

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL

VERICA TRSTENJAK

apresentadas em 19 de Abril de 2007¹

I — Introdução

1. Uma empresa de transporte registada no Luxemburgo apresentou à Administração Fiscal alemã pedidos de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») que tinha pago na Alemanha pela compra de combustível.
2. Foi junto a cada um destes pedidos um certificado emitido pela Administração Fiscal luxemburguesa, em conformidade com o 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 país², segundo o qual a interessada está sujeita a IVA, sob um número de identificação luxemburguês.
3. Porém, a Administração Fiscal alemã indeferiu os pedidos de reembolso, considerando que o local de direcção dos negócios se situa na Suíça e não no Luxemburgo.
4. Através do presente reenvio prejudicial, o Finanzgericht Köln (Alemanha) pergunta ao Tribunal de Justiça se o referido certificado implica obrigatoriamente que se deva considerar que o sujeito passivo está estabelecido no Estado-Membro que emitiu o certificado.
5. Em caso de resposta negativa, o Finanzgericht Köln entende que há que determinar se a referida empresa está estabelecida fora do território da Comunidade, caso em que não tem direito, segundo o direito alemão, ao reembolso do IVA pago na compra de combustível na Alemanha, e pergunta ao Tribunal de Justiça qual a interpretação a dar ao conceito de sede da sua actividade económica, inscrito no 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

1 — Língua original: francês.

2 — JO L 331, p. 11; EE 09 F1 p. 116.

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 Comunidade³.

2. As actividades económicas referidas no n.º 1 são todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas [...]»

II — Quadro jurídico

A — Direito comunitário aplicável

1. A Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme⁴ (a seguir «Sexta Directiva»)

6. Nos termos do artigo 4.º, n.ºs 1 e 2, da Sexta Directiva 77/388/CEE:

«1. Por sujeito passivo entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer local, uma das actividades económicas referidas no n.º 2, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade.

7. O artigo 17.º, n.ºs 2 a 4, desta directiva prevê, segundo a versão aplicável no momento dos factos⁵:

«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 imposto sobre o valor acrescentado 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 — JO L 326, p. 40.

4 — JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

5 — Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva 77/388/CEE (JO L 376, p. 1).

3. Os Estados-Membros concederão igualmente a todos os sujeitos passivos a dedução ou o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado 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. O reembolso do imposto sobre o valor acrescentado referido no n.º 3 é efectuado:

- a favor dos sujeitos passivos não estabelecidos no território do país, mas que estejam estabelecidos num outro Estado-Membro, de acordo com as regras de aplicação determinadas pela Directiva 79/1072/CEE [...],

- a favor dos sujeitos passivos não estabelecidos no território da Comunidade, de acordo com as regras de aplicação determinadas pela Directiva 86/560/CEE do Conselho [...]

2. A 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 (a seguir «Oitava Directiva»)

8. O artigo 1.º desta directiva determina:

«Para efeitos do disposto na presente directiva, entende-se por sujeito passivo não estabelecido no território do país o sujeito passivo referido no n.º 1 do artigo 4.º da Directiva 77/388/CEE que, durante o período referido no n.º 1, primeiro parágrafo, primeira e segunda frases, do artigo 7.º, 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, durante esse mesmo período, não tenha efectuado qualquer entrega de bens ou prestações de serviços que se considere ter sido realizada nesse país, com excepção:

- a) Das prestações de serviços de transporte e das prestações acessórias dessas prestações isentas por força do n.º 1, alínea i), do artigo 14.º, do artigo 15.º ou do n.º 1, B), C) e D), do artigo 16.º da Directiva 77/388/CEE [...]

9. Nos termos do artigo 2.º da mesma directiva:

b) Justificar, mediante um certificado emitido pela administração do Estado onde se encontra estabelecido, a sua sujeição ao imposto sobre o valor acrescentado nesse Estado.»

«Cada um dos Estados-Membros reembolsará o sujeito passivo não estabelecido no território do país, mas estabelecido noutra 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 [...]»

11. O artigo 5.º da referida directiva dispõe:

«Para efeitos do disposto na presente directiva, o direito ao reembolso do imposto será determinado nos termos do artigo 17.º da Directiva 77/388/CEE, tal como é aplicado no Estado-Membro que efectua o reembolso [...]»

10. O artigo 3.º da Oitava Directiva dispõe que:

12. O artigo 6.º da Oitava Directiva dispõe:

«Para beneficiar do reembolso, o sujeito passivo referido no artigo 2.º que não tenha efectuado qualquer entrega de bens ou prestação de serviços que se considere ter sido realizada no território do país deve:

«Os Estados-Membros não podem impor aos sujeitos passivos referidos no artigo 2.º, para além das obrigações previstas nos artigos 3.º e 4.º, qualquer outra obrigação que não seja a de prestarem, em casos especiais, as informações necessárias para apreciar o fundamento do pedido de reembolso.»

[...]

13. O artigo 9.º, segundo parágrafo, da Oitava Directiva enuncia:

«Os certificados referidos na alínea b) do artigo 3.º e na alínea a) do artigo 4.º respeitantes à qualidade do sujeito passivo, devem estar em conformidade com o modelo constante do anexo B.»

3. A Décima Terceira Directiva 86/560/CEE do Conselho, de 17 de Novembro de 1986, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado aos sujeitos passivos não estabelecidos no território da Comunidade (a seguir «Décima Terceira Directiva»)

14. Nos termos do artigo 1.º desta directiva:

«Na acepção 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 Directiva 77/388/CEE 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, com excepção:

a) Das prestações de serviço de transporte e das prestações acessórias dessas prestações isentas por força do n.º 1, alínea i) do artigo 14.º, do artigo 15.º ou do n.º 1, B, C e D do artigo 16.º da Directiva 77/388/CEE.»

15. Nos termos do artigo 2.º da Décima Terceira Directiva:

«1. Sem prejuízo do disposto nos artigos 3.º e 4.º, cada Estado-Membro reembolsará os sujeitos passivos não estabelecidos no território da Comunidade, nos termos a seguir indicados, do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido sobre as prestações de serviços ou as entregas de bens móveis que lhe tenham sido efectuadas no território do país por outros, ou que tenha

incidido sobre a importação de bens no país, desde que esses bens e serviços sejam utilizados devido às operações referidas no n.º 3, alíneas a) e b), do artigo 17.º da Directiva 77/388/CEE ou das prestações de serviços referidas no ponto 1, alínea b), do artigo 1.º da presente directiva. [...]»

B — As disposições pertinentes do direito nacional

2. Os Estados-Membros podem sujeitar o reembolso referido no número anterior à concessão pelos Estados terceiros de vantagens comparáveis no domínio dos impostos sobre o volume de negócios.

[...]»

17. Por força das disposições conjugadas do § 18, n.º 9, da Lei de 1993 relativa ao imposto sobre o volume de negócios (Umsatzsteuergesetz 1993, a seguir «UStG») ⁶ e do § 59 do Regulamento de aplicação de 1993, da lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios (Umsatzsteuergesetz-Durchführungsverordnung 1993, a seguir «UStDV») ⁷, 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.

16. O artigo 4.º da mesma directiva dispõe:

«1. Para efeitos do disposto na presente directiva, o direito ao reembolso será determinado nos termos do artigo 17.º da Directiva 77/388/CEE, tal como é aplicado no Estado-Membro que efectua o reembolso.

III — Litígio no processo principal e pedido de decisão prejudicial

18. A empresa de transportes Planzer Luxembourg Sàrl (a seguir «Planzer Luxembourg») tem a sua sede em Frisange

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

6 — BGBl. 1993, I, pp. 565 e segs.

7 — BGBl. 1993, I, pp. 600 e segs.

(Luxemburgo). O seu sócio único é a sociedade Planzer Transport AG, com sede em Dietikon (Suíça).

19. H. Deltgen explora, na sede da Planzer Luxembourg, a sociedade Helvetia House, à qual a Planzer Luxembourg tomou de arrendamento os seus escritórios. Na sua qualidade de representante do seu sócio único, encarregou-se de proceder às diligências necessárias à constituição da Planzer Luxembourg. Os gerentes da Planzer Luxembourg são dois empregados da Planzer Transport AG. Um deles reside na Suíça e o outro em Itália. Treze outras sociedades, entre as quais três filiais de sociedades suíças de transporte, têm a sua sede na morada da Planzer Luxembourg.

20. Em 1997 e em 1998, a Planzer Luxembourg apresentou à Administração Fiscal alemã dois pedidos de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») que tinha pago na Alemanha pela compra de combustível. O primeiro tinha por objecto o montante de 11 004,25 DEM, relativo ao ano de 1996 e o segundo tinha por objecto montante de 16 670,98 DEM, relativo ao ano de 1997. Juntou a cada um desses pedidos um certificado emitido pela Administração Fiscal luxemburguesa em conformidade com o anexo B da Oitava Directiva.

21. Este certificado indica que a Planzer Luxembourg está sujeita a IVA, sob um número de identificação luxemburguês.

22. No entanto, uma vez que a sua central de informações relativas ao estrangeiro a informou de que a Planzer Luxembourg não dispõe de qualquer ligação telefónica na morada indicada no certificado, a Administração Fiscal alemã considerou que a Planzer Luxembourg não tinha demonstrado que a sua sede de direcção estava situada no Luxemburgo e indeferiu os pedidos de reembolso pelo facto de não estarem preenchidos os requisitos necessários para a concessão do reembolso previstos no direito nacional.

23. Com efeito, a legislação alemã optou pela possibilidade prevista no artigo 4.º, n.º 2, da Décima Terceira Directiva e, por força do § 18, n.º 9, da UStG, excluiu do direito ao reembolso relativo ao fornecimento de combustível os sujeitos passivos não estabelecidos no território da Comunidade.

24. A Planzer Luxembourg reclamou dessas decisões. Apresentou um certificado complementar segundo o qual é uma sociedade comercial sujeita aos impostos directos luxemburgueses e invocou argumentos segundo os quais os seus dois gerentes, H. Deltgen, bem como outra pessoa igualmente responsável da sua administração e da sua contabilidade, exercem as suas actividades no Luxemburgo, cinco empregados trabalham a tempo parcial como motoristas na sua sede, dispõe de ligação telefónica como se pode comprovar no seu carimbo; os

camiões com matrícula do Luxemburgo são utilizados para o transporte aéreo; as suas contas são feitas na sua sede no Luxemburgo.

25. Por decisões de 1 de Julho de 1999, a Administração Fiscal alemã, considerando que o local de direcção dos negócios desta está situado na Suíça e não no Luxemburgo, indeferiu estas reclamações.

26. A Planzer Luxembourg recorreu destas decisões de indeferimento.

27. Por decisão de 26 de Outubro de 2001, o Finanzgericht Köln, considerando que o Luxemburgo constitui o ponto de partida principal das operações realizadas pela Planzer Luxembourg em relação à sua sociedade-mãe suíça e que a sede da Planzer Luxembourg se situa neste Estado-Membro, deu provimento ao recurso.

28. Por acórdão de 22 de Maio de 2003, o Bundesfinanzhof, por entender que o Finanzgericht Köln, ao se basear no local da situação da sede estatutária da Planzer Luxembourg, tinha, erradamente, considerado que esta sociedade está estabelecida no Luxemburgo, anulou a decisão e remeteu o processo ao Finanzgericht Köln.

29. Na sua decisão de reenvio, o Finanzgericht Köln sublinha que a questão central neste processo é determinar se a sociedade Planzer Luxembourg está estabelecida fora do território da Comunidade, e neste caso não tem direito, segundo o direito nacional, ao reembolso do IVA pago pela compra de combustível na Alemanha. Segundo este órgão jurisdicional, há que começar por colocar a questão do alcance jurídico dos certificados apresentados pela Planzer Luxembourg em conformidade com o modelo que figura no anexo B da Oitava Directiva. O Finanzgericht Köln admite que esses certificados permitem presumir irrefutavelmente a qualidade de operador sujeito a IVA, mas questiona-se se é igualmente permitido atribuir-lhes efeitos vinculativos ou associá-los a uma presunção inilidível no que se refere ao estabelecimento do operador no Estado-Membro no qual foram emitidos. Supondo que a esta questão se deve responder negativamente, o Finanzgericht Köln 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 onde está estabelecida a sede social da sociedade e onde são tomadas as decisões importantes relativas à sua gestão económica (ou seja, o Luxemburgo) ou o local a partir do qual são exercidas as suas actividades operacionais (isto é, a Suíça).

30. O Finanzgericht Köln decidiu assim 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?

A — Quanto à primeira questão

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?»

IV — Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

31. Foram apresentadas observações escritas pela Planzer Luxembourg, pelos Governos alemão, francês, italiano e luxemburguês, bem como pela Comissão das Comunidades Europeias.

32. A Planzer Luxembourg e o Governo luxemburguês sugerem ao Tribunal de Justiça que responda afirmativamente à primeira questão.

33. A Planzer Luxembourg parte do princípio de que o certificado apresentado tem efeitos vinculativos ou, pelo menos, cria uma presunção inilidível do seu estabelecimento no Estado que emitiu o certificado. O facto de um Estado-Membro pôr em causa o certificado emitido por outro Estado-Membro é contrário ao objectivo da harmonização das disposições jurídicas e de simplificação da circulação de mercadorias na Comunidade.

34. Segundo o Governo luxemburguês, a questão do local do estabelecimento, uma vez que esse local deve ser considerado a sede da actividade económica ou como estabelecimento estável, é secundária na medida em que se trata apenas de um critério entre vários destinado a determinar se um sujeito passivo está ou não estabelecido, na acepção da Oitava Directiva. O certificado previsto no artigo 3.º, alínea b), da Oitava Directiva, tem como finalidade certificar que um sujeito passivo está registado

como tal no Estado-Membro que emite o certificado. Do mesmo modo, é inconcebível que as autoridades de outro Estado-Membro possam legitimamente contestar a situação certificada.

35. A Comissão sustenta uma posição próxima da Planzer Luxembourg e do Governo luxemburguês. Considera que o funcionamento harmonioso do mecanismo de cooperação e de confiança mútua entre as Administrações Fiscais nacionais justifica a obrigação de reconhecimento mútuo dos certificados emitidos pelas autoridades nacionais competentes, tanto mais que uma autoridade que duvidasse da exactidão das afirmações contidas nesse certificado pode recorrer aos instrumentos especiais previstos no Regulamento (CE) n.º 1798/2003 do Conselho (a seguir «Regulamento n.º 1798/2003») ⁸. A Comissão esclarece que esta possibilidade apenas deve ser usada em caso de sérias dúvidas. Assim, se o Estado-Membro solicitado verificar os factos subjacentes ao seu certificado e os confirmar, os outros Estados-Membros aos quais é pedido o reembolso não tem outra possibilidade senão conceder esse reembolso.

36. Em contrapartida, os Governos alemão, italiano e francês consideram que o certifi-

cado apenas prova que, no Estado que o emitiu, o sujeito passivo é considerado, pela Administração, sujeito passivo do IVA, mas não demonstra, de modo nenhum, que ele está aí estabelecido.

37. O Governo francês acrescenta que se o Estado-Membro de reembolso tem dúvidas quanto ao facto de a empresa estar estabelecida no território de outro Estado-Membro, deve poder pôr em causa o certificado emitido pelo Estado-Membro de estabelecimento. No entanto, isso apenas deve ser possível após a utilização, pelo Estado-Membro de reembolso, dos procedimentos de cooperação administrativa ⁹.

B — Quanto à segunda questão

38. A Planzer Luxembourg considera que a sede da actividade económica na acepção do artigo 1.º, ponto 1, da Décima Terceira Directiva é o local onde a sociedade tem a sua sede estatutária. Se o Tribunal de Justiça não adoptar esta tese, a sede da actividade económica deveria então ser considerada o local onde são tomadas as decisões de gestão económica.

8 — 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).

9 — Nas suas observações, o Governo francês cita o Regulamento (CEE) n.º 218/92 do Conselho, de 27 de Janeiro de 1992, relativo à cooperação administrativa no domínio dos impostos indirectos (IVA) (JO L 24, p. 1). Este regulamento foi entretanto revogado pelo regulamento mencionado pela Comissão.

39. O Governo luxemburguês entende que, uma vez que a primeira questão suscita uma resposta afirmativa, não há que responder à segunda questão.

40. Os Governos alemão, francês e italiano consideram que os conceitos de sede da actividade económica e sede estatutária não podem ser confundidos e remete para a jurisprudência do Tribunal de Justiça expandida no contexto do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva IVA¹⁰, segundo a qual os conceitos de sede da actividade económica e de estabelecimento estável utilizados no artigo 1.º, ponto 1, da Décima Terceira Directiva IVA implicam um grau suficiente de permanência, bem como uma estrutura apta, do ponto de vista humano e técnico, a tornar possível, de modo autónomo, o desenvolvimento das actividades em causa.

41. O Governo alemão remete igualmente para o artigo 3.º, n.º 1, do Regulamento (CE) n.º 1346/2000 do Conselho, de 29 de Maio de 2000, relativo aos processos de insolvência¹¹. Segundo esta disposição, presume-se que o centro dos interesses principais das sociedades é, até prova em contrário, o local da respectiva sede estatutária.

10 — Acórdãos de 4 de Julho de 1985, Berkholz/Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt (168/84, Recueil, p. 2251, n.ºs 17 e 18); de 17 de Julho de 1997, ARO Lease (C-190/95, Colect., p. I-4383, n.º 16), e de 20 de Fevereiro de 1997, Commissioners of Customs and Excise (C-260/95, Colect., p. I-1005).

11 — JO L 160, p. 1.

42. O Governo alemão esclarece que no caso concreto apresentado pelo Finanzgericht Köln, a Planzer Luxembourg pode ter a sede estatutária no território da Comunidade, mas não a sede da sua actividade económica. Resulta dos factos tal como apresentados pelo órgão jurisdicional de reenvio que a empresa em questão não exerce qualquer actividade económica no local da sede estatutária no território da Comunidade (Luxemburgo). A sede estatutária foi transferida do território de um país terceiro (Suíça) para o território da Comunidade para contornar a exclusão do reembolso do imposto sobre o valor acrescentado que incide sobre o fornecimento de combustíveis.

43. O Governo alemão propõe assim que se responda que o conceito de sede da actividade económica «implica que a empresa desenvolva uma actividade própria nesse local ou a partir desse local, com um mínimo de meios materiais e humanos».

44. O Governo francês propõe que se responda que o conceito de sede da actividade económica deve «apresentar um grau suficiente de permanência e devem ser realizadas as operações económicas para as quais é pedido o reembolso do IVA pago a montante».

45. O Governo italiano propõe que se responda que o conceito de sede da actividade económica visa o local, eventualmente distinto do domicílio ou da residência habitual, no qual são tomadas as decisões que regulam as operações quotidianas habituais.

46. A Comissão, tendo em conta a resposta que propõe para a primeira questão, considera que não há que responder à segunda questão. A título subsidiário apresenta, contudo, argumentos semelhantes aos dos Governos alemão, francês e italiano e propõe que se responda que «[q]uando uma empresa como a [Planzer Luxembourg], que tem a sua sede estatutária num Estado-Membro e que tem a sua administração, dispõe de escritórios e paga despesas de aquecimento, pode ser contactada por telefone, matriculou camiões utilizados para as suas prestações de serviços e celebrou contratos de trabalho, está registada para efeitos do IVA e dos impostos directos e toma as decisões de gestão económica nesse Estado, essa empresa tem neste último Estado-Membro a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual as suas operações são efectuadas, na acepção do artigo 1.º da Oitava Directiva».

V — Apreciação

A — Quanto à primeira questão

47. Uma vez que o certificado é emitido, nos termos do artigo 3.º, alínea b), da Oitava Directiva, «pela administração do Estado onde [o sujeito passivo] se encontra estabelecido», é forte a presunção segundo a qual o sujeito passivo está de facto estabelecido no Estado que emite o referido certificado.

48. E, no entanto, este certificado prova apenas que o interessado é, segundo a fórmula utilizada no referido certificado, «sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado», mas não que o sujeito passivo está realmente estabelecido no Estado que emitiu o certificado. Com efeito, antes de emitir o referido certificado, a Administração não procede a qualquer verificação quanto a esta realidade. O certificado é, pois, uma condição necessária, mas não suficiente, para poder beneficiar do processo de reembolso do IVA a título da Oitava Directiva.

49. Não se trata aqui, de modo algum, de duvidar da boa fé da Administração que emite o certificado. Esta não pode, evidentemente, proceder a uma verificação aprofundada da realidade do estabelecimento cada vez que lhe é pedido um certificado.

50. Trata-se antes de não excluir totalmente a hipótese de um suspeito passivo, isto é, aquele que exerce uma actividade económica¹², afirmar estar estabelecido no Estado-Membro que lhe seja mais favorável, atendendo, em especial, à diferença das taxas de IVA nos Estados-Membros¹³.

51. Com efeito, após a supressão das fronteiras fiscais em 1 de Janeiro de 1993, uma vez que as empresas podem transportar mercadorias no interior do território comunitário sem terem de cumprir as formalidades ligadas à passagem das fronteiras internas, o combate à fraude fiscal passou a ser um assunto de preocupação primordial¹⁴.

52. Ora, importa sublinhar aqui que, embora a Oitava Directiva vise, nos termos do seu quarto considerando fazer progredir «a liberalização efectiva da circulação das pessoas, dos bens e dos serviços», visa igualmente, nos termos do seu sexto considerando, combater «certas formas de fraude ou de evasão fiscal».

12 — V. *supra* os termos do artigo 4.º da Sexta Directiva que define o conceito de sujeito passivo.

13 — De certo modo, recorrendo à prática do *shopping* do «Estado-Membro de estabelecimento».

14 — V. Papon, M. — «La lutte contre la fraude dans le domaine fiscal», in *La lutte contre la fraude à la TVA dans l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelas, 1996, p. 203.

53. A Oitava Directiva prevê, assim, explicitamente no seu artigo 6.º que o sujeito passivo pode ser obrigado a «prestar, em casos especiais, as informações necessárias para apreciar o fundamento do pedido de reembolso».

54. O Governo francês e a Comissão consideraram que, em caso de dúvida, o Estado-Membro de reembolso deve obrigatoriamente aplicar os procedimentos de troca de informações previstos no Regulamento n.º 1798/2003 relativo à cooperação administrativa no domínio do imposto sobre o valor acrescentado. Diferentemente do Governo francês, a Comissão considera mesmo que as informações obtidas por esta cooperação se impõem ao Estado-Membro do reembolso.

55. Os outros Governos que intervieram, a saber, os Governos alemão, italiano e luxemburguês, não evocam esta cooperação, o que permite supor que não lhe conferem carácter obrigatório, independentemente do valor que atribuem ao certificado em causa.

56. O Regulamento n.º 1798/2003 tem por objectivo o combate à fraude. Observa, nos seus dois primeiros considerandos, que a prática da fraude e da evasão fiscais para além das fronteiras dos Estados-Membros origina perdas orçamentais e é contrária ao princípio da justiça fiscal. Esta prática,

susceptível de provocar distorções nos movimentos de capitais e nas condições de concorrência, afecta, por conseguinte, o funcionamento do mercado interno. O combate à fraude ao imposto sobre o valor acrescentado exige, assim, uma estreita colaboração entre as autoridades administrativas encarregadas, em cada um dos Estados-Membros, da execução das disposições aprovadas neste domínio.

57. Assim, o Regulamento n.º 1798/2003 visa, nos termos do seu terceiro considerando, «a criação de um sistema comum de intercâmbio de informações entre os Estados-Membros segundo o qual as autoridades administrativas dos Estados-Membros devem prestar-se assistência mútua e colaborar com a Comissão por forma a assegurar a boa aplicação do IVA sobre fornecimentos de bens e prestações de serviços, aquisições intracomunitárias e importações de mercadorias»¹⁵.

58. Ora, «prestar-se assistência mútua» pressupõe a obrigação de responder a um pedido de informação, e não a obrigação de perguntar no caso de dúvida, nem, *a fortiori*, ficar vinculado à resposta obtida. A coope-

ração administrativa em matéria de fiscalidade tem sido, de resto, ao longo de muitos anos, pouco eficiente¹⁶.

59. A obrigação de um Estado-Membro ficar limitado à informação obtida, sem qualquer outra possibilidade de verificação, quando o Estado-Membro que emite o certificado não pode evidentemente, perante cada pedido, proceder a verificações sistemáticas e aprofundadas da realidade do estabelecimento do sujeito passivo do IVA no seu território, seria mesmo contrária ao objectivo do combate à fraude.

60. Propõe-se, portanto, que à primeira questão se responda que o certificado de operador conforme com o modelo que consta do anexo B da Oitava Directiva não constitui uma presunção inilidível do estabelecimento da empresa no Estado-Membro que emite o certificado.

B — Quanto à segunda questão

61. A título preliminar, é de referir que, embora nem o direito comunitário das

15 — V., para um estudo mais em detalhe do sistema de troca de informações, designadamente: Terra, Ben J. M., e Watte Peter, J. — *European Tax Law*, 4.ª edição, Deventer, 2005, pp. 708 e segs.; Gormley, Laurence W. — *EU Taxation Law*, Richmond, 2005, pp. 11 e segs., e Aronowitz, A. A., Laagland, D. C. G., e Paulides, G. — *Value-added Tax Fraud in the European Union*, Kugler publications, Amesterdão/Nova lorque, 1996, pp. 19 e segs.

16 — V. Communier, J.-M. — *Droit fiscal communautaire*, Bruylant, Bruxelles, 2001, p. 186.

sociedades¹⁷ nem o direito comunitário fiscal tenham definido o conceito de sede social¹⁸, existe uma diferença entre os conceitos de sede social em direito das sociedades e em direito fiscal. Com efeito, a sede social pode ser definida diferentemente em direito fiscal. As legislações nacionais determinam o conceito de sede social no

direito das sociedades¹⁹. Pode igualmente observar-se que, paralelamente à evolução da jurisprudência do Tribunal de Justiça²⁰, podem encontrar-se em determinados direitos nacionais disposições muito mais precisas relativas ao conceito de sede social em direito das sociedades²¹.

62. A *ratio legis* da diferença do conceito de sede social em direito fiscal constitui uma preocupação ainda maior de combate à

17 — V. Menjuq, M. — «La notion de siège social: une unité introuvable en droit international et en droit communautaire», *Droit et actualité*, Études offertes à J. Béguin, Paris, 2005, p. 499. Refira-se simplesmente que, em direito comunitário, existe uma definição de sede social no âmbito do processo judicial. No entanto, esta definição não diz respeito ao direito fiscal. Com efeito, no âmbito dos processos judiciais, o artigo 60.º, n.º 1, do regulamento comunitário relativo à competência judiciária, ao reconhecimento e à execução de decisões em matéria civil e comercial, de 22 de Dezembro de 2000 [Regulamento (CE) n.º 44/2001 do Conselho, de 22 de Dezembro de 2000, JO L 12, p. 1], prevê uma definição específica do domicílio das pessoas colectivas: «Para efeitos do presente regulamento, as sociedades e as pessoas colectivas estão domiciliadas no local onde se situa: a) a sua sede estatutária; b) a sua administração central; ou c) o seu estabelecimento principal».

18 — No que se refere às legislações nacionais, pode ser indicado, por exemplo, que no direito fiscal alemão, nos termos do § 1, n.º 1 da Lei sobre a tributação das sociedades (Körperschaftsteuergesetz), existem dois conceitos para estabelecer a obrigação fiscal das sociedades. Um é a sede («Sitz»), determinada, designadamente, pelo estatuto da sociedade (§ 11 do Código fiscal «Abgabenordnung»). O outro é o «local da gestão económica» («Ort der Geschäftsleitung») tal como definido no § 10 do Código fiscal; é definido enquanto local da gestão principal da empresa («Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung»), ou seja o local de tomada de decisões de significativa importância (BFH-Urteil vom 16.12.1998 (I R 138/97) BStBl. 1999 II p. 437). O direito fiscal francês adopta uma fórmula bastante pragmática: «O imposto sobre as sociedades é fixado no local do estabelecimento principal da pessoa colectiva. Contudo, a administração pode designar como local de tributação o local onde é assegurada a direcção efectiva da sociedade, ou seja, a sua sede social» (artigo 218 A, n.º 1, do Code général des impôts). No Reino Unido, a tributação das sociedades assenta em dois critérios: constituição da sociedade e local principal de gestão e de controlo («place of central management and control») (Case Law).

19 — A título de exemplo, em direito alemão das sociedades, em conformidade com o § 5 da Lei das sociedades por acções (Aktiengesetz) e no § 4a da Lei das sociedades de responsabilidade limitada (GmbHG), a sede social é definida como sendo a sede estatutária da empresa. Os n.ºs 2 destes dois §§ indicam que o estatuto da sociedade fixa, em geral, a sede, quer no local da direcção quer no local da administração da sociedade, quer num dos locais de actividade da empresa. O direito francês das sociedades não define o conceito de sede social e emprega indiferentemente as expressões «sede estatutária» (Code de commerce, artigo L 210-3, parágrafo segundo; Code civil, artigo 1837), «sede social» (por exemplo, Code de commerce, artigo L 210-3, artigos L 221-14, L 225-23, L 225-103 e Code civil, artigo 1835), «local da sede social» (decreto n.º 67-236, de 23 de Março de 1967, artigos 59.º, 123.º e 130.º) ou ainda «sede da sociedade» (decreto de 23 de Março de 1967, artigos 3.º, 206-6, 219, 231 e 295). No Reino Unido, o direito das sociedades entende por «sede estatutária» o «registered office». Em conformidade com a Section 9, (2), da Lei sobre as sociedades («Companies Act 2006»), o estatuto da sociedade deve fixar o domicílio, quer em Inglaterra e no País de Gales, quer na Escócia, quer na Irlanda do Norte. O domicílio pode ser fixado livremente.

20 — Acórdão do Tribunal de Justiça de 5 de Novembro de 2002, Überseering (C-208/00, Colect., p. I-9919, n.º 82), o Tribunal de Justiça declarou neste processo que a recusa, por parte de um Estado-Membro, de reconhecer a capacidade jurídica de uma sociedade constituída em conformidade com o direito de outro Estado-Membro no qual tem a sua sede estatutária com o fundamento, nomeadamente, de que a sociedade transferiu a sua sede efectiva para o seu território na sequência da aquisição da totalidade das quotas sociais por cidadãos deste Estado-Membro que aí residem, com a conseqüente impossibilidade de a sociedade recorrer aos tribunais no Estado-Membro de acolhimento para defender os seus direitos resultantes de um contrato, salvo se se reconstituir segundo o direito deste Estado de acolhimento, constitui uma restrição à liberdade de estabelecimento incompatível, em princípio, com os artigos 43.º CE e 48.º CE.

21 — A título de exemplo, a nova Lei eslovena sobre as sociedades comerciais (Zakon o gospodarskih družbah, ZGD-1, UL RS 42/2006) dispõe no seu artigo 30.º que «a sede social da sociedade pode ser fixada ou no local da sua actividade, ou no local da gestão principal dos negócios desta sociedade, ou no local da actuação da administração da sociedade».

fraude e à evasão fiscais. Este objectivo é, assim, visado pelo terceiro considerando da Décima Terceira Directiva. O combate à fraude é, com efeito, um objectivo primordial, quer a nível comunitário quer a nível dos Estados-Membros²². O Tribunal de Justiça declarou, aliás, que «a luta contra a fraude, a evasão fiscal e os eventuais abusos é um objectivo reconhecido e encorajado pela Sexta Directiva»²³.

63. Observe-se, seguidamente, que a expressão «actividade económica», tal como sustenta a Comissão, não pode deixar de pressupor uma actividade efectiva. De resto, o Tribunal de Justiça referiu, num acórdão de 20 de Fevereiro de 1997²⁴, que, «como sublinhou o advogado-geral nos n.ºs 32 a 34 das suas conclusões [25] a tomada em conta da realidade económica constitui um critério fundamental para a aplicação do sistema comum do IVA».

22 — Assim, o direito fiscal de determinados Estados-Membros, mesmo quando o direito das sociedades desses Estados é suficientemente liberal para admitir a constituição de sociedades «caixas de correio» («Briefkastengesellschaft» em alemão, «Družba poštni nabiralnik» em esloveno), procura evitar que tais sociedades possam servir como meio para contornar a obrigação legal de pagar impostos como o IVA.

23 — Acórdão de 21 de Fevereiro de 2006, Halifax (C-255/02, Colect., p. I-1609, n.º 71). V., também, no âmbito do direito comunitário das sociedades, acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de Setembro de 2006, Cadbury Schweppes/Commissioners of Inland Revenue (C-196/04, Colect., p. I-7995, n.º 51): «[...] uma medida nacional que restrinja a liberdade de estabelecimento pode ser justificada quando vise especificamente os expedientes puramente artificiais cuja finalidade é fugir à alçada da legislação do Estado-Membro em causa».

24 — Acórdão DFDS (C-260/95, Colect., p. I-1005, n.º 23).

25 — Conclusões do advogado-geral A. La Pergola apresentadas em 16 de Janeiro de 1997 (C-260/95, Colect., p. I-1005, n.º 32): «o sistema do IVA deve ser aplicado com a maior adequação possível à realidade económica».

64. O mais frequente é a sede da actividade económica coincidir com a sede social. Assim, nas suas conclusões apresentadas em 6 de Junho de 1985 o advogado-geral F. Mancini indica que: «[o] conceito de «sede da actividade económica» [...] deve ser entendido em sentido técnico, isto é, refere-se à sede social, tal como é indicado no acto constitutivo da sociedade proprietária da empresa prestadora»²⁶. No entanto, a verificação desta realidade pode ser necessária, a fim de evitar construções artificiais destinadas a contornar as regras do regime comunitário do IVA.

65. O Tribunal de Justiça, no âmbito do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva, facultou, como sublinharam vários dos intervenientes, precisões úteis sobre o conceito de sede da actividade económica. Ora, o conceito de sede da actividade económica, usado nos artigos 1.º da Oitava Directiva e 1.º, ponto 1, da Décima Terceira Directiva tem o mesmo sentido do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva, tendo as Oitava e Décima Terceira Directivas por objecto resolver a problemática do reembolso do IVA previsto no artigo 17.º da Sexta Directiva.

66. O acórdão Berkholz declarou, assim, que o local onde o operador estabeleceu a sede da sua actividade económica constitui um

26 — Conclusões de 6 de Junho de 1985, Berkholz/Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt (168/84, Recueil, p. 2252, n.º 2).

ponto de ligação prioritário e que a ligação de uma prestação de serviços a um estabelecimento diferente da sede só é tido em conta se «este estabelecimento apresentar uma estrutura mínima, pela reunião permanente de meios humanos e técnicos necessários para prestações de serviços determinados»²⁷.

67. O acórdão ARO Lease, já referido, indicou igualmente que, para que um estabelecimento possa utilmente ser considerado, em derrogação do critério prioritário da sede, como o local das prestações de serviços de um sujeito passivo «deve apresentar 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»²⁸.

68. Por outro lado, se devemos fazer referência, quanto à definição do conceito de sede da actividade económica na acepção do artigo 1.º, ponto 1, da Décima Terceira Directiva, ao contributo do Tribunal de Justiça no âmbito do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva, é igualmente útil atender, como nos é sugerido pelo Governo alemão, ao seu contributo no âmbito do Regulamento n.º 1346/2000 relativo aos processos de insolvência.

69. O artigo 3.º, n.º 1, deste regulamento dispõe que «[o]s órgãos jurisdicionais do Estado-Membro em cujo território está situado o centro dos interesses principais do devedor são competentes para abrir o processo de insolvência. Presume-se, até prova em contrário, que o centro dos interesses principais das sociedades e pessoas colectivas é o local da respectiva sede estatutária». Este regulamento não exclui, portanto, a hipótese de a sede estatutária e o centro da actividade económica serem diferentes.

70. Esta disposição foi objecto de uma primeira interpretação pelo Tribunal de Justiça. A propósito de um processo em que o devedor é uma filial cuja sede estatutária é diferente da sede da sua sociedade-mãe, o Tribunal de Justiça declarou que a presunção segundo a qual o centro dos interesses principais dessa filial está situado no Estado-Membro onde se encontra a sua sede estatutária pode ser afastada no caso de uma sociedade não exercer qualquer actividade no território do Estado-Membro onde está situada a sua sede social. O Tribunal de Justiça precisou, contudo, que, quando uma sociedade exerce a sua actividade no território do Estado-Membro onde está situada a respectiva sede social, o facto de as suas opções económicas serem ou poderem ser controladas por uma sociedade-mãe estabelecida noutro Estado-Membro não é suficiente para afastar a presunção prevista no Regulamento n.º 1346/2000²⁹.

27 — Acórdão Berkholz, já referido, n.ºs 17 e 18.

28 — Acórdão ARO Lease, C-190/95, já referido.

29 — Acórdão do Tribunal de Justiça de 2 de Maio de 2006, Eurofood IFSC Ltd. (C-341/04, Colect., p. I-3813).

71. Assim, o conceito de sede da actividade económica visa, *a priori*, a sede social. Contudo, nas actividades transnacionais, a sede social pode ser escolhida artificialmente, designadamente por razões fiscais, e não apresentar elementos de conexão suficientemente reais com o local do exercício efectivo da actividade económica. Em caso de dúvida, uma apreciação, *in concreto* deve verificar se existe um conjunto de factos que demonstre a realidade da actividade económica.

72. Propõe-se, portanto, que à segunda questão se responda que o conceito de sede da actividade económica, na acepção do artigo 1.º, ponto 1, da Décima Terceira Directiva, visa o local onde é realmente exercida a actividade económica da empresa, que se identifica pela reunião de meios humanos e técnicos suficientes para efectuar essa actividade de modo autónomo. Esse local é, até prova em contrário, o da sede social.

73. A título subsidiário, pode acrescentar-se que a segunda questão, tal como foi redigida pelo Finanzgericht Köln, está formulada de modo abstracto e não se ajusta, de modo nenhum, ao caso da empresa que deu origem às questões prejudiciais. O Governo alemão e a Comissão quiseram, contudo, pronunciar-se sobre a localização dessa empresa. Seguindo o mesmo raciocínio, chegam todavia à conclusão contrária, considerando o primeiro que a sede social e a sede da actividade económica da empresa em questão são diferentes, enquanto a Comissão considera que são idênticas.

74. Insista-se simplesmente no facto de que, atendendo à presunção ilidível de identidade entre a sede da actividade económica e a sede social, se não se conseguir demonstrar que a actividade económica é exercida noutra local, há que concluir pela sua identidade. Por outras palavras, a dúvida deve beneficiar a solução da identidade das sedes.

VI — Conclusão

75. Atentas as considerações que precedem, propõe-se ao Tribunal de Justiça que responda do seguinte modo às questões submetidas pelo Finanzgericht Köln:

«1. O certificado que atesta a qualidade de sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado conforme com o modelo que figura no 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, não constitui uma presunção inilidível do estabelecimento da empresa no Estado-Membro que emite o certificado.

2. O conceito de sede da actividade económica, na acepção 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, visa o local onde é realmente exercida a actividade económica da empresa, que se identifica pela reunião de meios humanos e técnicos suficientes para efectuar essa actividade de modo autónomo. Esse local é, até prova em contrário, o da sede social.»