

Processo C-931/19**Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

20 de dezembro de 2019

Órgão jurisdicional de reenvio:

Bundesfinanzgericht (Supremo Tribunal Federal Tributário, Áustria)

Data da decisão de reenvio:

20. de dezembro de 2019

Recorrente:

Titanium Ltd

Recorrido:

Finanzamt Wien 1/23

Objeto do processo principal

Recurso contra a decisão do Finanzamt Wien 1/23 relativa ao imposto sobre o volume de negócios de 2004 a 2010

Objeto e base jurídica do pedido prejudicial

Interpretação do direito da União, artigo 267.º TFUE

Questão prejudicial

Deve o conceito de «estabelecimento estável» ser entendido no sentido de que devem existir sempre meios pessoais e meios técnicos e, em consequência, deve existir obrigatoriamente no estabelecimento pessoal próprio do prestador de serviços, ou, no caso concreto do arrendamento sujeito a IVA de imóveis situados no território do Estado-Membro que consiste numa prestação de simples tolerância, pode considerar-se que o imóvel é um «estabelecimento estável» mesmo sem dispor de meios pessoais?

Disposições do direito da União invocadas

Sexta Diretiva 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 coletável uniforme, artigo 21.º;

Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir, Diretiva IVA), artigos 192.º-A a 205.º (especialmente os artigos 192.º-A, 193.º, 194.º, 196.º).

Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços

Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho de 15 de março de 2011, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112/CE, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir, «Regulamento de Execução»).

Disposições nacionais invocadas

Österreichisches Umsatzsteuergesetz 1994 (Lei austríaca do imposto sobre o volume de negócios de 1994, a seguir, UStG), §§ 1, 3a, 11, 19 e 28.

Deutsches Umsatzsteuergesetz (Lei alemã do imposto sobre o volume de negócios), § 13b

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 A recorrente é uma sociedade com sede em Jersey que tem por objeto a atividade no domínio imobiliário, a administração de património e a habitação e urbanismo. Esta sociedade é proprietária, desde 1995, de um imóvel na Áustria que arrenda a duas sociedades austríacas, com sujeição a IVA. As operações resultantes do arrendamento eram as suas únicas operações na Áustria. A recorrente entregou a administração a uma empresa de administração de imóveis, que executa essencialmente serviços de apoio e serviços técnicos de administração. A recorrente reservou para si os poderes para tomar decisões essenciais sobre o imóvel (como a celebração de contratos de arrendamento ou a sua extinção ou a realização de investimentos ou de reparações). A empresa de administração utilizou para a sua atividade as suas próprias instalações e as suas estruturas técnicas, que nada tinham a ver, do ponto de vista espacial e/ou funcional, com o imóvel da recorrente.

A administração fiscal liquidou IVA para os anos, entre outros, de 2009 e 2010 relativamente à atividade da recorrente e obrigou-a pagar o imposto

correspondente. A recorrente impugnou esta decisão no Bundesfinanzgericht (Supremo Tribunal Federal Tributário).

Principais argumentos das partes no processo principal

- 2 A recorrente é de opinião de que o imóvel por si dado em arrendamento não é um estabelecimento estável por não ter pessoal e por isso a obrigação fiscal é posta a cargo do destinatário austríaco, nos termos do artigo 196.º da Diretiva IVA e do § 19, n.º 1, da Umsatzsteuergesetz 1994 (a seguir «UStG 1994»). Por esta razão, a recorrente não incluiu IVA na sua fatura. A administração fiscal, pelo contrário, é de opinião de que um imóvel dado de arrendamento na Áustria constitui inequivocamente um estabelecimento estável na Áustria.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 3 Nos termos do artigo 19.º da UStG a dívida fiscal transfere-se para o destinatário da prestação se a empresa prestadora não tiver sede nem paradeiro habitual na Áustria (quadro legal até 14 de dezembro de 2012) ou se não tiver a sua empresa ou outro estabelecimento empresarial que participe na prestação de serviços na Áustria (quadro legal desde 15 de dezembro de 2012). O conceito de «estabelecimento empresarial» é interpretado, em conformidade com a Diretiva, como «estabelecimento estável» no sentido da Diretiva IVA e do Regulamento de Execução. O Supremo Tribunal Administrativo austríaco interpretou o conceito de estabelecimento empresarial por Acórdão de 29 de abril de 2003, 2001/14/0226, em conformidade com o direito da União: o que o caracteriza é a existência de um mínimo de meios pessoais e materiais necessários à realização da prestação, assim como um grau suficiente de estabilidade, no sentido de uma coordenação permanente entre meios pessoais e materiais.

Enquanto segundo o princípio fundamental do artigo 193.º da Diretiva IVA o sujeito passivo que entrega o bem ou realiza a prestação de serviços sujeita a imposto é o devedor do IVA, em determinados casos, nos termos dos artigos 194.º e seguintes da Diretiva IVA, ocorre a transferência facultativa ou obrigatória da dívida fiscal para o transmissário da entrega sediado no Estado-Membro em que é efetuada a prestação. Na versão da Diretiva IVA alterada pela Diretiva 2008/8/CE (e que não é aplicável, *ratione temporis*, ao presente processo) foi acrescentado o artigo 192.º-A, no qual, para efeitos de aplicação das disposições sobre os obrigados fiscais, foi redefinido o conceito de sujeito passivo não estabelecido. Relativamente ao estabelecimento estável foi consignada a exigência de que este não intervenha na entrega ou prestação de serviços. No entanto, mesmo antes da introdução do artigo 192.º-A (ainda no domínio da Diretiva 77/388/CEE), para a transferência da dívida fiscal era necessário que o prestador não estivesse estabelecido no território do Estado-Membro em que era realizada a prestação. Partiu-se assim do princípio, que no Estado-Membro em que era realizada a prestação não existisse nem a sede nem um estabelecimento estável (que, desde a introdução do artigo 192.º-A da Diretiva IVA, também não deve participar na

entrega ou prestação de serviços). Já antes disso o artigo 21.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 77/388 pressupunha que, para haver transferência da obrigação fiscal para o destinatário, era necessário que a prestação fosse efetuada «por um sujeito passivo estabelecido no estrangeiro».

O conceito de estabelecimento estável utilizado pela Diretiva IVA não é definido na própria diretiva, mas tem sido abundantemente interpretado na jurisprudência do TJUE; essa jurisprudência foi transposta para o Regulamento de Execução (não aplicável, *ratione temporis*, ao caso em apreço) – no artigo 11.º e, para aplicação do artigo 192.º-A da Diretiva IVA, no artigo 53.º

Concretamente, o caso de arrendamento de imóveis é tratado pelas orientações sobre as «disposições da Diretiva que entraram em vigor em 2017 sobre o lugar de realização da prestação de serviços relativas a imóveis». Se for realizada uma prestação relativa a imóveis, segundo o n.º 28 dessas orientações o IVA é devido no Estado-Membro em que está situado o imóvel. Por conseguinte, para determinar o lugar de realização da prestação é irrelevante que o prestador tenha ou não um estabelecimento estável nesse Estado-Membro. O simples facto de uma empresa ser proprietária de um imóvel num Estado-Membro não permite concluir que ela tem nesse Estado-Membro um estabelecimento estável. Estas orientações não são juridicamente vinculativas e só foram publicadas depois do período relevante para o presente processo – mas, dado que a totalidade dos Estados-Membros estiveram de acordo com a publicação dessa interpretação, pode-lhes ser atribuído um valor correspondente.

A questão interpretativa tem importância não apenas para o presente caso (os anos em litígio de 2009 e 2010), mas tem interesse geral para aplicação unitária do direito da União, uma vez que o conceito de «estabelecimento estável», pelo menos na Áustria e na Alemanha não foram interpretados uniformemente até agora. Com efeito, o Tribunal de Justiça da União Europeia já tratou várias vezes a interpretação do conceito de «estabelecimento estável» (v. Acórdãos de 4 de julho de 1985, Berkholz, 168/84, ECLI:EU:C:1985:299; de 20 de fevereiro de 1997, DFDS, C-260/95, ECLI:EU:C:1997:77; de 17 de julho de 1997, ARO Lease BV, C-190/95, ECLI:EU:C:1997:374; de 28 de junho de 2007, Planzer Luxembourg, C-73/06, ECLI:EU:C:2007:397; cfr. também Acórdão de 16 de outubro de 2014, Welmory, C-605/12, ECLI:EU:C:2014:2298) e, embora a interpretação do Tribunal de Justiça tenha sido transposta, entre outros, para o artigo 53.º do Regulamento de Execução (não aplicável, *ratione temporis*, ao presente caso), subsistem ainda dúvidas fundadas sobre a interpretação deste conceito em conformidade com o direito europeu. Segundo a interpretação seguida até agora, um estabelecimento estável para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado tem de ter um grau suficiente de estabilidade e também uma estrutura que, com base na sua composição pessoal e técnica, permita a prestação de serviços. Não parece ter sido ainda cabalmente esclarecida a questão de saber se ambas as características (mesmo pessoais e materiais) são cumulativas, ou se tal apenas é necessário quando a capacidade funcional da atividade económica em questão assim o exige.

O artigo 196.º da Diretiva IVA pressupõe que a prestação seja realizada por um sujeito passivo não estabelecido no Estado-Membro em que é realizada a prestação. O artigo 192.º-A da Diretiva IVA, no tocante à questão do estabelecimento, parte do princípio da existência de um «estabelecimento estável» que participa na realização da prestação.

Dos Acórdãos ARO Lease BV e Lease Plan Luxembourg SA resulta concretamente que é necessário existir pessoal próprio, não sendo suficiente a existência de pessoal de outra empresa contratada. Isto é válido tanto mais quando o pessoal da administração contratada apenas executa serviços de apoio técnico-administrativo.

Circunstâncias que apontam contra a existência de um estabelecimento estável

Da jurisprudência do Tribunal de Justiça e da definição do artigo 53.º do Regulamento de Execução resulta que para a existência de um estabelecimento estável têm de existir meios pessoais (e técnicos). O Tribunal de Justiça fala numa coordenação permanente de meios materiais e pessoais necessários para a realização da prestação em causa. Uma vez que objetivamente apenas é dado de arrendamento um imóvel situado no Estado-Membro e que nesse imóvel não se encontra pessoal próprio, o requisito de existência de meios pessoais não se mostra cumprido, pelo que não se pode partir do princípio da existência de um estabelecimento estável na Áustria. Para a realização da referida prestação de arrendamento apenas seriam necessários como meios pessoais um locatário que toma a decisão de assinar contratos ou de dar poderes a uma empresa de administração. Estes meios pessoais não se encontram, objetivamente, no lugar do imóvel arrendado. Também a atividade da empresa de administração encarregada da administração no Estado-Membro não conduziria a outro resultado, uma vez que, por um lado, o pessoal utilizado não é pessoal próprio da recorrente e, por outro, apenas são prestados pela empresa de administração serviços de apoio técnico-administrativo.

Circunstâncias que apontam a favor da existência de um estabelecimento estável

a) Interpretação da administração fiscal austríaca

A administração fiscal austríaca emitiu as «orientações sobre o imposto sobre o volume de negócios para 2000», para garantir uma interpretação uniforme. Segundo essas orientações, as pessoas que possuem um imóvel na Áustria e as arrendam com sujeição a IVA devem ser considerados (ou seja, na perspetiva da operação de arrendamento) como empresários estabelecidos na Áustria. Têm de declarar essas operações no procedimento de entrega do mapa recapitulativo das operações tributáveis à administração fiscal. O destinatário da prestação não é devedor do imposto resultante dessas operações. A administração fiscal da Áustria parte assim sempre do princípio, relativamente a um imóvel arrendado, de que existe um estabelecimento estável ou estabelecimento no local onde se situa o

imóvel, de forma que no quadro do arrendamento de um imóvel não se opera a transferência da dívida fiscal.

b) Jurisprudência alemã e interpretação da administração fiscal alemã

Segundo a jurisprudência dos tribunais fiscais alemães relativa à exploração de torres eólicas por uma sociedade que tem a sede da sua atividade no estrangeiro, as turbinas eólicas são consideradas em si mesmas como um estabelecimento empresarial situado na Alemanha, apesar de também neste caso não seja utilizado pessoal próprio (v., entre outros, FG Münster 5 de setembro de 2013, 5 K 1768/10 U; FG Köln 14 de março de 2017, 2 K 920/14; FG Schleswig-Holstein 17 de maio de 2018, 4 K 47/17). Segundo esta jurisprudência, tais turbinas de vento são dispositivos de alto valor ligados ao solo que dispõem de um elevado grau de estabilidade. O facto de não existir pessoal próprio no local de funcionamento das turbinas eólicas não se opõe à assunção de que se trata de um estabelecimento estável. Com efeito, a existência de pessoal é um dos elementos essenciais da existência de um estabelecimento estável, o que não significa que os critérios para avaliar a existência de elemento pessoal e técnico tenham de ser avaliados na mesma medida. Pelo contrário, uma menor existência de meios pessoais – ou até exceionalmente a sua falta – pode ser compensada pela existência muito acima da média de meios materiais. Por isso, a questão do estabelecimento não depende exclusivamente da existência de pessoal próprio.

Tanto quanto parece, não existe sobre esta questão concreta jurisprudência do Bundesfinanzhof (a seguir: BFH). No Acórdão do BFH de 19 de novembro de 2014, V R 41/13, esta questão ficou por responder. Também no Acórdão de 9 de maio de 2017, XI B 13/17, o BFH também não esclareceu uma questão semelhante à do presente processo, que consistia em saber se o arrendamento sujeito a IVA de um imóvel sito nesse Estado-Membro deve ser considerado como estabelecimento do empresário (uma vez que a sede da atividade económica já está situada nesse Estado-Membro). Por último, pode-se referir ainda a circular da administração alemã do IVA sobre o § 13b da lei alemã do imposto sobre o volume de negócios, segundo a qual, no caso de prestações passivas sob a forma de tolerância se pode prescindir da existência de um elemento pessoal.