

CONCLUSÕES DO ADVOGADO?GERAL

MELCHIOR WATHELET

apresentadas em 8 de maio de 2014 (1)

**Processo C?7/13**

**Skandia America Corporation USA, filial Sverige**

**contra**

**Skatteverket**

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo förvaltningsrätten i Stockholm (Suécia)]

«Sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado — Grupo de IVA — Faturação interna dos serviços prestados por uma sociedade principal com sede num Estado terceiro à sua sucursal pertencente a um grupo de IVA num Estado?Membro — Natureza tributável ou não dos serviços prestados»

**I – Introdução**

1. O presente pedido de decisão prejudicial foi apresentado no quadro de um litígio que opõe a sucursal sueca da sociedade Skandia America Corporation, com sede nos Estados Unidos, à Skatteverket (Administração Fiscal sueca) relativo à decisão de esta sujeitar ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») as prestações de serviços da Skandia America Corporation à sua sucursal sueca, registada na Suécia como membro de um grupo formado por diversas sociedades consideradas como um único sujeito passivo do IVA (a seguir «grupo de IVA»).

2. No seu acórdão FCE Bank, o Tribunal de Justiça decidiu que um estabelecimento estável, que não é uma entidade jurídica distinta da sociedade em que se integra, situado noutro Estado?Membro que não o dessa sociedade e ao qual a sociedade fornece prestações de serviços, não deve ser considerado sujeito passivo do IVA em razão dos custos que lhe são imputados pelas referidas prestações (2).

3. No presente processo que tem por objeto a interpretação dos artigos 9.º, n.º 1, 11.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 (a seguir a «Diretiva IVA») (3), levanta?se, essencialmente, a questão de saber se o princípio enunciado pelo Tribunal de Justiça no seu acórdão FCE Bank (EU:C:2006:196) é aplicável à situação em que a sucursal faz parte de um grupo de IVA no país em que está estabelecida e, na afirmativa, se o devedor do IVA é o prestador ou o destinatário dos serviços em causa.

**II – Quadro jurídico**

A – *Direito da União*

4. O artigo 2.º da Diretiva IVA dispõe que:

«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;

[...]»

5. 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.»

6. Nos termos do artigo 11.º da Diretiva IVA:

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

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

7. O artigo 43.º da Diretiva IVA dispõe:

«O lugar da prestação de serviços é o lugar onde o prestador tem a sede da sua atividade económica ou dispõe de um estabelecimento estável a partir do qual é efetuada a prestação de serviços ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar onde tem domicílio ou residência habitual.»

8. 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 Anexo II;

[...]»

9. Nos termos do artigo 193.º da Diretiva IVA:

«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»

10. De acordo com o artigo 196.º da Diretiva IVA:

«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.»

11. O anexo II, sob o título «Lista indicativa dos serviços prestados por via eletrónica a que se refere a alínea k) do n.º 1 do artigo 56.º» está redigido como se segue:

«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.»

B – *Direito sueco*

12. Decorre do capítulo 6a, §§ 1 a 4 da Lei n.º 200, de 1994, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado [mervärdesskattelagen (1994:200)] que dois ou mais operadores económicos podem ser considerados um único operador (grupo de IVA) e a atividade por eles exercida uma única atividade. Só pode fazer parte de um grupo de IVA o estabelecimento estável de um operador económico situado na Suécia. Um grupo de IVA só pode integrar operadores económicos que se encontrem estreitamente vinculados entre si no plano financeiro, económico e organizacional. Um grupo de IVA é instituído por uma decisão de identificação da Skatteverket, mediante requerimento dos membros do grupo. Estas disposições foram adotadas com base nos poderes conferidos pelo artigo 11.º da Diretiva IVA.

13. Nos termos do capítulo 5, § 7, primeiro parágrafo, desta Lei, os serviços indicados no segundo parágrafo são considerados prestados no território nacional se forem prestados a partir de um país fora da União Europeia e o destinatário for um operador económico que tenha a sede da sua atividade económica na Suécia. Esses serviços compreendem, designadamente, os serviços de consultadoria e similares e os serviços prestados por via eletrónica que consistem na manutenção à distância de programas informáticos e ao fornecimento e atualização de programas informáticos. Esta disposição visa dar execução ao artigo 56.º da Diretiva IVA.

14. Nos termos do capítulo 1, § 2, primeiro parágrafo, ponto 1, da referida Lei, quem realizar as operações previstas no capítulo 1, § 1, dessa lei, é obrigado a pagar IVA pelas referidas operações. Do primeiro parágrafo, ponto 2, do mesmo § 2 decorre que quem adquirir os serviços

previstos no capítulo 5, § 7 da Lei do IVA a uma empresa estrangeira é obrigado a pagar IVA sobre a aquisição. Estas disposições visam dar execução aos artigos 193.º e 196.º da Diretiva IVA.

15. Nos termos do capítulo 1, § 15, da mesma Lei, entende-se por empresa estrangeira um operador económico que não tenha a sede da sua atividade económica, nem um estabelecimento estável, nem mesmo o seu domicílio ou a sua residência habitual na Suécia.

### III – Litígio no processo principal e questões prejudiciais

16. A Skandia America Corporation é uma sociedade de direito do Delaware (Estados Unidos), cuja sede da atividade económica é nos Estados Unidos. Faz parte do grupo de empresas de seguros Old Mutual, cuja sociedade-mãe, a Old Mutual plc, está sediada no Reino Unido. Durante os exercícios de 2007 e 2008, a Skandia America Corporation assegurou a função de sociedade de compras de serviços informáticos do grupo a nível mundial. Redistribuía esses serviços informáticos adquiridos fora do grupo a diversas sociedades ou sucursais do grupo, entre as quais a sua sucursal sueca.

17. A sucursal sueca está registada como membro do grupo de IVA da companhia de seguros Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ), desde 11 de julho de 2007. Tinha por missão transformar os serviços informáticos prestados pela Skandia America Corporation para obter o produto final, denominado produção informática (IT-produktion). A referida produção informática era depois disponibilizada a diversas sociedades do grupo, membros ou não do grupo de IVA. A cada prestação de serviços, tanto entre a Skandia America Corporation e a sua sucursal sueca, como entre esta sucursal e as outras sociedades do grupo, era aplicada uma margem («mark-up») de 5%. A repartição dos custos entre a Skandia America Corporation e a sua sucursal sueca era feita através da emissão de faturas internas.

18. Considerando que as prestações de serviços da Skandia America Corporation à sua sucursal sueca constituíam operações tributáveis, a Skatteverket decidiu sujeitá-las a IVA e que a Skandia America Corporation era a respetiva devedora. Para tanto, identificou a sucursal sueca como sujeito passivo do IVA e imputou-lhe o montante do imposto, na medida em que constituía o estabelecimento estável da Skandia America Corporation na Suécia.

19. A sucursal sueca da Skandia America Corporation interpôs um recurso de anulação desta decisão para o órgão jurisdicional de reenvio, por considerar que não existe nenhum fundamento legal que permita tributar uma operação entre um estabelecimento principal e a sua sucursal e identificar a sucursal como sujeito passivo do IVA, paralelamente à identificação de que já era objeto como membro do grupo de IVA.

20. Considerando que as questões do IVA suscitadas pelo litígio no processo principal ainda não tinham sido decididas pelo Tribunal de Justiça, o órgão jurisdicional de reenvio decidiu suspender a instância e submeter as seguintes questões prejudiciais ao Tribunal de Justiça:

«1) As prestações de serviços, adquiridos externamente, pelo estabelecimento principal de uma empresa estabelecida num país terceiro [e fornecidos] à sua sucursal num Estado-Membro, com imputação dos custos de aquisição à sucursal, constituem operações tributáveis se a sucursal fizer parte de um grupo 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 2006/112/CE, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, com a consequência de o destinatário ser tributado por essas operações?»

#### IV – Tramitação do processo no Tribunal de Justiça

21. O pedido de decisão prejudicial foi apresentado no Tribunal de Justiça em 7 de janeiro de 2013. A Skandia America Corporation, a Skatteverket, os Governos alemão e do Reino Unido e a Comissão Europeia apresentaram observações escritas.

22. Em 21 de janeiro de 2014, o Tribunal de Justiça dirigiu a seguinte questão às partes para resposta na audiência:

«Ao abrigo do disposto no artigo 61.º, n.º 1, do Regulamento de processo do Tribunal de Justiça, as partes são convidadas a responder à questão de saber se, atenta a jurisprudência FCE Bank [EU:C:2006:196], a sucursal de uma sociedade de um país terceiro estabelecida num Estado?Membro pode constituir uma ‘pessoa jurídica estabelecida no território desse mesmo Estado?Membro’ na aceção do artigo 11.º da Diretiva IVA.»

23. Em 12 de março de 2014, realizou-se uma audiência, na qual a Skandia America Corporation, os Governos sueco, alemão e do Reino Unido e a Comissão apresentaram observações orais.

#### V – Análise

##### A – Quanto à primeira questão prejudicial

24. Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se as prestações de serviços, adquiridos externamente, que são fornecidos pelo estabelecimento principal de uma sociedade sediada num país terceiro à sua sucursal estabelecida num Estado?Membro, com imputação dos custos daquelas compras externas à sucursal, constituem operações sujeitas a IVA, no caso de a sucursal fazer parte de um grupo de IVA no referido Estado?Membro.

25. Por outras palavras, esta questão suscita a problemática da aplicabilidade do princípio enunciado no acórdão FCE Bank (EU:C:2006:196), quando a sucursal de uma sociedade sediada num Estado terceiro faz parte de um grupo de IVA num Estado?Membro, onde aquela está estabelecida. O Tribunal de Justiça decidiu, nesse processo, que «um estabelecimento estável, que não é uma entidade jurídica distinta da sociedade em que se integra, situado noutro Estado?Membro e ao qual a sociedade fornece prestações de serviços, não deve ser considerado sujeito passivo em razão dos custos que lhe são imputados pelas referidas prestações» (4).

##### 1. Alegações das partes

26. A Skandia America Corporation e o Governo alemão consideram que uma sucursal pode fazer parte de um grupo de IVA, separadamente do estabelecimento principal. O Governo alemão alega, em especial, que, ao fazer referência às «pessoas estabelecidas no território [do Estado?Membro do grupo]», o artigo 11.º da Diretiva IVA é aplicável aos estabelecimentos estáveis de sujeitos passivos estrangeiros que se encontrem no território desse Estado?Membro.

27. A Skandia America Corporation e o Governo alemão consideram também que o princípio da unidade da empresa entre um estabelecimento principal e uma sucursal, enunciado no

acórdão FCE Bank (EU:C:2006:196), é igualmente aplicável quando a sucursal faz parte de um grupo de IVA. Na sua opinião, o artigo 11.º da Diretiva IVA não confere a um Estado-Membro o direito de dividir artificialmente em dois sujeitos passivos um estabelecimento principal e a sua sucursal.

28. A este propósito, a Skandia America Corporation considera que a sua sucursal sueca não dispõe de autonomia suficiente para agir por conta própria, por sua própria responsabilidade e assumir sozinha os riscos económicos da sua atividade, de tal forma que pudesse haver, para efeitos de IVA, um volume de negócios entre ela e o estabelecimento principal. Pelas razões referidas nos n.os 36 a 40 do acórdão FCE Bank (EU:C:2006:196) e, designadamente, pelo facto de a sucursal não suportar os riscos económicos inerentes ao exercício das atividades da empresa e de não dispor de dotação de capital, a Skandia America Corporation defende que a sua sucursal não pode ser considerada sujeito passivo do IVA, em razão dos custos que lhe são imputados a título da transformação de serviços informáticos adquiridos fora do grupo.

29. O Governo alemão considera, por seu turno, que os efeitos do princípio da unidade da empresa só se aplicam aos estabelecimentos de uma mesma entidade jurídica e, no âmbito da tributação dos grupos de IVA, apenas para os membros do grupo que tenham a sua sede no Estado-Membro do grupo. Decorre daqui, segundo o Governo alemão, que as prestações internas entre entidades jurídicas diferentes pertencentes a um grupo de IVA não estão sujeitas a IVA, na medida em que se limitem às operações em que participem exclusivamente estabelecimentos (incluindo estabelecimentos principais) situados no Estado-Membro do grupo de IVA. O corolário é que essas prestações estão sujeitas a IVA, quando uma das partes da prestação seja um estabelecimento (incluindo um estabelecimento principal) que não se situe no Estado-Membro do grupo de IVA.

30. Pelo seu lado, o Governo do Reino Unido também considera que o princípio enunciado pelo Tribunal de Justiça no seu acórdão FCE Bank (EU:C:2006:196) é aplicável neste caso e que a prestação de serviços entre o estabelecimento principal e a sucursal não é tributável.

31. No entanto, ao contrário da Skandia America Corporation e do Governo alemão, o Governo do Reino Unido considera que uma sucursal não pode, ela própria, fazer parte de um grupo de IVA. Baseia-se na redação do artigo 11.º da Diretiva IVA que se refere às *«pessoas estabelecidas no território [do] Estado-Membro [onde o grupo de IVA está constituído] que são juridicamente independentes»* (5).

32. O Governo do Reino Unido sustenta que o termo «pessoas estabelecidas» deve ser interpretado como a pessoa coletiva no seu conjunto, da qual faz parte a sucursal em causa e conclui que, neste caso, essa «pessoa» deve ser a Skandia America Corporation, que está estabelecida na Suécia, por intermédio da sua sucursal e não esta última nessa qualidade.

33. A Skatteverket, o Governo sueco e a Comissão opõem-se a estas interpretações dos artigos 9.º e 11.º da Diretiva IVA. Embora não contestem o princípio enunciado pelo acórdão FCE Bank (EU:C:2006/196), a Skatteverket, o Governo sueco e a Comissão consideram que ele não é aplicável, uma vez que apenas a sucursal foi admitida no grupo de IVA. Em contrapartida, consideram que a participação da sucursal num grupo de IVA tem como consequência que, de acordo com o princípio do sujeito passivo único inscrito no artigo 11.º da Diretiva IVA, a sucursal já não faz parte do mesmo sujeito passivo que o estabelecimento principal.

34. Para sustentar a sua posição, a Skatteverket, o Governo sueco e a Comissão citam, nomeadamente, o acórdão Ampliscientifica e Amplifin, no qual o Tribunal de Justiça decidiu que «a execução do regime previsto no artigo [11.º da Diretiva IVA] implica que a regulamentação nacional adotada com fundamento nessa disposição permita que as pessoas, nomeadamente as

sociedades, que têm vínculos nos planos financeiro, económico e de organização, deixem de ser consideradas como sujeitos passivos distintos para efeitos do IVA, para serem consideradas *um sujeito passivo único*» (6).

35. A Skatteverket, o Governo sueco e a Comissão baseiam-se no princípio do sujeito passivo único para dizer que a integração da sucursal num grupo de IVA tem como consequência que, para efeitos de IVA, há prestação de serviços entre dois sujeitos passivos, a saber, o estabelecimento principal da Skandia America Corporation e o grupo de IVA, incluindo a sua sucursal.

36. A Comissão considera, quanto à possibilidade de a sucursal integrar um grupo de IVA, sem que dele faça parte o estabelecimento principal, que a expressão «pessoas estabelecidas no território desse mesmo Estado-Membro», contida no artigo 11.º da Diretiva IVA, deve ser interpretada no sentido que tinha referido na comunicação ao Conselho e ao Parlamento sobre a possibilidade de grupo de IVA, prevista no artigo 11.º da Diretiva 2006/112, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «comunicação») (7).

37. De acordo com essa comunicação, a referida expressão implica que as sucursais estabelecidas no estrangeiro e que pertençam a entidades jurídicas sediadas no Estado-Membro do grupo de IVA sejam excluídas da integração num grupo de IVA. *A contrario*, podem ser incluídas num grupo de IVA as sucursais estabelecidas no Estado-Membro do grupo de IVA que pertençam a entidades jurídicas sediadas no estrangeiro.

38. A Skatteverket, o Governo sueco e a Comissão consideram, assim, que a integração da sucursal sueca em causa no grupo de IVA não põe em causa o princípio enunciado no acórdão FCE Bank (EU:C:2006:196).

## 2. Apreciação

39. O ponto de partida da minha análise é o texto do artigo 11.º da Diretiva IVA, nos termos do qual «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».

40. Como sugere a questão que o Tribunal de Justiça dirigiu às partes para resposta na audiência, importa, antes de mais, determinar se uma sucursal, enquanto tal, pode fazer parte de um grupo de IVA no Estado-Membro onde está estabelecida, isto é, sem que também esteja incluída nesse grupo a sociedade de que ela faz parte e que não tem sede nesse mesmo Estado-Membro. Dito de outra forma, há que determinar se a sucursal sueca da Skandia America Corporation pode ser qualificada de «pessoa» estabelecida em território da Suécia, na aceção do artigo 11.º da Diretiva IVA.

41. Aquele termo já foi objeto de interpretação pelo Tribunal de Justiça no processo Comissão/Irlanda (8), embora essa interpretação se tenha concentrado na questão bastante específica de saber se o termo «pessoa», referido no artigo 11.º da Diretiva IVA, visava um sujeito passivo na aceção do artigo 9.º da mesma diretiva.

42. Contrariamente ao que os Governos sueco e alemão sustentaram na audiência, ao considerarem que as pessoas que não são sujeitos passivos podem integrar um grupo de IVA (9), o Tribunal de Justiça não autorizou a inclusão das sucursais num grupo de IVA sem o seu estabelecimento principal.

43. Efetivamente, o facto de, no acórdão Comissão/Irlanda (EU:C:2013:217), o Tribunal de Justiça ter decidido que «pessoa» não significa «sujeito passivo» implica, simplesmente, que diversas pessoas que não sejam elas próprias sujeitos passivos podem, se criarem um grupo de IVA, constituir todas juntas «um único sujeito passivo» na aceção do artigo 9.º da Diretiva IVA, isto é, que exerça, «de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade». Por conseguinte, no acórdão Comissão/Irlanda, o Tribunal de Justiça não definiu o termo «pessoa», constante do artigo 11.º da Diretiva IVA.

44. Sublinho a diferença de terminologia utilizada nos artigos 9.º e 11.º da Diretiva IVA. O artigo 9.º é aplicável a *qualquer* pessoa que exerça [...] uma atividade económica [...]» (10), ao passo que o artigo 11.º é aplicável às *personas* estabelecidas no território d[o] Estado?Membro [onde o grupo de IVA está constituído] que, embora juridicamente independentes, se encontrem estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização» (11).

45. Na minha opinião, esta diferença demonstra que o âmbito de aplicação *ratione personae* do artigo 11.º é mais restrito que o do artigo 9.º. Por conseguinte, o termo «pessoa» só pode ser interpretado no seu sentido ordinário, a saber um «ser que goza de personalidade jurídica» (12), isto é, uma pessoa singular ou coletiva, o que já é mais restritivo que o simples «qualquer». Esta diferença está ilustrada no acórdão Heerma, onde o Tribunal de Justiça decidiu que o conceito de sujeito passivo não abrangia apenas as pessoas singulares ou coletivas, mas também as entidades sem personalidade jurídica como uma sociedade civil de direito neerlandês (13). Não considero que esta interpretação fosse possível se o artigo 9.º se referisse também a uma «pessoa».

46. Por conseguinte, como sustenta o Governo do Reino Unido, para que uma entidade possa aderir a um grupo de IVA deve ser uma «pessoa jurídica» distinta, o que não é o caso de uma sucursal.

47. Por outro lado, o estabelecimento principal e a sua sucursal reunidos numa mesma pessoa coletiva não podem ser ambos sujeitos passivos do IVA.

48. Com efeito, como explicou o advogado?geral P. Léger, no n.º 56 das suas conclusões no processo FCE Bank (C?210/04, EU:C:2005:582), «sem prejuízo da consulta do comité do IVA prevista no artigo [11.º] d[a Diretiva IVA], cada Estado?Membro pode considerar como um único sujeito passivo as pessoas estabelecidas no território do país que, sejam independentes do ponto de vista jurídico, mas se encontrem estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização. Como indica o Governo do Reino Unido, esta disposição pode ser entendida, *a contrario*, no sentido de que uma mesma entidade jurídica só pode representar um único sujeito passivo».

49. A conclusão, segundo a qual uma sucursal não pode, ela própria, aderir a um grupo de IVA, sem que aí se inclua nesse grupo também a sociedade de que ela faz parte, é totalmente conforme ao acórdão FCE Bank (EU:C:2006:196), o que nenhuma das partes contestou. O Tribunal de Justiça decidiu, nesse acórdão, que «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» (14). Considerou que a sucursal não tinha uma atividade económica independente, porquanto não suportava ela própria os riscos económicos decorrentes do exercício da atividade da empresa de que fazia parte (15). Por conseguinte, chegou à conclusão de que uma sucursal, que não é uma entidade jurídica distinta da sociedade em que se integra, não deve ser considerada sujeito passivo independente dessa sociedade (16).

50. Além disso, a Skatteverket, o Governo sueco e a Comissão sugerem que o acórdão FCE

Bank (EU:C:2006:196) não era aplicável a uma situação em que a sucursal faz parte de um grupo de IVA, porquanto, pela sua integração nesse grupo, deixa de fazer parte da sociedade sujeito passivo e torna-se parte de um outro sujeito passivo, a saber o grupo de IVA.

51. A Comissão apoia-se amplamente na sua comunicação, na qual referiu que o artigo 11.º devia ser interpretado em conformidade com os princípios da territorialidade e da soberania fiscal (17), nos termos dos quais o poder fiscal de cada Estado-Membro não pode exceder as fronteiras do seu território. Por conseguinte, a Comissão alega que apenas podem fazer parte de um grupo de IVA, num Estado-Membro que tenha estabelecido essa possibilidade, as empresas, cuja sede das atividades económicas se situe no território desse Estado-Membro ou os estabelecimentos estáveis dessas empresas ou de empresas estrangeiras que se situem também nesse território.

52. Considero que o texto da Diretiva IVA e a jurisprudência do Tribunal de Justiça não permitem esta abordagem. Aliás, segundo a própria Comissão, a sua posição «pode à primeira vista parecer incompatível com o acórdão FCE Bank [EU:C:2006:196]» (18). Contrariamente à análise da Comissão, o facto de aquele acórdão não fazer nenhuma referência à situação dos grupos de IVA, não justifica que uma sucursal possa ser admitida, enquanto tal, num grupo de IVA.

53. Além disso, o argumento da Comissão de que a sucursal, ao fazer parte do grupo de IVA, se torna parte de um outro sujeito passivo, não responde à questão prévia de saber se uma sucursal, enquanto tal, pode ser admitida num grupo de IVA.

54. O facto de a prestação de serviços entre o estabelecimento principal e a sucursal se fazer a título oneroso não tem nenhuma incidência. Como o Tribunal de Justiça decidiu no seu acórdão FCE Bank, «a existência de um acordo relativo à repartição dos custos, [é] também [...] um elemento que carece de pertinência no presente processo, uma vez que esse acordo não foi negociado entre partes independentes» (19). Além disso, como admite a Skandia America Corporation, trata-se de uma fixação de preços e de uma repartição de custos, por força de decisões internas da sociedade, que servem, nomeadamente, para determinar os benefícios de um estabelecimento estável (20).

55. Por outro lado, na audiência, os Governos sueco e alemão fizeram alusão ao n.º 33 do acórdão Crédit Lyonnais, no qual o Tribunal de Justiça decidiu que «uma sociedade que estabeleceu a sua sede num Estado-Membro e que dispõe de um estabelecimento estável noutra Estado-Membro deve, por isso, considerar-se estabelecida neste último Estado para as atividades que aí são realizadas» (21).

56. No entanto, embora esta passagem respeite à restituição do IVA, seja por dedução, seja por reembolso e não à formação de um grupo de IVA, não permite, de modo nenhum, que uma sucursal adira a um grupo de IVA, independente do estabelecimento principal. Parece-me antes apoiar a posição inversa da sustentada pelos Governos sueco e alemão, a saber a inclusão da sociedade, globalmente considerada, no grupo de IVA, pelo facto de a sociedade em questão ser uma «[pessoa estabelecida] no território desse mesmo Estado-Membro», na aceção do artigo 11.º da Diretiva IVA, por causa do seu estabelecimento estável no Estado-Membro do grupo de IVA.

57. Por fim, um último elemento, mas não menos importante, a teoria da Skandia America Corporation de que a sucursal sueca pode, enquanto tal, fazer parte do grupo de IVA, conjugada com a aplicação do princípio contido no acórdão FCE Bank (EU:C:2006:196), tinha como consequência que nem as prestações entre o estabelecimento principal americano e a sua sucursal sueca, nem as prestações entre esta sucursal e os outros membros do grupo de IVA eram tributáveis.

58. Semelhante resultado, particularmente interessante no setor dos seguros onde se aplica a isenção do IVA prevista no artigo 135.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA e, por conseguinte, a impossibilidade de fazer deduções, só pode resultar da aplicação de duas regras incompatíveis. A sucursal não pode, ao mesmo tempo, constituir com a sociedade de que depende um único agente económico para efeitos de IVA, por força do acórdão FCE Bank (EU:C:2006:196), e ser separada dela, para os mesmos efeitos de IVA, ao fazer sozinha parte do grupo de IVA.

59. Acrescento que o segundo parágrafo do artigo 11.º da Diretiva IVA permite aos Estados-Membros «adotar[em] todas as medidas necessárias para evitar a possibilidade de fraude ou evasão fiscais em razão da aplicação dessa disposição». O Tribunal de Justiça também reconheceu, de forma genérica, que a luta contra a fraude fiscal e eventuais abusos é um objetivo reconhecido e encorajado pela Diretiva IVA (22).

### 3. Conclusão

60. À luz destas considerações, parece-me que a decisão da Skatteverket que admite a sucursal sueca da Skandia America Corporation, enquanto tal, no grupo de IVA da companhia de seguros Försäkringsaktiebolaget Skandia (publ), está ferida de ilegalidade, por força do artigo 11.º da Diretiva IVA.

61. Quanto às consequências que o órgão jurisdicional de reenvio deve retirar desta ilegalidade, devem evocar-se aqui quatro hipóteses, pela ordem que se segue.

#### 4. Consequências da ilegalidade

a) A decisão de integrar a sucursal no grupo de IVA é posta de parte

62. Nesta hipótese, a sucursal não faz parte do grupo de IVA. Por conseguinte, as prestações de serviços ocorridas entre o estabelecimento principal da Skandia America Corporation e a sua sucursal sueca não são tributáveis em IVA, por força do princípio enunciado no acórdão FCE Bank (EU:C:2006:196).

63. Em contrapartida, as prestações de serviços entre a sucursal sueca da Skandia America Corporation e o grupo de IVA em causa são tributáveis em IVA, sendo este devido pela Skandia America Corporation, por força do artigo 193.º da Diretiva IVA que dispõe «[o] IVA é devido por sujeitos passivos que efetuem [...] prestações de serviços tributáveis» (23).

b) A decisão de integrar a sucursal no grupo de IVA é objeto de uma interpretação conforme

64. Nesta hipótese, o órgão jurisdicional de reenvio podia interpretar a decisão que integra a sucursal no grupo de IVA, num sentido que a tornasse conforme ao direito da União, considerando que o pedido para fazer parte do grupo de IVA só podia ser feito pela própria Skandia America Corporation, de modo que faria, por conseguinte, parte desse grupo na sua integralidade.

65. Haveria que determinar se uma sociedade constituída em conformidade com o direito de um país terceiro, no caso os Estados Unidos, que tem um estabelecimento estável num Estado-Membro, no caso o Reino da Suécia, pode ser integrada num grupo de IVA constituído neste Estado-Membro.

66. Na minha opinião, como defende o Governo do Reino Unido, a redação do artigo 11.º da Diretiva IVA, que se refere às «pessoas estabelecidas no território [do Estado-Membro onde o grupo foi constituído]», permite que uma sociedade, que tem um estabelecimento estável no

território de um Estado?Membro, adira na sua integralidade a um grupo de IVA constituído nesse Estado?Membro.

67. Esta interpretação das palavras «pessoas estabelecidas» está conforme, não apenas com o conceito de estabelecimento, na aceção do direito da União, mas também com o artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, que dispõe que «[e]stão sujeitas ao IVA [...] as prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado?Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade» (24). «O lugar da prestação de serviços» é, de acordo com a regra geral do artigo 43.º, «o lugar onde o prestador tem a sede da sua atividade económica ou dispõe de um estabelecimento estável a partir do qual é efetuada a prestação de serviços ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar onde tem domicílio ou residência habitual» (25).

68. No vertente caso, a Skandia America Corporation dispõe de um estabelecimento estável na Suécia, a partir do qual foi efetuada a prestação de serviços em causa. Por conseguinte, pode-se considerar que, apesar de ter sido constituída nos Estados Unidos, a Skandia America Corporation é uma pessoa estabelecida na Suécia, na aceção do artigo 11.º da Diretiva IVA.

69. Neste caso, as prestações que foram feitas entre o estabelecimento principal da Skandia America Corporation e a sua sucursal sueca não foram tributadas em IVA, em aplicação do princípio decorrente do acórdão FCE Bank (EU:C:2006:196).

70. Pelo contrário, as prestações de serviços entre o grupo de IVA (que inclui a Skandia America Corporation), na qualidade de destinatário e o seu fornecedor (que podia estar estabelecido num Estado?Membro que não o Reino da Suécia ou num país terceiro), enquanto prestador que não faz parte do grupo Skandia America Corporation, são tributáveis em IVA, uma vez que se trata de «prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado?Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade», na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA.

71. Mais em concreto, tratam-se de prestações de serviços «efetuadas [...] no território de um Estado?Membro», uma vez que, nesta hipótese, era aplicável o artigo 56.º, porquanto se tratam, neste caso, de serviços fornecidos por via eletrónica [n.º 1, alínea k), daquele artigo]. Em derrogação da regra geral do artigo 43.º da Diretiva IVA, o artigo 56.º, n.º 1, dispõe que «[o] lugar das prestações de serviços [em causa], efetuadas [...] a sujeitos passivos estabelecidos n[a União], mas fora do país do prestador, é o lugar onde o destinatário tem a sede da sua atividade económica». No caso em apreço, os serviços em questão são prestados ao grupo de IVA que está estabelecido na Suécia e fora do país do prestador que podia estar situado num Estado terceiro ou num Estado?Membro diferente do Reino da Suécia.

72. Falta ainda identificar o devedor do IVA. O artigo 196.º da diretiva dispõe que «[o] IVA é devido pelos sujeitos passivos destinatários de serviços referidos no artigo 56.º». Decorre desta disposição que o IVA é devido pelo grupo de IVA, enquanto destinatário dos serviços.

c) Nem a Skandia America Corporation nem a sucursal fazem parte do grupo de IVA

73. Como referiu o Governo sueco na audiência, a integração de uma pessoa num grupo de IVA assenta na sua livre vontade de a ele aceder e na autorização da Skatteverket. Talvez a Skandia America Corporation não tivesse apresentado um pedido de integração no grupo de IVA, se soubesse que a Skatteverket não autorizava a integração apenas da sua sucursal. Por conseguinte, parece-me correto que a decisão que integra a sucursal sueca da Skandia America Corporation no grupo de IVA em questão, seja interpretada apenas no sentido de que a Skandia America Corporation, no seu todo, se tornou membro, se essa for a vontade da sociedade.

74. Se não fosse esse o caso, as consequências em matéria de IVA aplicáveis na primeira hipótese, também seriam aplicáveis no caso em apreço (26).

d) A decisão da Skatteverket de sujeitar a IVA os fornecimentos de serviços da Skandia America Corporation à sua sucursal sueca é justificada pelo combate à evasão fiscal (artigo 11.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA)

75. Esta hipótese deve ser considerada, se, por razões de direito interno, como alegou a Skandia America Corporation na audiência, a decisão de admitir a sucursal sueca da Skandia America Corporation no grupo de IVA já não poder ser anulada nem interpretada da maneira descrita na segunda e terceira hipóteses. Nesse caso, a decisão impugnada da Skatteverket podia basear-se no segundo parágrafo do artigo 11.º da Diretiva IVA, que autoriza um Estado-Membro, que usou a faculdade de autorizar a constituição de grupos de IVA, a «adotar todas as medidas necessárias para evitar a possibilidade de fraude ou evasão fiscais em razão da aplicação dessa disposição».

76. Como já referi nos n.os 57 e 58 destas conclusões, a integração apenas da sucursal sueca da Skandia America Corporation no grupo de IVA tinha como consequência, em conjugação com a aplicação do princípio contido do acórdão FCE Bank (EU:C:2006:196), que as prestações de serviços entre o estabelecimento principal americano e a sua sucursal sueca não eram tributáveis em IVA, enquanto as prestações entre esta sucursal e os outros membros do grupo de IVA também não eram tributáveis, desta vez por força do artigo 11.º da Diretiva IVA. Este procedimento conduziria a um resultado que não foi pretendido pelo legislador da União, a saber a não tributação das prestações em causa.

77. Nesta hipótese, haveria, por conseguinte, que sujeitar a IVA as transações entre o estabelecimento principal da Skandia America Corporation e a sua sucursal sueca, sendo o imposto devido, como refere a Comissão, pelo grupo de IVA na sua qualidade de destinatário dos serviços, nos termos do disposto dos artigos 56.º e 196.º da Diretiva IVA (27).

78. Observo que, nas quatro hipóteses, as prestações em causa são tributáveis em IVA.

79. Por conseguinte, há que responder à primeira questão que o artigo 11.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que a sucursal de uma sociedade constituída em conformidade com a legislação de um país terceiro não pode, independentemente desta última, ser admitida num grupo de IVA constituído no Estado-Membro no qual está estabelecida. As prestações de serviços realizadas entre o estabelecimento principal e a sucursal não constituem operações tributáveis em IVA, ao contrário das prestações de serviços realizadas entre a sucursal e os seus clientes membros ou não do grupo de IVA.

#### B – Quanto à segunda questão prejudicial

80. A título subsidiário, deve-se responder à segunda questão suscitada pelo órgão jurisdicional de reenvio, se o Tribunal de Justiça entender que, quando os serviços comprados fora do grupo são fornecidos pelo estabelecimento principal de uma sociedade situado num país terceiro a uma sucursal da mesma sociedade estabelecida num Estado-Membro e que faz parte de um grupo de IVA constituído nesse Estado-Membro, e quando os fornecimentos são acompanhados de uma imputação dos custos das compras externas à sucursal, esses fornecimentos constituem operações tributáveis em IVA.

81. Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se o estabelecimento principal dessa sociedade 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».

82. Segundo a Skandia America Corporation e a Comissão, na hipótese de as prestações de serviços entre o estabelecimento principal e a sucursal serem tributáveis, o IVA é devido pelo grupo de IVA, por força do artigo 196.º da Diretiva IVA, que dispõe que o IVA é devido pelo sujeito passivo destinatário de serviços referidos no artigo 56.º desta diretiva.

83. Segundo a Skandia America Corporation e a Comissão, numa situação em que o estabelecimento estável, pertencente a um sujeito passivo que tem a sua sede no estrangeiro, adere a um grupo de IVA no Estado-Membro onde o referido grupo está constituído, há que considerar que esse estabelecimento não existe, do ponto de vista do IVA, fora do grupo a que pertence. Por conseguinte, a Comissão sugere uma interpretação teleológica do artigo 196.º da Diretiva IVA que levaria à conclusão que a Skandia America Corporation devia ser considerada um sujeito passivo não estabelecido no Estado-Membro em questão e que o IVA é devido pelo grupo de IVA, enquanto destinatário dos serviços referidos no artigo 56.º da Diretiva IVA.

84. Pelo seu lado, a Skatteverket entende que, neste caso, as condições do artigo 196.º não estão reunidas no presente caso, porquanto o prestador de serviços em causa, a saber a Skandia America Corporation, por intermédio da sua sucursal sueca, está estabelecida no mesmo Estado-Membro que o destinatário dos serviços, isto é na Suécia. Por conseguinte, a Skatteverket considera que o facto da sucursal sueca da Skandia America Corporation fazer parte do grupo de IVA sueco não impede que essa sociedade seja considerada um sujeito passivo estabelecido na Suécia. Decorre daqui, de acordo com a Skatteverket, que o IVA é devido pela Skandia America Corporation, por força do artigo 193.º da Diretiva IVA.

85. A posição da Skatteverket não me convence. Recordo que a segunda questão só se põe se, na sequência da resposta à primeira questão, as operações entre o estabelecimento principal da Skandia America Corporation e a sua sucursal sueca forem tributáveis. Isso implica que a sucursal sueca possa ser considerada já não um estabelecimento do prestador de serviços, mas como fazendo parte do destinatário dos serviços, a saber o grupo de IVA. Por conseguinte, partilho da posição da Skandia America Corporation e da Comissão de que, nesta hipótese, o IVA seria devido pelo grupo de IVA, por força do artigo 196.º da Diretiva IVA.

86. Esta conclusão pode parecer absurda aos olhos da Skatteverket, porquanto a Skandia America Corporation está, manifestamente, estabelecida na Suécia, por intermédio da sua sucursal sueca, mas só chegamos aí se se aceitar a posição da Skatteverket, segundo a qual a jurisprudência FCE Bank (EU:C:2006:196) não é aplicável quando a sucursal faz parte de um grupo de IVA. Na minha opinião, estas contradições constituem um argumento suplementar para não aceitar a posição da Skatteverket e da Comissão em relação à primeira questão.

87. Por conseguinte, deve-se responder à segunda questão que o artigo 196.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que, quando o estabelecimento principal de uma sociedade com sede num país terceiro é um prestador—sujeito passivo não estabelecido no Estado-Membro onde possui uma sucursal, é o destinatário de serviços, a saber o grupo de IVA do qual essa sucursal faz parte, que deve ser tributado pelas prestações em causa, em conformidade com o artigo 56.º da Diretiva IVA.

## VI – Conclusão

88. Consequentemente, proponho ao Tribunal de Justiça que responda às questões prejudiciais suscitadas pelo förvaltningsrätten i Stockholm do seguinte modo:

– A título principal

«1) O artigo 11.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que a sucursal de uma sociedade constituída em conformidade com a legislação de um país terceiro não pode, independentemente desta última, ser admitida num grupo formado por diversas sociedades consideradas como um único sujeito passivo de imposto sobre o valor acrescentado, constituído no Estado-Membro no qual está situada. As prestações de serviços realizadas entre o estabelecimento principal e a sucursal não constituem operações tributáveis para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado, ao contrário das prestações de serviços realizadas entre a sucursal e os seus clientes membros ou não desse grupo.

– A título subsidiário

2) O artigo 196.º da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que, quando o estabelecimento principal de uma sociedade com sede num país terceiro é um prestador—sujeito passivo não estabelecido no Estado-Membro onde possui uma sucursal, é o destinatário de serviços, concretamente o grupo formado por diversas sociedades consideradas como um único sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado, do qual essa sucursal faz parte, que deve ser tributado pelas prestações em causa, em conformidade com o artigo 56.º da diretiva.»

1 — Língua original: francês.

2 — C-210/04, EU:C:2006:196, n.º 41.

3 — JO L 347, p. 1.

4 — Acórdão FCE Bank (EU:C:2006:196, n.º 41).

5 — O sublinhado é meu.

6 — Acórdão Ampliscientifica e Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, n.º 19). O sublinhado é meu.

7 — COM(2009) 325 final, ponto 3.3.2.

8 — Acórdão Comissão/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217). V. também, acórdãos Comissão/Suécia (C-480/10, EU:C:2013:263); Comissão/Países Baixos (C-65/11, EU:C:2013:265); Comissão/Finlândia (C-74/11, EU:C:2013:266); Comissão/Reino Unido (C-86/11, EU:C:2013:267); e Comissão/República Checa (C-109/11, EU:C: 2013:269).

9 — Acórdão Comissão/Irlanda (EU:C:2013:217, n.º 50).

10 — O sublinhado é meu.

11 — O sublinhado é meu.

12 — Cornu, G. — *Vocabulaire juridique*, 9.ª éd., PUF, Paris, 2011, p. 752.

13 — C-23/98, EU:C:2000:46.

14 — FCE Bank (EU:C:2006:196, n.º 34).

- 15 — *Ibidem* (n.os 35 a 41).
- 16 — *Ibidem* (n.º 41).
- 17 — COM(2009) 325 final, ponto 3.3.2.1.
- 18 — *Ibidem*, ponto 3.3.2.2.
- 19 — EU:C:2006:196, n.º 40. No n.º 41, o Tribunal de Justiça esclareceu que a sucursal não deve ser «considerad[a] o sujeito passivo em razão dos custos que lhe são imputados pelas referidas prestações». O sublinhado é meu.
- 20 — V., também, neste sentido, n.os 65 e 66 das conclusões do advogado-geral P. Léger no processo FCE Bank (EU:C:2005:582).
- 21 — C-388/11, EU:C:2013:541.
- 22 — V., designadamente, acórdãos Halifax e o. (C-255/02, EU:C:2006:121, n.º 71); Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, n.º 54); R. (C-285/09, EU:C:2010:742, n.º 36); Tanoarch (C-504/10, EU:C:2011:707, n.º 50); Mahagében (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, n.º 41); Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, n.º 35); e Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, n.º 46).
- 23 — O artigo 196.º da Diretiva IVA que, conjugado com o seu artigo 56.º, impõe ao beneficiário dos serviços a obrigação de pagar o IVA, não é aplicável neste caso, uma vez que os serviços em questão não foram fornecidos «a sujeitos passivos estabelecidos na [União] mas fora do país do prestador». O grupo de IVA, enquanto destinatário dos serviços está estabelecido na Suécia, onde também está estabelecido o prestador dos mesmos serviços, por intermédio da sua sucursal sueca, a saber a Skandia America Corporation. É aplicável, então, o artigo 43.º daquela diretiva que dispõe «[o] lugar da prestação de serviços é o lugar onde o prestador tem a sede da sua atividade económica ou dispõe de um estabelecimento estável a partir do qual é efetuada a prestação de serviços». O sublinhado é meu.
- 24 — O sublinhado é meu.
- 25 — O sublinhado é meu.
- 26 — V. n.os 62 e 63 destas conclusões.
- 27 — Para uma análise mais completa, v. n.os 81 a 87 destas conclusões.