

Processo C-812/19

Pedido de decisão prejudicial

Data de entrada:

4 de novembro de 2019

Órgão jurisdicional de reenvio:

Högsta förvaltningsdomstolen [Supremo Tribunal Administrativo, Suécia]

Data da decisão de reenvio:

24 de outubro de 2019

Recorrente:

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial

Outra parte no processo:

Skatteverket

[...]

RECORRENTE

Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial [...]

[...] Estocolmo

OUTRA PARTE NO PROCESSO

Skatteverket [...] Solna

DECISÃO RECORRIDA

Decisão da Skatterättsnämnden (Comissão de Direito Fiscal, Suécia) de 23 de novembro de 2018 no processo n.º 37-17/1.

OBJETO

Decisão prévia em matéria de imposto sobre o valor acrescentado («IVA»); necessidade de obter uma decisão prejudicial por parte do Tribunal de Justiça da União Europeia.

[...]

DESPACHO

Solicita-se ao Tribunal de Justiça da União Europeia uma decisão prejudicial, nos termos do artigo 267.º TFUE, em conformidade com o pedido que consta do anexo [...].

[...]

[...]

Pedido de decisão prejudicial, nos termos do artigo 267.º TFUE, relativo à interpretação dos artigos 2.º, n.º 1, 9.º, n.º 1, e 11.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado («Diretiva IVA»).

Introdução

- 1 Um banco com sede noutro Estado-Membro presta serviços à sua sucursal na Suécia e imputa-lhe os respetivos custos. O banco faz parte de um agrupamento para efeitos de IVA neste outro Estado-Membro, ao passo que a sucursal não faz parte de um agrupamento para efeitos de IVA na Suécia. O Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo, Suécia) pretende obter esclarecimentos, através de um pedido de decisão prejudicial, sobre a questão de saber se o agrupamento para efeitos de IVA constitui, no que respeita à prestação de serviços, um sujeito passivo independente da sucursal e se, por conseguinte, a sucursal constitui um sujeito passivo independente.

Direito da União pertinente

- 2 Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, estão sujeitas ao IVA as entregas de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.
- 3 De acordo com o artigo 9.º, n.º 1, 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.
- 4 Resulta do artigo 11.º que, após consulta do 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.

Legislação nacional pertinente

- 5 De acordo com o artigo 1.º, primeiro parágrafo, ponto 1, do capítulo 1 da *mervärdesskattelagen* (1994:200) (Lei 1994:200, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, a seguir «ML»), é devido IVA sobre as prestações de serviços tributáveis realizadas no território nacional por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, na medida em que o sujeito passivo não esteja isento de tributação em relação a essas prestações.
- 6 Nos termos do artigo 1.º, terceiro parágrafo, ponto 1, do capítulo 2 da ML, a expressão «prestação de serviços» significa que um serviço é realizado, transferido ou fornecido de outro modo a título oneroso.
- 7 Em conformidade com a regra geral prevista no artigo 5.º, primeiro parágrafo, do capítulo 5 da referida lei, considera-se que um serviço prestado a um sujeito passivo agindo nessa qualidade foi realizado no território nacional se o sujeito passivo tiver a sede da sua atividade económica ou um estabelecimento permanente na Suécia e o serviço tiver sido prestado a este estabelecimento. O artigo 2.º, primeiro parágrafo, ponto 2, do capítulo 1 da mesma lei estabelece que, se uma pessoa que presta serviços abrangidos pelo artigo 5.º do Capítulo 5 for um sujeito passivo estrangeiro, o adquirente dos serviços é responsável pelo pagamento do IVA, nomeadamente, se for um sujeito passivo ou uma pessoa coletiva, registado na Suécia para efeitos de IVA.
- 8 De acordo com o artigo 1.º do capítulo 4 da ML, 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.
- 9 A Suécia introduziu regras relativas aos agrupamentos para efeitos de IVA no Capítulo 6a da ML. Resulta do artigo 1.º deste capítulo que, para efeitos da aplicação desta lei, nas condições estabelecidas no mesmo capítulo, dois ou mais sujeitos passivos podem ser considerados um único sujeito passivo (agrupamento para efeitos de IVA) e a atividade exercida pelo agrupamento para efeitos de IVA pode ser considerada uma única atividade. O artigo 12.º, segundo parágrafo, prevê que apenas os estabelecimentos permanentes de um sujeito passivo na Suécia podem fazer parte de um agrupamento para efeitos de IVA.

Matéria de facto

Pedido de decisão prévia

- 10 O processo diz respeito a uma decisão prévia da *Skatterättsnämnden* (Comissão de Direito Fiscal), que foi objeto de recurso para o *Högsta förvaltningsdomstolen*

(Supremo Tribunal Administrativo), interposto pelo Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial. O pedido de decisão prévia estabelece claramente os seguintes factos.

- 11 O Danske Bank A/S tem o seu estabelecimento principal na Dinamarca. O banco exerce as suas atividades na Suécia através de uma sucursal. O banco é membro de um agrupamento para efeitos de IVA dinamarquês. A sucursal não é membro de nenhum agrupamento para efeitos de IVA sueco.
- 12 O banco utiliza uma plataforma informática nas suas atividades nos países nórdicos, que, em grande medida, são comuns a todos os estabelecimentos. O estabelecimento principal imputará à sucursal os custos decorrentes da utilização que esta faça daquela plataforma na sua atividade na Suécia.
- 13 Com o seu pedido, a sucursal pretendia saber se o facto de o banco fazer parte de um agrupamento para efeitos de IVA dinamarquês significa que o agrupamento para efeitos de IVA deve ser considerado um sujeito passivo independente face à sua sucursal na Suécia, para efeitos da aplicação das disposições da ML.
- 14 Além disso, a sucursal pretendia saber se os serviços prestados pelo agrupamento para efeitos de IVA dinamarquês, cujos custos lhe serão imputados, devem ser considerados uma prestação para efeitos de IVA, se a sucursal está obrigada ao pagamento do IVA sobre as aquisições na Suécia e se o valor tributável corresponde ao montante dos custos imputados.

Decisão prévia do Skatterättsnämnden

- 15 A Skatterättsnämnden (Comissão de Direito Fiscal) concluiu que a sucursal e o agrupamento para efeitos de IVA dinamarquês do qual o estabelecimento principal faz parte devem ser considerados dois sujeitos passivos independentes, uma vez que o estabelecimento principal dinamarquês se separou da sucursal sueca ao integrar um agrupamento para efeitos de IVA dinamarquês de acordo com as regras dinamarquesas em matéria de IVA.
- 16 A Skatterättsnämnden (Comissão de Direito Fiscal) também concluiu que a prestação de serviços pelo agrupamento para efeitos de IVA dinamarquês, cujo custo vai ser imputado à sucursal na Suécia, constitui uma prestação de serviços pela qual a sucursal deve ser tributada, desde que a remuneração recebida pelo agrupamento para efeitos de IVA corresponda à contrapartida real dos serviços prestados e que estejam preenchidos os outros requisitos da responsabilidade tributária. Quanto ao mais, o pedido foi julgado inadmissível pelo que não lhe foi dada resposta.

Posições das partes

Sucursal

- 17 A sucursal pede ao Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo) que declare que a sucursal e o estabelecimento principal são o mesmo sujeito passivo e que a imputação dos custos pelo estabelecimento principal não constitui uma prestação para efeitos de IVA.
- 18 A prestação de serviços só é tributável se existir entre o prestador do serviço e o beneficiário uma relação jurídica no âmbito da qual são trocadas prestações recíprocas. Para determinar se existe uma relação jurídica entre uma sociedade não residente e um dos seus estabelecimentos situados noutra Estado-Membro, é necessário examinar se este estabelecimento exerce uma atividade económica independente.
- 19 A sucursal não opera de modo independente e não suporta ela própria os riscos económicos ligados ao exercício da sua atividade. Por conseguinte, a sucursal é dependente do estabelecimento principal e, por isso, não pode ser considerada um sujeito passivo. O estabelecimento principal e a sucursal são, assim, o mesmo sujeito passivo, apesar de o estabelecimento principal fazer parte de um agrupamento para efeitos de IVA. A sucursal não se pode separar do estabelecimento principal, exceto no caso de se tornar membro de um agrupamento para efeitos de IVA sueco.

Skatteverket

- 20 A Skatteverket (Administração Fiscal, Suécia) considera que o Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo) deve confirmar a decisão prévia.
- 21 Segundo ela, a apreciação deve ser efetuada à luz das regras dinamarquesas em matéria de agrupamentos para efeitos de IVA. As disposições dinamarquesas estabelecem que apenas os estabelecimentos na Dinamarca podem fazer parte de um agrupamento para efeitos de IVA dinamarquês. Sucede que a sucursal sueca não faz parte do agrupamento para efeitos de IVA dinamarquês. Por conseguinte, não é possível considerar que a sucursal e o estabelecimento principal constituem um único sujeito passivo.

Necessidade de uma decisão prejudicial

- 22 Decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça 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. No âmbito de um processo, o Tribunal de Justiça declarou que a sucursal de uma sociedade não residente não era independente desta sociedade e que não existia nenhuma relação jurídica entre

estas. Uma vez que o estabelecimento principal prestou serviços à sucursal, o facto de os custos terem sido imputados à sucursal não significa, por conseguinte, que a sucursal deve ser considerada sujeito passivo (Acórdão FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, n.ºs 34 a 37, 40 e 41).

- 23 A relevância do facto de uma sucursal fazer parte de um agrupamento para efeitos de IVA foi examinada pelo Tribunal de Justiça num processo relativo a serviços prestados por uma sociedade com sede num Estado terceiro à sua sucursal sueca, que era membro de um agrupamento para efeitos de IVA na Suécia. O Tribunal de Justiça observou que a sucursal não operava de modo independente e não suportava ela própria os riscos económicos ligados ao exercício da sua atividade. A sucursal também não dispunha de capital próprio e os seus ativos faziam parte do património do estabelecimento principal. Por conseguinte, a sucursal era dependente do estabelecimento principal, e, como tal, não podia ter a qualidade de sujeito passivo na aceção do artigo 9.º da Diretiva IVA (Acórdão Skandia America Corp. (USA), Sweden branch, C-7/13, EU:C:2014:2225, n.º 26).
- 24 No entanto, no mesmo processo, o Tribunal de Justiça declarou que a sucursal fazia parte de um agrupamento para efeitos de IVA e que constituía, juntamente com os outros membros do agrupamento, um único sujeito passivo. A classificação como único sujeito passivo significa que os membros de um agrupamento para efeitos de IVA não podem continuar a ser tratados como sujeitos passivos independentes e que, em tais circunstâncias, se deve, portanto, considerar que as prestações fornecidas por um terceiro a um membro de um agrupamento para efeitos de IVA foram efetuadas, não a favor desse membro, mas ao próprio agrupamento. Os serviços fornecidos a título oneroso por uma sociedade à sua sucursal foram considerados prestados ao agrupamento para efeitos de IVA e a prestação de tais serviços foi considerada uma operação tributável, com o fundamento de que o estabelecimento principal e a sua sucursal não eram um único sujeito passivo. O Tribunal de Justiça concluiu que os serviços prestados por um estabelecimento principal num Estado terceiro à sua sucursal estabelecida num Estado-Membro constituem operações tributáveis quando a sucursal é membro de um agrupamento para efeitos de IVA (Acórdão Skandia America, n.ºs 29 a 32).
- 25 Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, como ponto de partida, se deve considerar que uma sucursal não é um sujeito passivo quando o estabelecimento principal lhe presta serviços. Consequentemente, as operações entre a sucursal e o estabelecimento principal não são tributáveis. No entanto, decorre claramente da jurisprudência que a sucursal, por fazer parte de um agrupamento para efeitos de IVA, pode separar-se do estabelecimento principal e tornar-se parte de outro sujeito passivo, nomeadamente do agrupamento para efeitos de IVA. Por conseguinte, as operações entre o estabelecimento principal e a sucursal que faz parte de um agrupamento para efeitos de IVA são tributáveis.
- 26 No entanto, a questão ora suscitada consiste em saber se uma sucursal sueca, que não faz parte de nenhum agrupamento para efeitos de IVA sueco, deve ser

considerada sujeito passivo quando o estabelecimento principal é membro de um agrupamento para efeitos de IVA noutro Estado-Membro, lhe presta serviços e lhe imputa os custos associados a estes serviços. Pode uma sucursal que, na sua qualidade de sucursal de um banco, e à semelhança da sucursal no processo Skandia America, não opera de modo independente, não suporta ela própria os riscos económicos e não possui capital próprio, sendo, por conseguinte, dependente do banco, ter a qualidade de sujeito passivo (v. Acórdão Skandia America, n.º 26)? O Tribunal de Justiça ainda não examinou esta questão.

- 27 Tal situação pode ser encarada da perspetiva de que a sucursal sueca se converteu num sujeito passivo independente, uma vez que o estabelecimento principal, ao tornar-se membro de um agrupamento para efeitos de IVA, se separou do sujeito passivo que ele próprio e a sucursal constituem nas operações entre ambos. Assim, o estabelecimento principal torna-se parte de outro sujeito passivo, designadamente do agrupamento para efeitos de IVA, e a sucursal passa a ser um sujeito passivo independente. Deste ponto de vista, as operações entre a sucursal e o estabelecimento principal são tributáveis.
- 28 Outra forma de encarar a situação consiste em considerar que a sucursal faz parte do mesmo sujeito passivo que o estabelecimento principal, mesmo que o estabelecimento principal faça parte de um agrupamento para efeitos de IVA noutro Estado-Membro, uma vez que a sucursal não é independente do estabelecimento principal quando não faz parte de um agrupamento para efeitos de IVA no Estado em que está estabelecida. Deste ponto de vista, as operações entre a sucursal e o estabelecimento principal não são operações tributáveis e a sucursal é considerada, na prática, como uma simples sucursal e parte do agrupamento para efeitos de IVA no outro Estado-Membro.
- 29 Na sequência da sua 105.^a reunião realizada em outubro de 2015, o Comité do IVA da União adotou orientações com base no Acórdão Skandia America do Tribunal de Justiça. Resulta destas orientações que a prestação de bens ou de serviços por uma entidade a outra entidade da mesma pessoa coletiva, por exemplo, entre «estabelecimento principal e sucursal», «sucursal e estabelecimento principal» ou «sucursal e sucursal», quando apenas uma das entidades envolvidas na operação é membro de um agrupamento para efeitos de IVA ou quando as entidades são ambas membros de agrupamentos para efeitos de IVA distintos, constitui uma operação tributável para efeitos de IVA, desde que os requisitos estabelecidos no artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva IVA estejam preenchidos.
- 30 Assim, em conformidade com as orientações do Comité do IVA, na situação em causa, uma sucursal deve ser considerada um sujeito passivo independente. Essas orientações foram adotadas por uma ampla maioria. Por conseguinte, o Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo) considera que existe um entendimento relativamente amplo entre os Estados-Membros no que diz respeito à presente questão, mas não há unanimidade.

- 31 Face ao exposto, o Högsta förvaltningsdomstolen (Supremo Tribunal Administrativo) considera necessário submeter um pedido de decisão prejudicial ao Tribunal de Justiça.

Questão

- 32 Deve considerar-se que uma sucursal sueca de um banco estabelecido noutra Estado-Membro constitui um sujeito passivo independente quando o estabelecimento principal presta serviços à sucursal e lhe imputa os respetivos custos, se o estabelecimento principal fizer parte de um agrupamento para efeitos de IVA no outro Estado-Membro e a sucursal sueca não for membro de nenhum agrupamento para efeitos de IVA sueco?