consumidores finais num Estado-Membro e aí desfrutados, esses serviços seriam sujeitos ao regime de IVA do Estado do prestador. Isso constituiria um incentivo aos prestadores desses serviços para mudarem a sede da sua actividade económica para territórios fiscalmente mais favoráveis. Na realidade, surgiriam situações quer de não tributação dos prestadores situados fora do território da Comunidade sujeito a IVA quer de tributação na Comunidade de prestações realizadas e consumidas fora desse território.

33. Finalmente, há que mencionar que a aplicação do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), ao presente caso não colide com o acórdão Dudda. Nem nenhum dos intervenientes na audiência nem eu próprio nos apercebemos de uma contradição dessas (23). No n.º 23 do acórdão Dudda, o Tribunal de Justiça afirmou que «o artigo 9.º, n.º 2, da Sexta Directiva pretende, no seu conjunto, estabelecer um regime especial para as prestações de serviços que sejam efectuados entre *sujeitos passivos* e cujo custo esteja incluído no preço dos bens» (24). Essa afirmação do Tribunal tem, no entanto, de ser entendida à luz dos factos concretos do processo Dudda, que envolvia exclusivamente sujeitos passivos. A prestação analisada no âmbito desse processo desenrolou-se apenas entre sujeitos passivos, mas nem uma interpretação literal nem uma interpretação teleológica da Sexta Directiva permitem chegar à conclusão de que o artigo 9.º, n.º 2, alínea c), *não é aplicável* à prestação de serviços relativos a actividades recreativas entre um sujeito passivo e um consumidor final.

34. Concluindo, quando uma empresa como a CI presta serviços relativos a máquinas de jogo a consumidores num Estado-Membro, por meio de máquinas de jogo que aí aluga e explora, deve considerar-se que os serviços são materialmente executados nesse Estado-Membro na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), da Sexta Directiva. Consequentemente, deve rejeitar-se a aplicação da categoria residual do artigo 9.º, n.º 1, no presente caso.

B – *A aplicação do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva*

35. Se o Tribunal de Justiça considerar que o artigo 9.º, n.º 2, alínea c), não tem aplicação na causa principal, será necessário recorrer ao regime do artigo 9.º, n.º 1, segundo o qual se

considera que o lugar da prestação é o lugar onde o prestador tem a sede da sua actividade económica ou tem um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados.

36. O texto do artigo 9.º, n.º 1, revela a autonomia entre esses dois pontos de referência, o «estabelecimento estável» e «o lugar onde o prestador [...] tenha a sede da sua actividade económica» (25). De qualquer das formas, o artigo 9.º, n.º 1, não fornece qualquer indicação de como se harmoniza o funcionamento desses dois elementos de conexão nos casos em que não indicam o mesmo lugar ou, em casos difíceis, em que apenas um dos elementos de conexão aponta para um lugar fora do território da Comunidade para efeitos de IVA, como é o caso.

37. A correlação entre estes dois elementos de conexão que, de acordo com o teor literal do artigo 9.º, n.º 1, parecem funcionar de forma meramente alternativa, foi claramente fixada na jurisprudência do Tribunal de Justiça. Depois de afirmar que objectivo principal do artigo 9.º, n.º 1, é o de «evitar, em primeiro lugar, conflitos de competência, que podem resultar em dupla tributação, e, em segundo lugar, em não tributação, como indica o artigo 9.º, n.º 3, embora apenas relativamente a situações específicas» (26), o Tribunal de Justiça afirmou no acórdão Berkholz que «[s]egundo o artigo 9.º, n.º 1, o lugar em que o prestador estabeleceu a sede da sua actividade económica é um ponto de conexão prioritário, no sentido de que a tomada em consideração de outro estabelecimento a partir do qual a prestação de serviços é efectuada só apresenta interesse no caso de a conexão à sede não conduzir a uma solução racional do ponto de vista fiscal ou criar um conflito com outro Estado-Membro» (27).

38. Essa abordagem, de acordo com a qual o «estabelecimento estável» é considerado, nas condições referidas, como um ponto de conexão subsidiário em relação à «sede», foi subsequentemente reafirmada pelo Tribunal de Justiça nos acórdãos Faaborg?Gelting Linien (28), ARO Lease (29) e DFDS (30).

39. No que diz respeito à definição da expressão «lugar onde o prestador dos mesmos tenha a sede da sua actividade económica», esta não suscita grandes dificuldades (31). O mesmo se passa com a sua aplicação ao presente caso, no qual não surgem dúvidas relativamente à localização actual da sede da CI em Guernsey, portanto, fora do território da Comunidade sujeito a IVA.

C – O conceito de «estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados» na acepção do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva

40. Os problemas surgem relativamente à interpretação do conceito de «estabelecimento estável». No acórdão Berkholz, o Tribunal de Justiça estabeleceu os critérios relevantes para a interpretação deste conceito ao afirmar que não se pode considerar que um serviço foi prestado a partir de um estabelecimento estável na acepção do artigo 9.º, n.º 1, a não ser que apresente «uma dimensão mínima e que estejam presentes com permanência tanto os recursos técnicos como os humanos necessários para a prestação do serviço» (32). O Tribunal de Justiça concluiu, assim, no acórdão Berkholz que «não parece que a instalação de máquinas de jogo a bordo de um navio de mar, que têm manutenção intermitente, seja capaz de representar um estabelecimento [estável] desse tipo» (33). A total inexistência de pessoal afectado numa base permanente à prestação do serviço relativa a máquinas de jogo a bordo das embarcações foi um elemento decisivo para afastar a presença de um «estabelecimento estável» na acepção do artigo 9.º, n.º 1.

41. Em todo o caso, o Tribunal só exigiu que existisse uma «dimensão mínima» do estabelecimento e *nem mais nem menos* do que os recursos «necessários» para a prestação de serviços de forma permanente. O Tribunal não determinou que a presença permanente de *todos* os recursos humanos e técnicos possíveis, *possuídos pelo próprio prestador*, num determinado lugar, fosse uma condição prévia para concluir que o prestador tinha um estabelecimento estável nesse lugar. Isso leva, a meu ver, à adopção de um *teste de condições mínimas* para caracterizar um determinado conjunto de circunstâncias como constitutivo de um «estabelecimento estável» na acepção do artigo 9.º, n.º 1, que foi subsequentemente prosseguido e desenvolvido pelo Tribunal, particularmente nos acórdãos ARO Lease e DFDS, já referidos.

42. O processo ARO Lease dizia respeito à actividade de locação financeira de automóveis a

consumidores da Bélgica por uma empresa neerlandesa. A única presença humana da empresa neerlandesa na Bélgica tomou a forma de intermediários independentes que simplesmente punham os consumidores em contacto com a ARO Lease. Esses intermediários independentes não tinham mais nenhum envolvimento na conclusão ou na execução dos contratos, que eram preparados e assinados nos Países Baixos onde a ARO Lease tinha a sua sede. Além disso, como o Tribunal observou, a empresa de leasing neerlandesa «não [tinha] escritórios nem instalações para armazenagem dos veículos» na Bélgica (34). Nesse contexto, o Tribunal afirmou que «quando uma sociedade de leasing não disponha num Estado?Membro de pessoal próprio *nem de uma estrutura* que apresente um grau suficiente de permanência, no quadro da qual possam ser elaborados contratos ou tomadas decisões administrativas de gestão [...] não se pode considerar que ela tem um estabelecimento estável nesse Estado» (35).

43. O processo DFDS segue a mesma linha jurisprudencial, apesar de entrar em mais pormenores em determinados pontos, que referirei brevemente. Nesse processo, uma filial inglesa de uma empresa dinamarquesa operava no Reino Unido como agente comercial da sociedade?mãe, vendendo viagens organizadas por esta última. O Tribunal de Justiça considerou que a filial do Reino Unido era um estabelecimento estável da sociedade?mãe dinamarquesa. Ao chegar a essa conclusão, o Tribunal entendeu que o facto de «as instalações da filial inglesa, que tem a sua própria personalidade jurídica, lhe pertencerem e não pertencerem à DFDS [...] não é suficiente, por si só, para provar que a primeira é realmente independente da segunda. Pelo contrário, resulta das informações constantes do despacho de reenvio, designadamente da detenção pela DFDS da totalidade do capital da sua filial e das diversas obrigações contratuais impostas a esta pela sua casa?mãe, que a sociedade estabelecida no Reino Unido actua como um simples auxiliar desta última» (36). A filial inglesa revelava os traços de um «estabelecimento estável», de acordo com o teste do acórdão Berkholz, na medida em que apresentava «a consistência mínima requerida em termos de meios humanos e técnicos necessários» (37).

44. Como o Tribunal de Justiça afirmou expressamente no acórdão DFDS, «a tomada em conta da realidade económica constitui um critério fundamental para a aplicação do sistema comum do IVA» (38). Sou da opinião de que aqui é necessário levar a cabo uma análise que tenha especialmente em conta a realidade factual económica e comercial do caso.

45. A essa luz, e atendendo à linha da jurisprudência acima referida, parece evidente, como a Comissão assinala nas suas observações escritas, que, no presente caso, a prestação de serviços de jogo por máquinas de jogo instaladas nas «salas de máquinas de jogos» acima descrita é feita a partir de estabelecimentos estáveis situados no Reino Unido. A este respeito, concordo com as afirmações do Governo irlandês nas suas observações escritas, de acordo com as quais a percepção externa dos clientes deve desempenhar um papel decisivo. Com efeito, as máquinas de jogo do presente caso estão instaladas de forma permanente em instalações exclusivamente dedicadas, através da utilização do conceito comercial de «salas de máquinas de jogos», à criação de um ambiente especial aprazível para os jogadores. Essas instalações têm horários de funcionamento regulares, como qualquer outro estabelecimento comercial, e têm pessoal a atender permanentemente os clientes e a tomar conta das instalações e das máquinas.

46. A presença deste elemento humano, em particular, é importante na distinção do presente caso da situação no processo Berkholz. Essa presença humana permanente nas instalações confere estabilidade à prestação de serviços de máquinas de jogo da CI nas referidas salas, apoiando a conclusão de que essa prestação tem lugar a partir de um «estabelecimento estável» no Reino Unido. Além disso, e mais importante ainda, estes estabelecimentos estáveis não estão a bordo de navios que se deslocam de um país para outro, circunstância essa que poderia justificar a opção a favor do lugar da sede da actividade económica do prestador localizada no território da Comunidade sujeito a IVA.

47. O problema no presente caso não é, conseqüentemente, o de saber se a prestação de serviços relativos a máquinas de jogo se realiza em estabelecimentos estáveis no Reino Unido. É sim o de saber se esses estabelecimentos estáveis devem ser considerados *estabelecimentos estáveis da CI* no Reino Unido.

48. O Governo do Reino Unido, o Governo irlandês e a Comissão consideram que a CI *tem* estabelecimentos estáveis no Reino Unido. A CI, no entanto, alega que a sua presença no Reino Unido se consubstancia apenas nas máquinas de jogo alugadas que efectivamente funcionam nas instalações onde tem licença para as instalar e para prestar os serviços relativos a máquinas de jogo. De acordo com esse argumento principal, para a CI ter um estabelecimento estável no Reino Unido deveria, *ela própria*, possuir aí todos os meios humanos e técnicos necessários. Não concordo. Em relação a esta questão central de determinar quais os recursos que a CI deve ter no Reino Unido para se caracterizar os estabelecimentos estáveis existentes como os *seus* estabelecimentos, os acórdãos ARO Lease e DFDS são particularmente elucidativos.

49. Há que recordar que, no acórdão ARO Lease, o Tribunal de Justiça decidiu que, para que se possa concluir que um prestador de serviços tem um «estabelecimento estável» na acepção do artigo 9.º, n.º 1, basta que disponha «num Estado?Membro de pessoal próprio [ou] de uma estrutura que apresente um grau suficiente de permanência, no quadro da qual possam ser elaborados contratos [...]». Não é absolutamente indispensável que as pessoas que trabalham nas salas de máquinas de jogos sejam pessoal próprio da CI para que se possa concluir que os estabelecimentos estáveis existentes pertencem à CI. Além disso, como a Comissão salientou com razão nas suas observações escritas e na audiência, a «estrutura» necessária irá inevitavelmente variar de acordo com o sector em causa.

50. No processo DFDS, a sociedade que operava no Reino Unido, apesar de ser uma filial, tinha a sua própria personalidade jurídica distinta da da sua sociedade?mãe dinamarquesa. As sociedades?irmãs da CI no presente caso também são entidades jurídicas distintas da CI. Independentemente dessa circunstância, o Tribunal de Justiça considerou, no acórdão DFDS, que a filial inglesa era equiparável a um estabelecimento estável da sociedade dinamarquesa no Reino Unido. A empresa dinamarquesa não possuía, ela própria, nem empregados nem instalações no Reino Unido (39). No entanto, a sociedade dinamarquesa tinha obtido através de contratos celebrados com a filial inglesa, que agia na qualidade de seu agente, os meios humanos e técnicos para prestar os seus serviços de organização de viagens no Reino Unido. O Tribunal de Justiça concluiu que «a sociedade estabelecida no Reino Unido actua como um simples auxiliar [da sociedade?mãe]» (40).

51. Na minha opinião, o caso presente ainda é mais simples, tornando, assim, desnecessário tomar em consideração qualquer relação de dependência entre a CI e as suas sociedades?irmãs. Com efeito, a Services e os seus empregados, bem como a Machines e outros fornecedores independentes, ao contrário da filial inglesa da DFDS face à sua sociedade?mãe dinamarquesa, realizam para a CI apenas funções auxiliares relativamente à prestação de serviços relativos a máquinas de jogo.

52. O presente caso requer que se faça uma distinção essencial entre dois tipos de recursos: por um lado, os que necessariamente têm de estar na dependência directa do prestador num determinado lugar de forma a poder concluir?se que um estabelecimento estável naquele lugar é *seu*; e, por outro, os recursos em relação aos quais, apesar de conferirem um carácter fixo a um estabelecimento, o facto de não se encontrarem na dependência directa do prestador não afasta a conclusão de que o estabelecimento estável existente lhe pertence efectivamente. Os primeiros serão os recursos directamente envolvidos na prestação do serviço particular em causa, designadamente a celebração e a execução dos contratos com os clientes, necessários para a prestação. Apenas estes recursos têm de estar na dependência directa do fornecedor para que se possa concluir que o estabelecimento estável a partir do qual o serviço é prestado é efectivamente *seu* na acepção do artigo 9.º, n.º 1.

53. Na realidade, exigir, como a CI aqui sustenta, que as pessoas cuja presença é um factor importante para conferir um carácter fixo a um estabelecimento na acepção do artigo 9.º, n.º 1, tenham todas de ser empregados ou directamente dependentes do prestador levaria a resultados absurdos. Basta considerar o exemplo de um estabelecimento em que o pessoal responsável pela segurança é o único que dispõe das chaves do estabelecimento e é responsável por abrir e fechar as instalações a horas certas. Essas pessoas são certamente indispensáveis para

assegurar que o estabelecimento não funcione de forma meramente intermitente. Devem ser consideradas recursos humanos cuja presença permanente é necessária para que a prestação de serviços tenha lugar no estabelecimento e, conseqüentemente, para conferir um carácter estável ao estabelecimento. Em todo o caso, seria certamente inadmissível que um estabelecimento desses deixasse de ser caracterizado como um estabelecimento estável *do prestador* dos serviços devido ao facto de este ter optado pelo regime de contratação externa das actividades de vigilância do estabelecimento com uma empresa independente de segurança.

54. De acordo com as informações fornecidas pelo tribunal nacional, o pessoal das salas de máquinas de jogos executa aí essencialmente tarefas práticas, tais como proporcionar música, refrescos e trocos aos clientes, esvaziar as caixas de dinheiro das máquinas, testemunhar avultadas entregas de dinheiro, garantir a segurança, proceder à manutenção, etc. Essas actividades realizadas para a CI pela Services, pela Machines e por outros fornecedores são, a meu ver, auxiliares relativamente à prestação dos serviços de máquinas de jogo que estão aqui em causa.

55. Verifica-se, com efeito, que o pessoal das salas de máquinas de jogos não tem qualquer envolvimento directo na celebração dos contratos de jogo entre a CI e os clientes (41). Na realidade, as prestações feitas neste sector específico dos serviços relativos a máquinas de jogo baseiam-se em contratos autónomos celebrados entre cada cliente e a CI directamente através das próprias máquinas de jogo. Esses contratos são celebrados e executados inteiramente no território do Reino Unido cada vez que um cliente insere uma moeda numa máquina de jogo posta em funcionamento pela CI (42). Se esta análise estiver correcta, as próprias máquinas alugadas e exploradas pela CI, sendo aparelhos automáticos, permitem à CI prestar os serviços de máquinas de jogo directamente a cada cliente no Reino Unido (43). Neste sector específico de actividade, as máquinas de jogo são a única estrutura das «salas de máquinas de jogos» que tem de estar na dependência directa da CI para se poder concluir que cada uma dessas «salas de máquinas de jogos», onde estão instaladas as suas máquinas, é um estabelecimento estável da CI.

56. Igualmente, em face do exposto, e contrariamente à posição adoptada pela CI, as actividades efectivamente realizadas pela CI em Guernsey não parecem ser um elemento característico decisivo da prestação dos serviços de máquinas de jogo em causa a cada cliente, que ocorre automaticamente dentro do Reino Unido através de cada máquina aí alugada e explorada pela CI. As recorrentes referem nas suas observações escritas que o artigo 9.º, n.º 1, se baseia no lugar do prestador do serviço. Não têm, no entanto, em consideração o facto de que neste sector de actividade a CI é um prestador de serviços relativos a máquinas de jogo efectivamente presente no território do Reino Unido, onde celebra e executa os contratos de jogo directamente com cada cliente, através das máquinas que aí explora, sendo os serviços auxiliares desta prestação contratados com outras sociedades. Nesse sentido, a CI tem uma estrutura no Reino Unido «apta a tornar possíveis, de modo autónomo, as prestações de serviços em questão» (44).

57. Para concluir, deve considerar-se que uma sociedade como a CI que, em circunstâncias como as do presente caso, presta serviços de máquinas de jogo directamente aos seus clientes através de máquinas de jogo alugadas que explora em instalações no Reino Unido, com a ajuda de pessoal auxiliar em regime de contratação externa com sociedades terceiras para a realização das actividades auxiliares necessárias para conferir um carácter permanente à prestação, tem uma estrutura comercial no Reino Unido com os recursos mínimos exigidos para ser considerada um «estabelecimento estável» nesse local na acepção do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva. D – A escolha entre «lugar onde o prestador [...] tenha a sede da sua actividade económica» e o lugar onde o «prestador tem um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados» na acepção do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva

58. Tendo-se chegado à conclusão de que a CI tem estabelecimentos estáveis no Reino Unido, tem de se determinar se esse elemento de conexão prevalece sobre o da sede. A esse respeito, o Tribunal de Justiça declarou que «[s]egundo o artigo 9.º, n.º 1, o lugar em que o

prestador estabeleceu a sede da sua actividade económica afigura-se como um ponto de conexão prioritário, no sentido de que a tomada em consideração de outro estabelecimento a partir do qual a prestação de serviços é efectuada só apresenta interesse no caso de a conexão à sede não conduzir a uma solução racional do ponto de vista fiscal ou criar um conflito com outro Estado-Membro» (45) . No presente caso, não existe um conflito desses com outro Estado-Membro. Resta, assim, apurar se os resultados da aplicação do elemento de conexão da sede da actividade económica será «racional do ponto de vista fiscal».

59. Certamente tem de se considerar que «compete às autoridades fiscais de cada Estado-Membro determinar, no âmbito das opções que lhes oferece a Sexta Directiva, qual é, relativamente a uma prestação de serviços determinada, o ponto de conexão mais útil do ponto de vista fiscal» (46) . Além disso, em conformidade com o acima dito, o advogado-geral A. La Pergola declarou que «[o] Tribunal de Justiça, pela sua parte, tem a competência para esclarecer e controlar como se opera a subsidiariedade entre as opções que se atribuem à lei nacional» (47) . Nada, por isso, impede as autoridades nacionais de aplicarem o elemento de conexão do estabelecimento estável quando a opção da sede da actividade económica leve a resultados irracionais. Na medida em que um resultado irracional desses pudesse produzir-se no presente caso, as autoridades deveriam poder aplicar o elemento de conexão do lugar do estabelecimento estável em vez do lugar onde o prestador tem a sede da sua actividade económica.

60. Quando o Tribunal de Justiça estabeleceu os critérios para determinar se a referência à sede da actividade económica leva a um resultado irracional do ponto de vista fiscal, impôs que se procedesse a uma análise predeterminada das consequências, juntamente com o exame dessas consequências em relação com os objectivos do IVA. No acórdão Berkholz, esse critério não teve de ser aplicado porque as máquinas de jogo a bordo dos ferries não eram, à partida, um estabelecimento estável na acepção do artigo 9.º, n.º 1.

61. No acórdão DFDS, pelo contrário, foi levado a cabo um exame desses para averiguar da racionalidade dos resultados para efeitos fiscais. O Tribunal de Justiça considerou, nessa altura, que tratar os serviços prestados por uma sociedade através de empresas que operavam em seu nome num país como sendo prestados a partir de outro país onde o organizador de viagens tinha a sede da sua actividade económica não seria racional para efeitos fiscais. Com efeito, «[a] aplicação sistemática da solução da sede da actividade económica poderia, de resto, conduzir a distorções de concorrência, na medida em que poderia encorajar as empresas que exercem actividades num Estado-Membro a fixar a sua sede, para escapar à tributação, no território de um outro Estado-Membro que tivesse feito uso da possibilidade de manter a isenção do IVA para as prestações em discussão» (48) .

62. Há que salientar que, em todo o caso, o Tribunal de Justiça já tinha considerado no acórdão Berkholz que as máquinas a bordo não constituíam um estabelecimento estável, «especialmente se o imposto puder ser adequadamente cobrado no lugar onde o operador das máquinas tem a sede da sua actividade económica» (49) . Esse entendimento foi desenvolvido no acórdão Faaborg-Gelting, um processo que envolvia a determinação do lugar da prestação de serviços de restauração a bordo de ferries que navegavam entre a Alemanha e a Dinamarca. Apesar do facto de os recursos humanos e técnicos exigidos no acórdão Berkholz estarem permanentemente presentes a bordo, o Tribunal de Justiça decidiu que a sede da actividade económica do prestador na Dinamarca era o elemento de conexão relevante «especialmente quando, como no presente caso, a sede permanente do operador do navio fornece um ponto de ligação eficaz para efeitos de tributação» (50) . O Tribunal de Justiça tomou claramente em consideração o aspecto decisivo de que a sujeição ao sistema de IVA dos serviços das máquinas de jogo e de restauração não estava em risco nas circunstâncias específicas dos dois processos. Se o lugar onde os prestadores tinham decidido estabelecer a sua sede estivesse nesses casos situado fora do território da Comunidade, a aplicação desse elemento de conexão teria certamente levantado muitas dúvidas.

63. Quanto ao presente caso, tanto o Governo do Reino Unido como a Comissão consideram nas suas observações escritas que o resultado da aplicação do elemento de conexão da sede da

actividade económica seria o de que os serviços relativos a máquinas de jogo prestados no Reino Unido a consumidores aí residentes não seriam tributados de nenhuma forma, nem no Reino Unido nem noutro Estado?Membro. Assim, por maioria de razão, o raciocínio no acórdão DFDS deve ser seguido no caso presente, pois aqui o IVA, pura e simplesmente, não pode ser cobrado no lugar onde o operador das máquinas (a CI) tem a sede (Guernsey).

64. Concordo. No presente caso, contrariamente à posição adoptada no acórdão DFDS, não existe apenas o risco de se instigar as empresas a estabelecer as suas sedes em Estados?Membros que podem manter regimes de IVA mais favoráveis para os serviços em causa. O risco no presente caso é o de encorajar as empresas a transferirem e a estabelecerem os seus negócios fora do território da Comunidade sujeito a IVA, continuando, porém, a prestar os seus serviços nesse território em estabelecimentos estáveis na acepção do artigo 9.º, n.º 1, a consumidores aí residentes.

65. Contrariamente às teses defendidas pelas recorrentes, não vejo como é que o entendimento sugerido para o presente caso, que põe de lado a aplicação do elemento de conexão da sede da actividade económica, levaria a uma violação do princípio da neutralidade fiscal e provocaria distorções na concorrência. Passar?se?ia o contrário. Um prestador de serviços como a CI, apesar de ter em comum com outros o facto de prestar serviços equivalentes a clientes num Estado?Membro, a partir de estabelecimentos estáveis aí localizados, não ficará sujeito ao pagamento de IVA na medida em que a sua sede tenha sido transferida para um lugar fora do território da Comunidade para efeitos de IVA. O problema no entendimento das recorrentes é que não tem, incorrectamente, em consideração a circunstância de, como anteriormente mencionado, a CI possuir estabelecimentos estáveis no Reino Unido a partir dos quais os serviços relativos a máquinas de jogo são prestados a residentes desse Estado?Membro.

66. Sugiro, por essa razão, que o Tribunal de Justiça, em alternativa, na eventualidade de considerar inaplicável o artigo 9.º, n.º 2, alínea c), deve responder às questões prejudiciais que, quando uma sociedade com sede fora do território de um Estado?Membro presta serviços relativos a máquinas de jogo directamente aos seus clientes nesse Estado?Membro, através de máquinas de jogo alugadas e exploradas em instalações nesse Estado?Membro, com a ajuda de pessoal auxiliar em regime de contratação externa com sociedades terceiras para realizar actividades auxiliares necessárias para conferir um carácter de permanência à prestação, deve considerar?se que essa sociedade tem uma estrutura comercial nesse Estado?Membro com os recursos mínimos exigidos para que se considere que tem aí um «estabelecimento estável» na acepção do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva. Nessas circunstâncias, além disso, o artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que essa sociedade é sujeito passivo do IVA no Estado?Membro em que o estabelecimento estável está situado.

67. À luz do exposto, não é necessário que o Tribunal de Justiça responda às questões subsidiárias relativas aos conceitos de entrega, de actividade económica, de identidade dos prestadores e à possível aplicação da doutrina do abuso de direito ao presente caso.

III – Conclusão

68. Consequentemente sou da opinião que o Tribunal de Justiça responda do seguinte modo às questões prejudiciais que lhe foram submetidas:

«Quando uma sociedade com sede fora do território de um Estado?Membro presta serviços relativos a máquinas de jogo a clientes nesse Estado?Membro, através de máquinas de jogo alugadas e exploradas em instalações nesse Estado?Membro, deve considerar?se que executa materialmente a prestação de serviços de actividades recreativas nesse Estado?Membro na acepção do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), 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, sendo, por isso, sujeito passivo do IVA nesse Estado?Membro pela prestação desses serviços.»

1 – Língua original: português.

2 – JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

3 – JO L 326, p. 40.

4 – As ilhas Anglo-Normandas não fazem parte do Reino Unido e, por isso, as disposições dos Tratados que não são especificamente mencionadas no Protocolo n.º 3 do Acto de Adesão do Reino Unido às Comunidades Europeias não são aplicáveis às Ilhas Anglo-Normandas. V. artigo 299.º, n.º 6, alínea c), CE e Actos relativos à adesão às Comunidades Europeias do Reino da Dinamarca, da Irlanda, do Reino da Noruega e do Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte, Protocolo n.º 3 respeitante às ilhas Anglo-Normandas e à ilha de Man (JO 1972, L 73, p. 164). Este assunto é largamente desenvolvido nas conclusões do advogado-geral A. La Pergola no processo Pereira Roque (acórdão de 16 de Julho de 1998, C-171/96, Colect., p. I-4607, n. os 2 e 9).

5 – Estes problemas são o cerne de três processos actualmente pendentes no Tribunal de Justiça (processos C-255/02, Halifax, C-419/02, BUPA Hospitals, e C-223/03, University of Huddersfield).

6 – V. acórdãos de 4 de Julho de 1985, Berkholz (168/84, Recueil, p. 2251, n.º 14), e de 11 de Setembro de 2003, Cookies World (C-155/01, Colect., p. I-8785, n.º 46). V., também, acórdãos de 17 de Novembro de 1993, Comissão/França (C-68/92, Colect., p. I-5881, n.º 14), Comissão/Luxemburgo (C-69/92, Colect., p. I-5907, n.º 15), e Comissão/Espanha (C-73/92, Colect., p. I-5997, n.º 12).

7 – Acórdão de 18 de Março de 1993, Viessmann (C-280/91, Colect., p. I-971, n.º 17).

8 – Acórdãos Berkholz, já referido, n.º 14; de 26 de Setembro de 1996, Dudda (C-327/94, Colect., p. I-4595, n.º 20), e de 6 de Março de 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, Colect., p. I-1195, n.º 10).

9 – Farmer, P., e Lyal, R., *EC Tax Law*, Clarendon Press, Oxford, 1994, p. 154.

10 – V. acórdãos de 15 de Março de 1989, Hamann (51/88, Colect., p. 767, n os 17 e 18), e Cookies World, já referido, n.º 47.

11 – V. Terra, B., *The place of Supply in European VAT*, Kluwer Law International, London, 1998, p. 54, que cita os fundamentos da proposta de Sexta Directiva. Apesar da sua divergência do artigo 9.º, n.º 1, que veio a ser adoptado, o artigo 9.º, n.º 1, adoptou, basicamente por questões pragmáticas, como elemento geral de conexão, o critério do lugar onde o prestador tem a sede da sua actividade económica.

12 – N.º 21 do acórdão.

13 – N.º 9 das conclusões no processo Linthorst, Pouwels en Scheres, já referido.

14 – N.º 21 do acórdão.

15 – A esse respeito, um critério alternativo para determinar as actividades incluídas na acepção de actividade recreativa, baseado no carácter itinerante da actividade, é muito menos convincente e prático. Não só o artigo 9.º, n.º 2, alínea c), não nos dá qualquer pista, no sentido de que só visa operadores itinerantes, mas também fazer depender o conceito de «actividade recreativa» do seu carácter itinerante introduziria um elemento adicional de incerteza resultante da dificuldade de definir actividade «itinerante».

16 – Certamente que alguns podem considerar que um telemóvel proporciona divertimento, mas obviamente que este também serve outro propósito como instrumento de comunicação.

Parece-me estar para além de qualquer dúvida que esse é o propósito essencial do serviço prestado por um telefone móvel.

17 – Em Espanha, o artigo 70.º, n.º 1, ponto 3, alínea c), da Lei n.º 37/1992, de 28 de Dezembro de 1992, aplica-se aos jogos de azar («juegos de azar»), sendo o elemento de conexão o lugar onde as prestações de serviços são materialmente efectuadas, de acordo com o artigo 9.º, n.º 2, alínea c), da Sexta Directiva. V. também Pérez Herrero, L., *La sexta Directiva Comunitaria del IVA*, Cedecs, Barcelona, 1997, p. 137.

18 – O Governo do Reino Unido e a Comissão não tomaram qualquer posição definida a favor ou contra essa possibilidade. O Governo irlandês, por outro lado, apoiou a posição do Governo português.

- 19 – V. Hayat, M., «Discordances sur le lieu de fourniture des services en matière de TVA: le rôle de la CJCE et les conséquences de ses décisions pour l'évolution de la sixième directive», *Gazette du Palais*, 2003, pp. 33 a 38, em particular, p. 33.
- 20 – V. as conclusões do advogado?geral G. F. Mancini no processo Berkholz, referido na nota 6, n.º 2, e do advogado?geral A. La Pergola no processo DFDS (acórdão de 20 de Fevereiro de 1997, C?260/95, Colect., p. I?1005, n.º 32).
- 21 – É a essa luz que a não consideração do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), pelo Tribunal de Justiça no acórdão Berkholz é perfeitamente compreensível. Apesar de o Tribunal não ter mencionado a questão da possível aplicação do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), que, de qualquer das formas, não foi uma questão colocada pelo tribunal de reenvio nesse processo, o advogado?geral G. F. Mancini referiu nas suas conclusões, no n.º 2, que os serviços das máquinas de jogo prestados a bordo de navios não podia «ser coberto pelo primeiro travessão do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), devido ao seu carácter 'itinerante'». Basta recordar, a esse respeito, que os ferries em causa viajavam entre a Alemanha e a Dinamarca, atravessando o mar alto. Em contraste com o caso do acórdão Berkholz, em que a aplicação do elemento de conexão do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), apontaria para um lugar variável e potencialmente fortuito onde a actividade recreativa era exercida, as máquinas de jogo, no caso presente, estão instaladas em salas de máquinas de jogos no território do Reino Unido.
- 22 – V. Terra, B., *op. cit.*, p. 74, e Hayat, M., *op. cit.*, p. 33.
- 23 – A Comissão fez uma leve alusão relativamente a um possível conflito nas suas observações escritas mas não prosseguiu esse aspecto na audiência.
- 24 – Sublinhado nosso.
- 25 – Ao contrário do critério subsidiário de localização no fim do n.º 1 (o «domicílio» ou o lugar da «residência habitual» do prestador), que entram em jogo quando os outros dois critérios principais não se apliquem.
- 26 – Acórdão Berkholz, já referido, n.º 14, atendendo ao sétimo considerando da Sexta Directiva, que afirma que «a determinação do lugar das operações tributáveis provocou conflitos de competência entre os Estados?Membros, designadamente no que se refere à entrega de bens para montagem e às prestações de serviços».
- 27 – N.º 17 do acórdão.
- 28 – Acórdão de 2 de Maio de 1996 (C?231/94, Colect., p. I?2395, n.º 16).
- 29 – Acórdão de 17 de Julho de 1997 (C?190/95, Colect., p. 4383, n.º 15).
- 30 – Acórdão DFDS, já referido, n.º 19.
- 31 – V. as conclusões do advogado?geral G. F. Mancini no processo Berkholz, já referido, n.º 2.
- 32 – N.º 18 do acórdão.
- 33 – . *Ibidem*.
- 34 – N.º 27 do acórdão.
- 35 – N.º 19 do acórdão (sublinhado nosso). Este entendimento foi de novo seguido no acórdão de 7 de Maio de 1998, Lease Plan Luxembourg (C?390/96, Colect., p. I?2553, n. os 21 a 29, especialmente, n. os 26 e 27).
- 36 – N.º 26 do acórdão.
- 37 – N.º 27 do acórdão.
- 38 – N.º 23 do acórdão, que faz eco das conclusões do advogado?geral A. La Pergola no n.º 32.
- 39 – No presente caso, apesar de a CI não ter o direito de posse ou de ocupação exclusiva das instalações propriedade da RAL, tem uma licença para instalar as máquinas nas instalações possuídas ou arrendadas pela RAL. Mesmo que essa licença se traduza num acto gratuito de tolerância, certamente que revela uma presença da própria CI nas instalações que não é atribuível a qualquer outra pessoa.
- 40 – N.º 26 do acórdão.
- 41 – No processo DFDS, a sociedade inglesa tinha um papel activo na negociação, celebração e execução dos contratos de viagens que constituíam a prestação relevante nesse processo. O Tribunal de Justiça, no entanto, principalmente devido à relação mãe?filha entre as duas

sociedades, considerou que a sociedade do Reino Unido não tinha independência ao agir enquanto agente da sociedade dinamarquesa e ao celebrar, em nome desta última, contratos com terceiros. No presente caso, não há sequer esse tipo de actuação em nome da CI.

42 – Independentemente de se considerar que posição é adoptada relativamente à questão de saber se a conduta do cliente significa uma aceitação tácita da proposta contratual feita automaticamente pela máquina de jogo *ad incertas personas* em nome da CI, ou se, pelo contrário, a máquina formula um convite a contratar e subsequentemente aceita automaticamente a proposta contratual feita pelo cliente cada vez que uma moeda é inserida. Em qualquer dos casos, daqui resultará que, se, devido a um mau funcionamento, uma determinada máquina não executar a tarefa para a qual foi programada e não devolver a moeda ou a ficha inserida, estaremos perante um caso de incumprimento pelo qual a CI, como explorador das máquinas e parte contratual, será, em princípio, responsável.

43 – Deve observar-se que no processo DFDS o facto de os contratos serem celebrados no Reino Unido e a prestação ser aí executada foi um elemento decisivo para sustentar a conclusão de que a sociedade dinamarquesa tinha um estabelecimento estável no Reino Unido.

44 – V. acórdão ARO Lease, já referido, n.º 19.

45 – Acórdãos, já referidos, Berkholz, n.º 17, e DFDS, n.º 19.

46 – . *Ibidem* .

47 – N.º 29 das conclusões no processo DFDS, já referido.

48 – Acórdão DFDS, já referido, n.º 23. Como dois comentadores recentemente assinalaram, «o que, no mínimo, parecia ser uma relutância do Tribunal de Justiça [no acórdão Berkholz] em tomar como referência os estabelecimentos secundários [...] era meramente um meio de evitar a fuga de actividades do poder tributário na Comunidade pela criação de estabelecimentos fora do seu território; na apreciação final [...], é o resultado final racional para efeitos tributários que conta, no caso de esse resultado ser a tributação e não a isenção». (Terra, B., e Kajus, J., *A guide to the European VAT Directive* , vol. 1, 2004, p. 555 (tradução livre).

49 – N.º 18 do acórdão.

50 – Acórdão Faaborg?Gelting Linien, já referido, n.º 18.