

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

28 de Junho de 2007\*

No processo C-73/06,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Finanzgericht Köln (Alemanha), por decisão de 19 de Janeiro de 2006, entrado no Tribunal de Justiça em 8 de Fevereiro de 2006, no processo

**Planzer Luxembourg Sàrl**

contra

**Bundeszentralamt für Steuern,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: K. Lenaerts (relator), presidente de secção, E. Juhász, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský e T. von Danwitz, juízes,

\* Língua do processo: alemão.

advogada-geral: V. Trstenjak,  
secretário: R. Grass,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Planzer Luxembourg Sàrl, por P. Widdau, Steuerberater,
- em representação do Governo alemão, por M. Lumma e U. Forsthoff, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo francês, por G. de Bergues e J.-C. Gracia, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo italiano, por I. M. Braguglia, na qualidade de agente, assistido por S. Fiorentino, avvocato dello Stato,
- em representação do Governo luxemburguês, por S. Schreiner, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por D. Triantafyllou, na qualidade de agente,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 19 de Abril de 2007,

profere o presente

### **Acórdão**

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação dos artigos 3.º, alínea b), e 9.º, segundo parágrafo, bem como do anexo B da Oitava Directiva 79/1072/CEE do Conselho, de 6 de Dezembro de 1979, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Regras sobre o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país (JO L 331, p. 11; EE 09 F1 p. 116; a seguir «Oitava Directiva»), por um lado, e do artigo 1.º, ponto 1, 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 (JO L 326, p. 40, a seguir «Décima Terceira Directiva»), por outro.
  
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Planzer Luxembourg Sàrl, sociedade de direito luxemburguês, ao Bundeszentralamt für Steuern (a seguir «Administração Fiscal alemã»), a respeito do indeferimento, por este último, de pedidos de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pago por esta sociedade relativamente a fornecimentos de combustível na Alemanha.

## Quadro jurídico

### *Regulamentação comunitária*

#### Sexta Directiva

- 3 O artigo 17.º 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Directiva»), na versão aplicável à data dos factos do processo principal, contém, nos n.ºs 2 e 3, as seguintes disposições:

«2. Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

- a) O [IVA] devido ou pago em relação a bens que lhe são ou serão entregues e em relação a serviços que lhe são ou serão prestados por outro sujeito passivo devedor do imposto no território do país;

[...]

3. Os Estados-Membros concederão igualmente a todos os sujeitos passivos a dedução ou o reembolso do [IVA] referido no n.º 2, desde que os bens e os serviços sejam utilizados para efeitos:

- a) Das suas operações relacionadas com as actividades económicas referidas no n.º 2 do artigo 4.º, efectuadas no estrangeiro, que teriam conferido direito a dedução se essas operações tivessem sido realizadas no território do país;

[...]»

- 4 As condições e modalidades do direito ao reembolso previsto no artigo 17.º, n.º 3, da Sexta Directiva variam consoante o sujeito passivo estrangeiro, destinatário dos bens ou serviços utilizados para os fins das suas operações tributáveis, está estabelecido noutro Estado-Membro ou fora da Comunidade Europeia. No primeiro caso, aplica-se a Oitava Directiva e, no segundo, a Décima Terceira Directiva.

#### Oitava Directiva

- 5 O artigo 1.º da Oitava Directiva dispõe:

«Para efeitos do disposto na presente directiva, entende-se por sujeito passivo não estabelecido no território do país o sujeito passivo [...] que [...] não tinha nesse país 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 [...] não tenha efectuado qualquer entrega de bens ou prestações de serviços que se considere ter sido realizada nesse país [...]

- 6 O artigo 2.º da mesma directiva enuncia:

«Cada um dos Estados-Membros reembolsará o sujeito passivo não estabelecido no território do país, mas estabelecido noutro Estado-Membro, 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 sujeitos passivos [...]

- 7 Nos termos do artigo 3.º, alínea b), da Oitava Directiva, o sujeito passivo estabelecido noutro Estado-Membro deve, para poder beneficiar do reembolso, «justificar, mediante um certificado emitido pela Administração do Estado onde se encontra estabelecido, a sua sujeição ao [IVA] nesse Estado».
- 8 Em conformidade com o artigo 6.º da Oitava Directiva, os Estados-Membros não podem, para além das obrigações previstas por esta directiva, nomeadamente no seu artigo 3.º, impor aos sujeitos passivos referidos no seu artigo 2.º «qualquer outra obrigação que não seja a de prestarem, em casos especiais, as informações necessárias para apreciar o fundamento do pedido de reembolso».
- 9 Segundo o artigo 9.º, segundo parágrafo, da Oitava Directiva, «[o]s certificados referidos na alínea b) do artigo 3.º [...] respeitantes à qualidade do sujeito passivo, devem estar em conformidade com o modelo constante do anexo B».

- 10 Segundo este modelo, o certificado da qualidade de sujeito passivo deve indicar, nomeadamente, o nome próprio e apelido ou designação comercial do requerente, a natureza da sua actividade, o endereço do seu estabelecimento e o número de identificação IVA ou, eventualmente, o motivo pelo qual o requerente não dispõe deste número de identificação.

### Décima Terceira Directiva

- 11 A Décima Terceira Directiva dispõe, no seu artigo 1.º:

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

- 1) Sujeito passivo não estabelecido no território da Comunidade, o sujeito passivo referido no n.º 1 do artigo 4.º da [Sexta] Directiva [...] que, durante o período referido no n.º 1 do artigo 3.º 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 [...]

[...]»

12 Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da Décima Terceira Directiva:

«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 [IVA] 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 n.º 3, alíneas a) e b), do artigo 17.º da [Sexta] Directiva [...]»

13 O artigo 3.º, n.º 1, da Décima Terceira Directiva dispõe:

«O reembolso referido no artigo anterior será concedido a pedido do sujeito passivo. Os Estados-Membros determinarão as regras para apresentação do pedido, incluindo os prazos, o período de recepção e os montantes mínimos para os quais o reembolso pode ser pedido. Determinarão igualmente as modalidades do reembolso, incluindo os prazos. Imporão ao requerente as obrigações necessárias para apreciar o fundamento do pedido e evitar a fraude e, nomeadamente, a prova de ter desenvolvido uma actividade económica nos termos do n.º 1 do artigo 4.º da [Sexta] Directiva [...]. O requerente deve provar, mediante declaração escrita, que durante o período fixado não efectuou qualquer operação que não correspondesse às condições estabelecidas no ponto 1 do artigo 1.º da presente directiva.»

14 Nos termos do artigo 4.º da Décima Terceira Directiva:

«1. Para efeitos do disposto na presente directiva, o direito ao reembolso será determinado nos termos do artigo 17.º da [Sexta] Directiva [...], tal como é aplicado no Estado-Membro que efectua o reembolso.

2. Os Estados-Membros podem, no entanto, prever a exclusão de certas despesas ou submeter o reembolso a condições suplementares.

[...]»

### *Direito nacional*

15 As disposições conjugadas do § 18, n.º 9, da Lei de 1993 relativa ao imposto sobre o volume de negócios (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, p. 565, a seguir «UStG») e do § 59 do Regulamento de aplicação, de 1993, da lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios (Umsatzsteuergesetz-Durchführungsverordnung 1993, BGBl. 1993 I, p. 600, a seguir «UStDV») regulam o procedimento de reembolso do IVA pago na Alemanha por um sujeito passivo estabelecido no estrangeiro.

16 Por força do § 18, n.º 9, sétimo período, da UStG, os sujeitos passivos não estabelecidos no território da Comunidade não beneficiam do direito ao reembolso do imposto pago a montante correspondente ao fornecimento de combustíveis.

## **Factos na origem do litígio no processo principal e questões prejudiciais**

- 17 A recorrente no processo principal explora uma empresa de transportes. Tem a sua sede em Frisange (Luxemburgo). O seu sócio único é a sociedade Planzer Transport AG (a seguir «P AG»), com sede em Dietikon (Suíça).
- 18 Os gerentes da recorrente no processo principal são dois empregados da P AG, dos quais um reside na Suíça e o outro em Itália.
- 19 Na sede da recorrente no processo principal, Henri Deltgen (a seguir «D») explora a empresa Helvetia House, à qual a dita recorrente tomou de arrendamento os seus escritórios. Na sua qualidade de representante do sócio único desta última, encarregou-se de proceder às diligências necessárias à sua constituição.
- 20 Treze outras sociedades, entre as quais três filiais de empresas suíças de transportes, estabeleceram a sua sede no mesmo endereço que a recorrente no processo principal.
- 21 Em Abril de 1997 e em Maio de 1998, esta última apresentou à Administração Fiscal alemã pedidos de reembolso do IVA que tinha pago na Alemanha na compra de combustível. Estes pedidos respeitavam a montantes de, respectivamente, 11 004,25 DEM no ano de 1996 e de 16 670,98 DEM no ano de 1997. A cada um destes pedidos foi anexado um exemplar do certificado emitido pela Administração Fiscal luxemburguesa em conformidade com o modelo que figura no anexo B da Oitava Directiva.

- 22 Nos termos deste certificado, a recorrente no processo principal é um sujeito passivo do IVA sob um número de identificação luxemburguês.
- 23 Tendo a sua central de informações relativas ao estrangeiro informado que esta última não dispunha de qualquer ligação telefónica no endereço indicado no referido certificado, a Administração Fiscal alemã considerou que a recorrente no processo principal não tinha provado que a sua sede de direcção se situava no Luxemburgo. Através de duas decisões datadas, respectivamente, de 28 de Janeiro e 29 de Outubro de 1998, indeferiu os seus pedidos de reembolso pelo facto de não estarem preenchidos os requisitos para a concessão do reembolso previstos no § 18, n.º 9, da UStG e no § 59 do UStDV.
- 24 A recorrente no processo principal reclamou destas decisões. Apresentou um certificado complementar, segundo o qual é «uma sociedade comercial, na acepção da Convenção entre a Alemanha e o Luxemburgo destinada a evitar a dupla tributação», sujeita aos «impostos directos luxemburgueses». Invocou que os seus dois gerentes, D e uma outra pessoa igualmente responsável da sua administração e da sua contabilidade, exercem as suas actividades no Luxemburgo, que cinco empregados trabalham a tempo parcial como motoristas na sua sede, que dispõe de uma ligação telefónica, como atesta o seu papel timbrado, que camiões com matrícula do Luxemburgo são utilizados para o transporte de frete aéreo e que as suas facturas são emitidas na sua sede.
- 25 Por decisões de 1 de Julho de 1999, a Administração Fiscal alemã indeferiu as referidas reclamações da recorrente no processo principal, considerando que o local de direcção dos negócios desta está situado na Suíça e não no Luxemburgo.

26 A recorrente no processo principal interpôs recurso destas decisões de indeferimento. Por acórdão de 26 de Outubro de 2001, o Finanzgericht Köln (Tribunal Fiscal de Colónia, Alemanha) deu provimento a este recurso, considerando que o Luxemburgo constitui o ponto de partida principal das operações realizadas para a sua sociedade-mãe suíça pela recorrente no processo principal e que a sua sede está inegavelmente situada neste último Estado-Membro.

27 Por acórdão de 22 de Maio de 2003, o Bundesfinanzhof (Tribunal Fiscal Federal) revogou este acórdão, concluindo que o Finanzgericht Köln considerou erradamente, com base na sede estatutária da recorrente no processo principal, que esta estava estabelecida no Luxemburgo. Considerando que a interpretação dos conceitos de estabelecimento e de sede empregues pela legislação alemã sobre o IVA incumbe ao direito comunitário, o Bundesfinanzhof identificou uma série de critérios que poderão, em seu entender, ser pertinentes a este respeito: identificação da recorrente no processo principal sob a sua própria denominação social na lista telefónica luxemburguesa; arrendamento de escritórios e celebração de contratos em seu próprio nome; local e períodos de actividade dos eventuais trabalhadores ao serviço da recorrente no processo principal; local de emissão das facturas referentes às suas operações com a sociedade-mãe; local de matrícula dos camiões; local de estacionamento dos camiões em caso de inactividade; existência de declarações de imposto sobre o volume de negócios no Luxemburgo; emissão, pelas autoridades fiscais luxemburguesas, de documentos referentes à recorrente no processo principal. Seguidamente, remeteu o processo ao Finanzgericht Köln para que este órgão jurisdicional proceda às necessárias apreciações factuais.

28 Na decisão de reenvio, este último conclui a este respeito o seguinte:

«1. [...] a recorrente emitiu à P AG nos anos de 1997 e 1998, com base num acordo de remunerações por serviço de transporte de 1 de Janeiro de 1996, e utilizando o seu próprio papel timbrado, várias facturas de pagamentos de serviços de transporte prestados, facturas estas que a P AG pagou posteriormente através de transferências

bancárias. Paralelamente, facturou igualmente à P AG as despesas pela utilização de semi-reboques. Já em 26 de Dezembro de 1995 tinha celebrado, por intermédio do seu empregado Robert Surber e com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 1996, um contrato de arrendamento com a empresa Helvetia House — Henri Deltgen, relativos a escritórios sitos na rue de Luxembourg 23 A, Frisange. Pagou também as despesas de aquecimento dos referidos locais. Podia ser contactada por telefone através do número da Helvetia House que, no entanto, estava inscrito na lista telefónica sob o nome de D e também tinha este número de telefone no seu papel timbrado. No período compreendido entre 1996 e 1998, inscreveu sete camiões em seu nome no Ministério dos Transportes e obteve um certificado da sua actividade emitido pelo Ministério das Classes Médias e do Turismo luxemburguês. Segundo a lista do pessoal por ela apresentada, na data de 15 de Junho de 1998 empregava sete trabalhadores, na sua maioria desde 1996, tendo os restantes sido contratados para substituir trabalhadores também empregados desde 1996 que tinham saído anteriormente da empresa. Para este efeito, a recorrente celebrou os correspondentes contratos de trabalho. Por último, estava inscrita, para efeitos do imposto sobre o volume de negócios, no Bureau d'imposition da Administração Fiscal luxemburguesa sob o número 1995 2408 871 e possuía o número de identificação IVA LU 1648750. Além disso, apresentou declarações do IVA e foram-lhe endereçados documentos relativos ao IVA. Do mesmo modo, estava colectada no âmbito dos impostos directos sob o número fiscal 1995/2408/871.

2. Dum pedido de informações dirigido pela recorrida, em 11 de Julho de 2002, à Administração Fiscal luxemburguesa resultou o seguinte [...]: segundo esta Administração, a recorrente arrendou à Helvetia House os seus escritórios e recorreu a esta sociedade para que lhe prestasse serviços de secretariado e de contabilidade. A recorrente não dispunha de equipamento nem de quaisquer outros objectos na sede estatutária e os seus responsáveis também não estavam presentes permanentemente no Luxemburgo. Também não tinha no referido país armazéns ou lugares de estacionamento para camiões. No entanto, os condutores dos camiões estavam inscritos no Luxemburgo e os camiões também estavam matriculados neste país. Em 1997, a recorrente declarou no Luxemburgo um volume de negócios de 512 129,56 euros.

3. Na audiência que decorreu em 19 de Janeiro de 2006, esta secção apurou ainda, neste contexto, que os dois gerentes da recorrente permaneciam no Luxemburgo

dois a três dias por semana (Surber) e dois a quatro dias por mês (Gemple). Era neste país que eram tomadas as decisões de gestão económica (por exemplo, a compra de camiões, a contratação de trabalhadores) e se encontrava a Administração (contabilidade, emissão de facturas, cálculo de salários). No entanto, a actividade operacional (repartição e organização dos trajectos dos camiões, contactos com os clientes) era efectuada pela P AG a partir da Suíça. A recorrente prestava os correspondentes serviços de transporte, em função destas operações, com os camiões acima referidos, de que era proprietária. A recorrente prestava 100% dos seus serviços à P AG e facturava a esta as correspondentes prestações de serviços a partir do Luxemburgo.

4. No que respeita à questão de saber se a recorrente prestou serviços de transporte no território nacional, a recorrente anexou a uma carta de 10 de Janeiro de 2006 certificados relativos à aplicação do regime da taxa zero no procedimento de dedução, correspondentes aos períodos a que se reportam os reembolsos pedidos [...]»

29 Salientando que a questão central no processo que lhe cabe conhecer é a de saber se a recorrente no processo principal está estabelecida fora do território da Comunidade, caso em que, tendo em conta o disposto no § 18, n.º 9, sétimo período, da UStG, não tem direito ao reembolso do IVA pago na Alemanha na aquisição de combustível, o órgão jurisdicional de reenvio partilha do entendimento do Bundesfinanzhof segundo o qual o conceito de estabelecimento, na acepção desta disposição, deve ser interpretado em conformidade com o artigo 1.º, ponto 1, da Décima Terceira Directiva. Porém, tem dúvidas quanto ao modo de interpretar correctamente esta última disposição.

30 Segundo ele, importa começar por questionar o alcance jurídico do certificado apresentado pela recorrente no processo principal. Entendendo que, embora este certificado permita sem dúvida presumir de forma inilidível a qualidade de operador sujeito passivo do IVA da pessoa em causa, aquele órgão jurisdicional questiona-se, porém, sobre se a essa qualidade também está associada uma presunção inilidível quanto ao estabelecimento desta pessoa no Estado-Membro da Administração que o emitiu (a seguir «Estado-Membro de emissão»).

31 Supondo que esta questão merece resposta negativa, pergunta se o conceito de sede da actividade económica, na acepção do artigo 1.º, ponto 1, da Décima Terceira Directiva, remete para o local em que está estabelecida a sede social da sociedade e onde são tomadas as decisões essenciais a respeito da sua gestão económica (local que, no caso em apreço no processo principal, situa no Luxemburgo) ou para o local a partir do qual são exercidas as suas actividades operacionais (local que, no caso em apreço no processo principal, situa na Suíça).

32 Nestas condições, o Finanzgericht Köln decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O certificado de empresa que corresponde ao modelo do anexo B da Oitava Directiva tem efeito vinculativo ou constitui uma presunção *juris et de jure* de que a empresa está estabelecida no Estado que procedeu à emissão do referido certificado?

2) Em caso de resposta negativa à primeira questão:

Deve interpretar-se o conceito de ‘sede da actividade económica’, na acepção do artigo 1.º, ponto 1, da Décima Terceira Directiva, no sentido de que faz referência ao lugar em que a sociedade tem a sua sede estatutária?

Ou há que tomar como referência para essa interpretação o lugar em que se adoptam as decisões de direcção empresarial?

Ou deve antes tomar-se como referência o lugar em que são tomadas as decisões determinantes para a gestão quotidiana da actividade?»

## Quanto às questões prejudiciais

### *Quanto à primeira questão*

- 33 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende essencialmente saber se o certificado em conformidade com o modelo que figura no anexo B da Oitava Directiva prova necessariamente que o sujeito passivo está estabelecido no Estado-Membro de emissão.
- 34 A este respeito, importa recordar que a Oitava Directiva visa estabelecer as modalidades de reembolso do IVA pago num Estado-Membro por sujeitos passivos estabelecidos noutro Estado-Membro, tendo, assim, por objectivo harmonizar o direito ao reembolso tal como resulta do n.º 3 do artigo 17.º da Sexta Directiva (v., neste sentido, acórdãos de 13 de Julho de 2000, *Monte Dei Paschi Di Siena*, C-136/99, Colect., p. I-6109, n.º 20, e de 15 de Março de 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, Colect., p. I-2425, n.º 26).
- 35 Como decorre do seu segundo considerando, o primeiro objectivo desta directiva é evitar que um sujeito passivo estabelecido no território de um Estado-Membro fique sujeito a dupla tributação pelo facto de suportar definitivamente o imposto que lhe foi facturado noutro Estado-Membro. Como expôs a Comissão, o direito dum sujeito passivo estabelecido num Estado-Membro ao reembolso do IVA pago noutro Estado-Membro, tal como é regulado pela Oitava Directiva, é o corolário do direito de deduzir o IVA pago a montante no seu próprio Estado-Membro, instituído a seu favor pela Sexta Directiva.
- 36 Resulta do sexto considerando da Oitava Directiva que o outro objectivo geral desta é lutar contra certas formas de fraude ou de evasão fiscal (v., neste sentido, acórdão de 11 de Junho de 1998, *Grandes sources d'eaux minérales françaises*, C-361/96, Colect., p. I-3495, n.º 28).

- 37 Para que seja atingido este duplo objectivo, a Oitava Directiva confere ao sujeito passivo o direito ao reembolso do IVA pago a montante num Estado-Membro no qual não tem sede, nem estabelecimento estável, nem domicílio ou residência habitual e no qual não efectuou qualquer fornecimento de bens ou prestação de serviços (v., neste sentido, acórdão de 25 de Janeiro de 2001, Comissão/França, C-429/97, Colect., p. I-637, n.º 28), subordinando a concessão do reembolso à apresentação, à Administração Fiscal do Estado-Membro no qual este reembolso é solicitado (a seguir «Estado-Membro de reembolso»), de um certificado fornecido pela Administração Fiscal do Estado-Membro de emissão relativo à qualidade de sujeito passivo do IVA do operador que solicita este reembolso.
- 38 Como salientou a Comissão, o sistema de reembolso instituído pela Oitava Directiva repousa, assim, num mecanismo de cooperação e de confiança mútua entre as Administrações Fiscais dos Estados-Membros.
- 39 Neste contexto, para assegurar o funcionamento harmonioso deste mecanismo, o artigo 9.º, segundo parágrafo, da Oitava Directiva prevê que o certificado da qualidade de sujeito passivo fornecido pela Administração Fiscal do Estado-Membro de emissão deve estar em conformidade com o modelo que figura no anexo B desta directiva. Segundo este modelo, o referido certificado deve indicar, nomeadamente, o número de identificação IVA e a «morada do estabelecimento» da pessoa em questão. Acresce que o artigo 3.º, alínea b), da referida directiva prevê que este certificado é emitido pela Administração do Estado-Membro no qual o sujeito passivo está estabelecido.
- 40 Como alegaram o Governo italiano e a Comissão, o certificado em conformidade com o modelo que figura no anexo B da Oitava Directiva permite, pois, presumir que o interessado não só é sujeito passivo do IVA no Estado-Membro de emissão mas ainda que aí está estabelecido sob alguma forma, ou por dispor aí da sede da sua actividade económica ou então de um estabelecimento estável a partir do qual são efectuadas as operações.

- 41 A Administração Fiscal do Estado-Membro de reembolso está, em princípio, vinculada, tanto em termos de facto como de direito, pelas indicações que figuram neste certificado.
- 42 Tendo em conta as diferenças existentes, no que respeita às condições de reembolso, entre o regime instituído pela Oitava Directiva para os sujeitos passivos estabelecidos num Estado-Membro diverso do de reembolso e o regime instituído pela Décima Terceira Directiva para os sujeitos passivos não estabelecidos no território da Comunidade, a emissão de um certificado em conformidade com o modelo que figura no anexo B da Oitava Directiva não pode, porém, obstar, como alegaram os Governos alemão, francês e italiano, bem como a Comissão, a que a Administração Fiscal do Estado-Membro de reembolso procure assegurar-se da realidade económica do estabelecimento cujo endereço vem mencionado em tal certificado.
- 43 Importa, a este propósito, recordar que a tomada em conta da realidade económica constitui um critério fundamental para a aplicação do sistema comum do IVA (acórdão de 20 de Fevereiro de 1997, DFDS, C-260/95, Colect., p. I-1005, n.º 23).
- 44 A isto acresce que, segundo jurisprudência assente, os particulares não podem abusiva ou fraudulentamente prevalecer-se das normas comunitárias (v., no domínio do IVA, designadamente, acórdãos de 3 de Março de 2005, Fini H, C-32/03, Colect., p. I-1599, n.º 32, e de 21 de Fevereiro de 2006, Halifax e o., C-255/02, Colect., p. I-1609, n.º 68).
- 45 Assim aconteceria se um sujeito passivo pretendesse beneficiar do sistema de reembolso nos termos das condições enunciadas pela Oitava Directiva, quando o estabelecimento cujo endereço vem mencionado no certificado em conformidade com o modelo que figura no anexo B desta directiva não correspondesse a qualquer realidade económica no Estado-Membro de emissão e, de resto, o interessado não estivesse estabelecido no território da Comunidade, pelo que não estaria abrangido pela referida directiva, mas sim pela Décima Terceira Directiva.

- 46 Se a Administração Fiscal do Estado-Membro de reembolso tem dúvidas, por exemplo, em caso de suspeita de abuso fiscal, quanto à realidade económica do estabelecimento referido neste certificado, não pode porém, tendo em conta a presunção que decorre deste certificado, opor ao sujeito passivo uma recusa de reembolso sem ter procedido a qualquer outra verificação prévia.
- 47 Em semelhante caso, como referiu a advogada-geral no n.º 53 das suas conclusões, esta Administração dispõe da possibilidade, que lhe é oferecida pelo artigo 6.º da Oitava Directiva, de obrigar o sujeito passivo a fornecer-lhe as informações necessárias à apreciação do fundamento do pedido de reembolso (v., neste sentido, acórdão Monte Dei Paschi Di Siena, já referido, n.º 31), como as informações destinadas a permitir-lhe apurar a realidade económica do estabelecimento mencionado no certificado da qualidade de sujeito passivo.
- 48 Como indicou a Comissão, a referida Administração tem ainda à sua disposição os instrumentos comunitários de cooperação e assistência administrativas adoptados para assegurar a boa aplicação do IVA e lutar contra a fraude e a evasão fiscais neste domínio, como as medidas previstas pelo Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho, de 7 de Outubro de 2003, relativo à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado e que revoga o Regulamento (CEE) n.º 218/92 (JO L 264, p. 1), e pelo Regulamento (CE) n.º 1925/2004 da Comissão, de 29 de Outubro de 2004, que estabelece as normas de execução de certas disposições do Regulamento n.º 1798/2003 (JO L 331, p. 13).
- 49 Se as informações obtidas revelarem que o endereço mencionado no certificado da qualidade de sujeito passivo não corresponde nem à sede da actividade económica do sujeito passivo nem a um estabelecimento estável a partir do qual este efectua as suas operações, a Administração Fiscal do Estado-Membro de reembolso tem o direito de recusar o reembolso solicitado pelo sujeito passivo, sem prejuízo do eventual exercício do direito de recurso judicial por este último (v., neste sentido, a

respeito do abuso fiscal, acórdão Fini H, já referido, n.ºs 33 e 34; v., por analogia, no contexto do artigo 43.º CE, acórdão de 12 de Setembro de 2006, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Colect., p. I-7995, n.º 55).

- 50 Vistas as precedentes considerações, há que responder à primeira questão que os artigos 3.º, alínea b), e 9.º, segundo parágrafo, da Oitava Directiva devem ser interpretados no sentido de que o certificado em conformidade com o modelo que figura no anexo B desta directiva permite, em princípio, presumir não apenas que o interessado é sujeito passivo do IVA no Estado-Membro ao qual pertence a Administração Fiscal que lho emitiu mas ainda que está estabelecido neste Estado-Membro. Porém, estas disposições não implicam que esteja vedado à Administração Fiscal do Estado-Membro de reembolso que tenha dúvidas quanto à realidade económica do estabelecimento cujo endereço é mencionado nesse certificado assegurar-se desta realidade, socorrendo-se das medidas administrativas previstas para esse efeito pela regulamentação comunitária em matéria de IVA.

#### *Quanto à segunda questão*

- 51 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio solicita uma interpretação da expressão «sede da sua actividade económica» empregue no artigo 1.º, ponto 1, da Décima Terceira Directiva.
- 52 A título liminar, importa salientar que, na acepção da Décima Terceira Directiva, a qualidade de sujeito passivo não estabelecido no território da Comunidade pressupõe, nomeadamente, que o sujeito passivo não tenha tido neste território, no decurso do período a que se refere o artigo 3.º, n.º 1, desta directiva, qualquer dos elementos de conexão identificados no artigo 1.º, ponto 1, da referida directiva.

- 53 Entre estes elementos de conexão figuram, nomeadamente, a «sede da sua actividade económica» e a existência de «um estabelecimento estável a partir do qual fossem efectuadas as operações».
- 54 Em conformidade com a jurisprudência bem firmada no domínio do IVA, o conceito de estabelecimento estável exige uma consistência mínima, através da reunião permanente dos meios humanos e técnicos necessários para determinadas prestações de serviços (v. acórdãos de 4 de Julho de 1985, Berkholz, 168/84, Recueil, p. 2251, n.º 18; DFDS, já referido, n.º 20; e de 17 de Julho de 1997, ARO Lease, C-190/95, Colect., p. I-4383, n.º 15). Pressupõe, portanto, um grau suficiente de permanência e uma estrutura apta, do ponto de vista do equipamento humano e técnico, a tornar possíveis, de modo autónomo, as prestações de serviços consideradas (v. acórdão ARO Lease, já referido, n.º 16).
- 55 Tratando-se mais especificamente de actividades de transporte, para efeitos da aplicação da regulamentação comunitária sobre o IVA, este conceito implica, no mínimo, escritórios nos quais possam ser elaborados contratos ou tomadas decisões administrativas de gestão quotidiana e instalações para armazenagem dos veículos afectados às referidas actividades (v., neste sentido, acórdãos ARO Lease, já referido, n.ºs 19 e 27, e de 7 de Maio de 1998, Lease Plan, C-390/96, Colect., p. I-2553, n.º 26). Pelo contrário, a matrícula dos referidos veículos no Estado-Membro em questão não constitui um indício de um estabelecimento estável nesse Estado-Membro (v., neste sentido, acórdão Lease Plan, já referido, n.ºs 21 e 27).
- 56 Não constitui um estabelecimento estável uma instalação fixa utilizada unicamente para efeitos do exercício, pela empresa, de actividades com carácter preparatório ou auxiliar, tais como o recrutamento do pessoal ou a aquisição dos meios técnicos necessários à realização das actividades da empresa.

- 57 No caso em apreço no processo principal, como resulta do n.º 31 do presente acórdão, o órgão jurisdicional de reenvio é de opinião de que, tendo em conta as várias conclusões em matéria de facto (v. n.º 28 do presente acórdão), o local a partir do qual as actividades de transporte da recorrente no processo principal são efectivamente exercidas se situa na Suíça.
- 58 Quanto ao conceito de sede da actividade económica, na acepção do artigo 1.º, ponto 1, da Décima Terceira Directiva, importa observar que, se é certo que um mesmo local pode corresponder simultaneamente à sede da actividade económica e a um estabelecimento estável da empresa em questão, o simples facto de esta disposição, como, de resto, o artigo 1.º da Oitava Directiva, se referir de modo distinto aos conceitos de sede da actividade económica, por um lado, e de estabelecimento estável a partir do qual as operações são efectuadas, por outro, demonstra contudo que, no espírito do legislador comunitário, o primeiro conceito reveste alcance autónomo relativamente ao segundo.
- 59 Conclui-se do exposto que, de acordo com a matéria apurada pelo órgão jurisdicional de reenvio no quadro do processo principal, a circunstância de o local a partir do qual as actividades da recorrente no processo principal são efectivamente exercidas não se situar no Estado-Membro de emissão não exclui, porém, que a recorrente no processo principal aí tenha estabelecido a sede da sua actividade económica.
- 60 Tratando-se de uma sociedade, como no caso em apreço no processo principal, o conceito de sede da actividade económica, na acepção do artigo 1.º, ponto 1, da Décima Terceira Directiva, visa o local onde são tomadas as decisões essenciais de direcção geral desta sociedade e onde são exercidas as funções da sua administração central.
- 61 A determinação do local da sede da actividade económica de uma sociedade implica a tomada em consideração de um conjunto de factores, no primeiro plano dos quais figuram a sua sede estatutária, o local da administração central, o local de reunião da

direcção da sociedade e o local, habitualmente idêntico, em que é decidida a política geral desta sociedade. Outros elementos, como o domicílio dos principais elementos da direcção e o local de reunião das assembleias-gerais, o local em que são guardados os documentos administrativos e a contabilidade e no qual se realizam de modo predominante as actividades financeiras, nomeadamente bancárias, também podem entrar em linha de conta.

- 62 Assim, uma implantação fictícia, como a que caracteriza uma sociedade «caixa de correio» ou de «fachada», não pode ser qualificada de sede de uma actividade económica, na acepção do artigo 1.º, ponto 1, da Décima Terceira Directiva (v., por analogia, acórdãos de 2 de Maio de 2006, Eurofood IFSC, C-341/04, Colect., p. I-3813, n.º 35, e Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, já referido, n.º 68).
- 63 Vistas as precedentes considerações, há que responder à segunda questão que o artigo 1.º, ponto 1, da Décima Terceira Directiva deve ser interpretado no sentido de que a sede da actividade económica de uma sociedade é o local onde são tomadas as decisões essenciais de direcção geral desta sociedade e onde são exercidas as funções da sua administração central.

### **Quanto às despesas**

- 64 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Quarta Secção) declara:

- 1) Os artigos 3.º, alínea b), e 9.º, segundo parágrafo, da Oitava Directiva 79/1072/CEE do Conselho, de 6 de Dezembro de 1979, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Regras sobre o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país, devem ser interpretados no sentido de que o certificado em conformidade com o modelo que figura no anexo B desta directiva permite, em princípio, presumir não apenas que o interessado é sujeito passivo do IVA no Estado-Membro ao qual pertence a Administração Fiscal que lho emitiu mas ainda que está estabelecido neste Estado-Membro.

Porém, estas disposições não implicam que esteja vedado à Administração Fiscal do Estado-Membro de reembolso que tenha dúvidas quanto à realidade económica do estabelecimento cujo endereço é mencionado nesse certificado assegurar-se desta realidade, socorrendo-se das medidas administrativas previstas para esse efeito pela regulamentação comunitária em matéria de imposto sobre o valor acrescentado.

- 2) O artigo 1.º, ponto 1, 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, deve ser interpretado no sentido de que a sede da actividade económica de uma sociedade é o local onde são tomadas as decisões essenciais de direcção geral desta sociedade e onde são exercidas as funções da sua administração central.

Assinaturas