



**DISCUSSÃO DO CONCEITO RELEVANTE DE
ESTABELECIMENTO ESTÁVEL
PARA EFEITOS DE IVA**

ANA RITA GARCIA DA COSTA

Dissertação apresentada no Instituto Superior de
Gestão para obtenção do Grau de Mestre em
Gestão Fiscal

Orientador: Prof. Doutor Miguel Varela

Coorientador: Dr. António Nunes dos Reis

LISBOA

2015

Resumo

Esta dissertação tem como objetivo analisar a temática em torno do estabelecimento estável em sede de IVA para conseguir perceber se o conceito existente atualmente responde às realidades do comércio internacional. Se assim for, este conceito deverá ter aplicação generalizada e interessa então saber se o mesmo é objetivo e de fácil aplicação prática e, caso seja necessário, em que medida pode ser alterado.

Para tal, optámos por efetuar um estudo de caso, na sua vertente descritiva, recorrendo basicamente à pesquisa documental. O nosso estudo começa com uma abordagem à génese do conceito e à sua relevância no âmbito dos impostos. De seguida, exploramos a sua importância e tributação em sede de IVA e terminamos com uma análise à adaptabilidade do conceito aos tipos de transações realizadas entre os diferentes intervenientes no comércio de âmbito internacional.

Neste sentido, concluímos que o conceito de estabelecimento estável em sede de IVA deve ser reajustado para que a sua interpretação não levante dúvidas e para que possa acomodar o surgimento de novos tipos de estabelecimentos estáveis que derivam sobretudo do comércio eletrónico. Só assim se reduz o risco de este conceito perder a sua validade.

Palavras-chave: Estabelecimento estável, IVA, TJUE, Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, MCOCDE.

Código JEL: H250 – Impostos sobre Negócios e Subsídios, incluindo vendas e IVA;
H210 – Fiscalidade e Subsídios: eficiência e otimização da tributação.

Abstract

The purpose of this thesis is to analyze the fixed establishment in VAT in order to understand if the concept is currently adapted to the international trade environment. If this is true, this concept should be applicable in various situations and this leads us to the questions of whether the concept is objective and of easy application. We also need to know in what extent this concept can be changed.

To this end, we have chosen to make a case study approach in its descriptive aspect, using basically the documentary research. Our study begins with an overview of the genesis of the concept and its relevance in the context of taxes. Then we explore its importance and taxation in VAT and finish with an analysis of the adaptability of the concept to the types of transactions established between the different players in the international trade.

In this sense, we have concluded that the concept of fixed establishment in VAT should be adjusted so that its interpretation does not raise doubts and so that it can accommodate new types of fixed establishments that derive mainly from e-commerce. Only this can reduce the risk of this concept to lose its validity.

Keywords: Fixed Establishment, VAT, CJEU, Council Implementing Regulation (EU) n.º 282/2011, Model Tax Convention on Income and on Capital (OECD).

JEL Code: H250 – Business Taxes and Subsidies including Sales and value-added (VAT);
H210 – Taxation and Subsidies: Efficiency; Optimal Taxation.

Agradecimentos

Ao Doutor António Nunes dos Reis agradeço a orientação, disponibilidade, sugestões e comentários construtivos. Agradeço também as suas palavras de encorajamento, que foram fonte de motivação ao longo da elaboração desta dissertação.

Ao Doutor Miguel Varela agradeço o apoio e disponibilidade demonstrados.

“No one can maintain that the VAT is an ideal tax. There is no such animal.”

Alain A. Tait

Simbologia e abreviaturas

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

B2B – *Business to business* – serviços prestados a sujeitos passivos

B2C – *Business to consumer* – serviços prestados a não sujeitos passivos

CCTF – Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal

CE – Comunidade Europeia

CEE – Comunidade Económica Europeia

CEF – Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros da AT

CDT – Convenção(ões) sobre Dupla Tributação

Cfr. – Confirmar, conforme, confrontar

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Coord. – Coordenador

DGCI – Direção-Geral de Contribuições e Impostos

Diretiva IVA – Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro, com as posteriores alterações

DTI – Direito Tributário Internacional

DL – Decreto-Lei

DSIVA – Direção de Serviços do IVA

ECOFIN – Conselho de Ministros para os assuntos económicos e financeiros da UE

Ed. – Edição

EM – Estado Membro ou Estados Membros da UE

EUA – Estados Unidos da América

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

JO – Jornal Oficial das Comunidades

MCEUA – Modelo de Convenção de impostos sobre o rendimento dos EUA

MCOCDE – Modelo de Convenção Fiscal sobre o rendimento e o património da OCDE

MCONU – Modelo de Convenção sobre dupla tributação entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento da ONU

n. d. – Sem data (*no date*)

n.º(s) – Número ou números

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OMC – Organização Mundial do Comércio

ONU – Organização das Nações Unidas

Primeira Diretiva – Diretiva n.º 67/227/CEE de 11 de abril

p. – Página

pp. – Páginas

p. ex. – Por exemplo

Regulamento 282/2011 – Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho de 15 de março, com as posteriores alterações

RITI – Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias

Segunda Diretiva – Diretiva n.º 67/228/CEE de 11 de abril

Sexta Diretiva – Diretiva n.º 77/388/CE do Conselho de 17 de maio, com as posteriores alterações

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TCAS – Tribunal Central Administrativo Sul

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

UE – União Europeia

VIÉS – Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA

Índice geral

Resumo.....	ii
Abstract	iii
Agradecimentos	iv
Epígrafe	v
Simbologia e abreviaturas	vi
Índice geral.....	viii
Índice de figuras	x
Índice de quadros.....	xi
Introdução.....	12
1. Revisão da literatura.....	14
2. Métodos e materiais	16
3. O conceito de estabelecimento estável: sua gênese, evolução e importância no contexto dos impostos	18
4. A importância do conceito de estabelecimento estável em sede de IVA.....	24
4.1 Nas regras de tributação: origem vs destino	25
4.2 Nas transmissões de bens.....	28
4.3 Na prestação de serviços.....	31
4.4 Nas operações intracomunitárias.....	37
5. O conceito de estabelecimento estável no processo de harmonização fiscal europeia em IVA (sistema comum do IVA)	39
5.1 A Diretiva do IVA.....	40
5.2 O Pacote IVA	45
5.3 A Jurisprudência do TJUE.....	47
5.4 O Regulamento de Execução n.º 282/2011.....	55
5.5 A lei nos diferentes Estados-Membros da UE	62
6. O conceito de estabelecimento estável em IVA na lei portuguesa.....	66
6.1 O Código do IVA	66
6.2 A aplicação do Regulamento de Execução n.º 282/2011 e a Diretiva do IVA.....	69
6.3 A Jurisprudência nacional.....	72
6.4 Código do IVA VS Código do IRC.....	74
7. Aplicação prática do conceito de estabelecimento estável em IVA	76
7.1 O surgimento de novos tipos de estabelecimentos estáveis.....	77
7.2 Dificuldades na identificação dos estabelecimentos estáveis	79
7.3 A necessidade de alteração/criação de novas regras de tributação.....	80

8. Resultados: estabelecimento estável em IVA – é possível a existência de um conceito único e de aplicação geral?	82
Conclusão	84
Bibliografia.....	86
Artigos, Dissertações e Livros	86
Legislação	88
Modelos de Convenção sobre dupla tributação	90
Webgrafia.....	90

Índice de figuras

Figura 1 – Regras para determinar o estabelecimento estável do destinatário ao qual o serviço é prestado (Fonte: Gamito, Belim & Chambel, 2011, p. 95)	60
--	----

Índice de quadros

Quadro 1 – Artigo 6.º, n.ºs 4 e 5 do CIVA (Fonte: elaboração própria).....	30
Quadro 2 – Artigo 6.º, n.ºs 9, 10 e 11 do CIVA – aplicação “ <i>a contrario</i> ” (Fonte: elaboração própria).....	36
Quadro 3 – Acórdãos do TJUE sobre estabelecimento estável (Fonte: Feria & Carvalho, 2013, p. 204)	48
Quadro 4 – Evolução do conceito de estabelecimento estável em IVA do TJUE (Fonte: elaboração própria)	54
Quadro 5 – Outros Acórdãos do TJUE sobre estabelecimento estável (Fonte: elaboração própria).....	55

Introdução

O papel do estabelecimento estável no âmbito da fiscalidade internacional já não releva apenas em sede de impostos diretos. No que concerne aos impostos indiretos, como é o caso do Imposto sobre o Valor Acrescentado (adiante designado por IVA), a discussão em torno do conceito de estabelecimento estável tem ganho destaque, sobretudo pela magnitude do comércio internacional, com as empresas a estabelecerem-se em vários países, nas mais variadas formas. No seio da União Europeia (doravante designada por UE), esta discussão assume uma importância acrescida, quer pela liberdade de estabelecimento que se verifica entre os diferentes Estados-Membros (adiante designados por EM), quer pelas últimas alterações às regras de localização das prestações de serviços em sede de IVA.

Desta forma, uma análise mais profunda do tema do estabelecimento estável em IVA revela-se interessante, quer pela sua atualidade, quer por este ser um tema de alguma complexidade que não tem sido explorado na mesma medida e amplitude das análises efetuadas ao nível dos impostos diretos.

Sendo o estabelecimento estável um elemento de conexão que possibilita localizar e, por conseguinte, taxar as operações tributáveis em IVA num determinado EM, o seu conceito deveria ser objetivo, adaptado à realidade do comércio transfronteiriço e de fácil aplicação prática. Nesse sentido, importa aferir se esse conceito reúne estes requisitos e em que medida o mesmo acompanha a evolução registada no comércio internacional, em que o comércio eletrónico tem vindo a ganhar terreno ao comércio dito tradicional. Face a estes desenvolvimentos, importa também perceber se o conceito de estabelecimento estável em IVA se pode facilmente reajustar a novas realidades, para, assim, continuar a realizar com eficácia a função que lhe está atribuída.

Outra questão importante respeita à possibilidade do conceito de estabelecimento estável em IVA ser de tal modo abrangente que permita acomodar quer a diversidade de estabelecimentos existentes quer os novos tipos de estabelecimentos que podem vir a surgir, evitando-se, deste modo, a existência de mais do que um conceito.

Assim, para responder às questões antes referenciadas, pretendemos efetuar neste trabalho um estudo detalhado e, ao mesmo tempo, abrangente da temática do estabelecimento estável em IVA.

Deste modo, após apresentarmos um pequeno enquadramento de alguma literatura essencial ao nosso tema e expormos qual a metodologia utilizada para a elaboração deste trabalho, começamos, no terceiro capítulo, por analisar a génese do conceito de

estabelecimento estável, tentando explicar a importância que o mesmo tem para os impostos em geral.

No capítulo seguinte, tendo em atenção o IVA, exploramos a relevância que o conceito de estabelecimento estável tem para este imposto, quer no que respeita às regras de tributação (princípio da origem ou do destino), quer no que concerne às operações tributáveis em sede de IVA (transmissões de bens, prestações de serviços e operações intracomunitárias).

O capítulo cinco é dedicado ao estudo do conceito de estabelecimento estável em IVA no seio da UE. Analisamos os diplomas comunitários em que o conceito é abordado e também a diversa jurisprudência emitida pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (doravante designado por TJUE).

No capítulo seis, fazemos a mesma abordagem que no capítulo anterior, mas em termos de legislação e jurisprudência interna.

Depois de examinada a tributação do estabelecimento estável em IVA, procuramos perceber, no capítulo sete, em que medida o conceito definido em sede deste imposto se aplica na prática e se é necessária a sua alteração.

No capítulo oito, a nossa análise recai sobre a possibilidade de existir um conceito de estabelecimento estável em IVA que seja de aplicação geral.

Por último, apresentamos uma síntese das conclusões que retiramos do estudo realizado.

1. Revisão da literatura

A discussão em torno do conceito de estabelecimento estável é, conforme defende Abreu (2012, p. 27), “extraordinariamente ampla. No âmbito da tributação internacional, o estabelecimento estável é um dos institutos jurídicos mais complexos e esta complexidade resulta tanto do seu próprio conceito como da sua tributação.”

A importância deste conceito, associada ao princípio da neutralidade fiscal, reside sobretudo no facto de ser “um dos elementos de conexão fundamentais, de cuja existência e verificação vai depender o exercício do poder de tributar do Estado da respetiva instalação” (Cardona, 1995, p. 248).

O conceito de estabelecimento estável é autónomo e, como refere Guimarães (2000, p. 160), “não se confunde com o conceito de empresa, sociedade, comerciante, residência ou qualquer outro. É um conceito próprio que se estrutura em torno de um certo número de condições que variam de modelo para modelo e de acordo com o conceito empregue pelos países na sua legislação interna e nas negociações internacionais.”

No entanto, há autores, como Pereira (2007, p. 113), que argumentam que, “no IVA, pelo contrário, e fora os casos em que as Diretivas o preveem, a autonomização do estabelecimento estável é um instrumento a evitar”.

Em termos do IVA em vigor na UE, a abordagem ao conceito de estabelecimento estável é relativamente recente, dado o papel que este passou a ocupar no sistema comum do IVA a partir do ano de 2010, nomeadamente na localização das prestações de serviços e consequentemente na sua tributação. De facto, “no passado, este conceito não foi objeto de uma análise comparável à efetuada em matéria de impostos sobre o rendimento, talvez por alguma desnecessidade prática em função das anteriores regras de localização das operações” (Arnaldo, 2011, p.17).

Tal como preconizam Palma e Laires (2011, p. 69), “para efeitos de uma correta aplicação das regras de localização das prestações de serviços, assume particular relevância a exata definição de certos conceitos, nomeadamente os associados à definição do local da prestação, como o de... estabelecimento estável”.

A definição de estabelecimento estável em IVA, emitida no seio da UE e obrigatoriamente aplicável em todos os EM, data de 2011 e “ainda que apresente alguns pontos de contacto com o conceito perfilhado pela OCDE quanto ao imposto sobre o rendimento, o conceito consagrado para efeitos de IVA apresenta algumas particularidades cujo âmbito de aplicação ainda se discute” (Reis, 2014, p. 228). Naturalmente, esta definição contém também

elementos resultantes da jurisprudência emitida pelo TJUE, entidade que até então mais se pronunciou sobre este conceito.

Desta definição “resulta que o critério determinante para efeitos da presença de um estabelecimento estável em sede de IVA é a circunstância de uma entidade com sede num determinado EM dispor num outro EM de uma estrutura (diretamente ou por intermédio de uma entidade terceira que atua como seu mero auxiliar) dotada de meios humanos e técnicos adequada para prestar e receber os serviços, de forma autónoma, e com um grau suficiente de permanência” (Feria & Carvalho, 2013, pp. 203-204).

Contudo, são apontadas falhas ao conceito. Merkx (2012) defende que ao conceito falta clareza e Lejeune, Cortvriend e Accorsi (2011) referem que com esta definição continuam por responder algumas questões como a de perceber se um estabelecimento com apenas um colaborador pode ser qualificado como estabelecimento estável.

Arnaldo (2011) refere ainda que este conceito coloca do lado do prestador dos serviços o ónus da determinação da localização dos serviços e que este processo é demasiadamente oneroso.

Embora não especificamente dirigida ao conceito de estabelecimento estável em IVA, transcrevemos aqui a posição defendida por Rui Duarte Morais no prefácio ao livro de Abreu (2012), pois ela espelha as debilidades apontadas a este conceito relativamente à sua inadaptabilidade aos desenvolvimentos do comércio internacional resultantes do comércio eletrónico. Este autor descreve que o “referencial físico – tal como tantos outros em que assenta a repartição internacional do direito à tributação – encontra-se profundamente “degradado” pela facilidade com que, hoje em dia, graças às modernas tecnologias de informação, aos meios de comunicação e de transporte, é possível ter uma presença empresarial significativa em outro Estado, que não o de residência, desacompanhada da “presença física” que antes se impunha como imprescindível” (Abreu, 2012, p.16).

Assim, verifica-se a necessidade de adaptação do conceito de estabelecimento estável pois, conforme a opinião de Teixeira (n. d., p. 20), “o comércio eletrónico, caracterizado por uma realidade virtual e incorpórea, coloca dificuldades de articulação com os conceitos... que implicam a existência de uma realidade física”.

2. Métodos e materiais

O tipo de estudo seguido na nossa investigação, uma vez que se pretende uma análise detalhada e intensiva da problemática do estabelecimento estável em IVA, foi o estudo de caso, de tipo descritivo.

O estudo de caso, como método de investigação científica, tem vindo a ser utilizado num número cada vez maior de análises, também no âmbito das ciências sociais. Uma vez que, com o estudo de caso, o que se pretende é a compreensão de determinada realidade, nas diversas vertentes que a podem afetar, este método é relevante como estratégia de investigação. Conforme referem Araújo, Pinto, Lopes, Nogueira e Pinto R. (2008, p. 4), “o estudo de caso trata-se de uma abordagem metodológica de investigação especialmente adequada quando procuramos compreender, explorar ou descrever acontecimentos e contextos complexos, nos quais estão simultaneamente envolvidos diversos fatores”. Estes autores (2008, p. 4) referem também, citando Ponte (2006), que o estudo de caso “é uma investigação que se assume como particularística, isto é, que se debruça deliberadamente sobre uma situação específica que se supõe ser única ou especial, pelo menos em certos aspetos, procurando descobrir a que há nela de mais essencial e característico e, desse modo, contribuir para a compreensão global de um certo fenómeno de interesse.”

A escolha do tipo descritivo resulta da necessidade de responder à questão de “como?” é tratado o conceito de estabelecimento estável em IVA, questão essa que será melhor respondida se se perceber com detalhe o contexto em que se insere toda esta temática. Tal como defende Robert Yin¹, o contexto em que se insere determinado fenómeno ou acontecimento ganha especial importância nos estudos descritivos, devendo o estudo de caso estudar um fenómeno atual dentro do seu contexto real.

Relativamente às hipóteses e variáveis de investigação, podemos dizer que não é obrigatório que as mesmas estejam formuladas ou exatamente definidas, pois como bem argumentam Meirinhos e Osório (2010, p. 50), “as questões a investigar não se estabelecem mediante a operacionalização de variáveis mas são, antes, formuladas com o objetivo de estudar fenómenos com toda a sua complexidade em contexto natural.”

O método de estudo de caso utilizado baseia-se na abordagem de natureza qualitativa recorrendo à pesquisa documental, em que é feita uma análise secundária de dados da qual, por vezes, resultou a elaboração de quadros explicativos.

Sendo esta uma investigação qualitativa, a informação recolhida pode ser também classificada como de natureza qualitativa. Neste aspeto, concordamos com Bogdan e Bilken

¹ Ver Meirinhos e Osório, 2010, p. 53.

(1994)², quando descrevem que os dados recolhidos no âmbito de uma investigação qualitativa são também dados qualitativos, o que significa, por sua vez, que são ricos em fenómenos descritivos.

Para obtenção dos dados socorremo-nos da pesquisa de documentação indireta como livros, manuais, dissertações de mestrado e artigos de revistas especializadas em matérias de fiscalidade, que não se cingiram apenas a autores nacionais. Foram também recolhidos dados através da pesquisa da legislação interna e comunitária e de acórdãos dos tribunais nacionais e TJUE. O recurso à informação disponibilizada na internet foi outra das técnicas que permitiu a recolha de dados.

Uma vez que o estudo está relacionado com um tema da área de fiscalidade, não se adequa aqui a seleção de uma amostra representativa do fenómeno em estudo, sendo ao invés efetuada uma descrição da legislação aplicável bem como exposta a opinião de diversos autores sobre a temática do estabelecimento estável em IVA.

Pelo mesmo motivo referido no parágrafo anterior e porque não se tem como objetivo manipular variáveis ou estabelecer relações entre elas, não foram realizadas formas experimentais de controlo ou manipulação de dados.

² Ver Meirinhos e Osório, 2010, p. 50.

3. O conceito de estabelecimento estável: sua gênese, evolução e importância no contexto dos impostos

A temática à volta do conceito de estabelecimento estável, pese embora seja atualmente abordada em maior detalhe e com maior interesse e relevância, existe já desde o século XIX, associada ao direito de livre estabelecimento de empresas nos diversos municípios da antiga Prússia. De facto, já nessa altura surgiu a problemática da repartição da tributação entre o município da sede de uma empresa e o município onde essa empresa tivesse uma instalação fixa (sem a criação de uma nova sociedade comercial), sem que os rendimentos imputados aos estabelecimentos sediados noutra município, que não o da sede, fossem duplamente tributados.

Assim, o termo estabelecimento estável terá aparecido pela primeira vez no Código da Contribuição Industrial da Prússia de 1845, como o espaço usado para a condução (exercício) de uma atividade ou de um negócio. Foi definido que o direito de tributar os rendimentos imputáveis a este estabelecimento estável estava reservado ao município onde este se encontrava (Cardona, 1995).

É esta necessidade de impedir a dupla tributação de rendimentos que está na origem do conceito de estabelecimento estável e ela perdura até aos dias de hoje, tendo-se desenvolvido este conceito sempre com o objetivo final de evitar que os mesmos rendimentos sejam tributados mais do que uma vez por autoridades fiscais de diferentes jurisdições. Não obstante o objetivo ser o mesmo ao longo do tempo, como iremos verificar neste trabalho, o conceito está longe de ser um conceito estanque e de aplicação geral.

Tendo em atenção que a existência de um estabelecimento estável está quase sempre associada à repartição da tributação de rendimentos entre dois países diferentes, este conceito é na sua essência um conceito do Direito Tributário Internacional (adiante designado por DTI), indissociável da problemática da dupla tributação jurídica internacional³.

No entanto, o conceito de estabelecimento estável tem também a sua importância no direito interno dos países, na medida em que estes pretendem tributar os não residentes pelos rendimentos aí obtidos.

Por conseguinte, tal como refere Cardona (1995, p. 249) “em termos de finalidade julgamos que a institucionalização desta figura visou solucionar, em parte, os problemas emergentes do exercício da soberania tributária dos Estados”.

Regressando agora à gênese deste conceito, é nos tratados de dupla tributação entre a

³ A problemática da dupla tributação jurídica internacional verifica-se quando ao mesmo sujeito passivo são exigidos impostos comparáveis em dois ou mais Estados pelo mesmo facto gerador e relativamente a períodos tributários idênticos – regra das quatro identidades.

Prússia e a Saxónia e entre a Prússia e a Áustria-Hungria, celebrados na segunda metade do século XIX, que se aplica internacionalmente pela primeira vez o conceito de estabelecimento estável (Guimarães, 2000). Nestes tratados, definiu-se que à instalação fixa representativa do estabelecimento estável deveria também estar associada uma atividade empresarial ou pelo menos a vontade de realizar essa atividade nesse estabelecimento. Quanto à tributação dos rendimentos desse estabelecimento estável, foi dada primazia à tributação no estado da fonte.

No início do século XX, acentuou-se o desenvolvimento da atividade comercial e industrial internacional, o que aumentou o número de empresas com estabelecimentos (dotados de autonomia jurídica ou não) em países diferentes dos da sede. Esta situação veio enfatizar, ainda mais, a problemática da repartição da tributação entre os diferentes Estados. Assim, como solução para este problema, começaram a surgir vários tratados/convenções fiscais entre diferentes países, nos quais era abordado o conceito de estabelecimento estável.

Um exemplo destes tratados surgiu em 1909, quando foi assinado um tratado entre os Estados Germânicos – German Double Taxation Act – com o objetivo de evitar a dupla tributação. Neste tratado, a definição de estabelecimento estável exigia, para além da existência da instalação fixa e da realização de uma atividade empresarial, o exercício contínuo e com permanência dessa mesma atividade (Cardona, 1995).

Posteriormente, após o fim da Primeira Guerra Mundial, a necessidade de reconstrução, desenvolvimento e cooperação entre os vários países da Europa trouxe novamente ao debate a dupla tributação internacional, pois várias empresas mantinham ou desejavam expandir os seus negócios em diferentes países, o que muitas vezes era travado por questões fiscais. A resolução deste problema era essencial para relançar a indústria e comércio internacional.

A Sociedade da Nações, organização criada após a Primeira Guerra Mundial, tomou um papel bastante ativo neste debate e, através do Comité para os Assuntos Económicos, formou um grupo de trabalho para analisar esta questão. Como resultado, foram formulados alguns Modelos de Convenção sobre Dupla Tributação, a saber: o Modelo de Londres de 1929, seguido do Modelo do México de 1943 e do Modelo de Londres de 1946⁴. Só que estes modelos nunca foram consensuais e, assim, não foi possível, entre outros, elaborar uma definição concreta de estabelecimento estável. Essa definição surgiu apenas em 1963 com o primeiro projeto de Modelo de Convenção Fiscal sobre o rendimento e o património da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (doravante designado por MCOCDE), elaborado pelo Comité dos Assuntos Fiscais desta instituição.

É no artigo 5.º do MCOCDE que está definido o conceito de estabelecimento estável. Este

⁴ O Modelo do México defendia a regra da tributação no Estado da fonte enquanto o Modelo de Londres era apologista da tributação no Estado da residência.

conceito surgiu do consenso alcançado entre os diversos países que integravam a OCDE na altura e a redação deste artigo não sofreu até aos dias de hoje praticamente nenhuma alteração⁵. Embora o MCOCDE tenha sido revisto em 1977 e 1992, os elementos respeitantes ao artigo 5.º mantiveram-se, na sua essência. Contudo, é nos comentários a este artigo que têm sido incorporadas atualizações ao conceito de estabelecimento estável bem como têm sido introduzidos alguns exemplos. Estas atualizações são de todo necessárias, uma vez que, com o desenvolvimento do comércio (nomeadamente o aparecimento do comércio eletrónico) e da indústria a nível internacional, o conceito de estabelecimento estável tem que ser constantemente readaptado aos novos “tipos” de estabelecimento que entretanto vão surgindo. Todas estas atualizações estão na última versão do MCOCDE publicado em 2010.

Centrando-nos na definição constante do artigo 5.º, n.º 1 do MCOCDE, podemos afirmar que estamos perante um estabelecimento estável quando existe “uma instalação fixa através da qual a empresa exerce toda ou parte da sua atividade”. Pode dizer-se que os elementos associados a esta definição são a existência de uma instalação fixa (associada a um espaço geográfico determinado no outro Estado contratante), permanente, que faça parte de uma empresa e na qual deve ser exercida a atividade ou parte dela (nomeadamente pela existência de pessoal assalariado ou dependente). A estes elementos não estão associados os conceitos de produtividade e de rentabilidade (Xavier, 2011).

Neste artigo 5.º do MCOCDE encontramos uma enumeração do que pode ser considerado como estabelecimento estável bem como do tipo de instalações que não reúnem as condições para serem estabelecimento estável. Na primeira temos um local de direção, uma sucursal, um escritório, uma fábrica, uma oficina, uma mina ou um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais e ainda um local ou um estaleiro de construção ou um projeto de instalação ou de montagem, desde que a sua duração exceda doze meses. Pelo contrário não podem ser considerados estabelecimentos estáveis quaisquer instalações ou depósitos que sirvam de armazém, expositor ou que sejam utilizados para qualquer atividade de caráter puramente auxiliar ou preparatório⁶, bem como a subsidiária existente no outro Estado contratante.

Todos os tipos de estabelecimentos já mencionados são estabelecimentos estáveis reais na medida em que implicam a existência de uma instalação fixa. No entanto, no artigo 5.º, n.ºs 5

⁵ Dado que os países que integravam a OCDE eram os chamados países desenvolvidos (países europeus, Estados Unidos da América e Canadá), a regra geral de repartição da tributação entre países era baseada na tributação no Estado da residência.

⁶ De acordo com Xavier (2011), a teoria da pertença económica (em que não se tem em conta o caráter produtivo) adotada no n.º 1 do artigo 5.º, é posta em causa uma vez que a delimitação negativa de estabelecimento estável apresentada no n.º 4 do mesmo artigo se baseia na ideia da não contribuição direta para o processo produtivo da empresa (base da teoria da realização).

e 6 do MCOCDE, estão referidos os estabelecimentos estáveis pessoais, no sentido em que o que se trata aqui é de representantes ou agentes. Se for um representante que aja em nome e por conta da empresa, dependendo economicamente dela, estamos perante um representante dependente e logo perante um estabelecimento estável. Por outro lado, se estivermos perante um agente independente que age no âmbito normal da sua atividade, suportando ele próprio os riscos do negócio, não se considera existir um estabelecimento estável.

Contudo, esta “lista” visando o que configura ou não estabelecimento estável não é exaustiva, o que significa que não contempla todos os casos possíveis e que, mediante as condições definidas no artigo 5.º do MCOCDE, podem sempre existir outros tipos de estabelecimentos enquadráveis no conceito vertido neste artigo.

A aceitação generalizada do conceito de estabelecimento estável constante no MCOCDE, que se materializa na sua utilização quer em diversas convenções sobre dupla tributação (adiante designadas por CDT) quer no DTI, não implica necessariamente a sua total adequabilidade às novas situações que vêm surgindo entretanto, existindo já dúvidas sobre a sua atualidade, real aplicação prática e relevância quando se pretende repartir a tributação dos rendimentos entre diferentes jurisdições.

Não obstante não se poder dissociar o artigo 5.º do MCOCDE dos seus comentários e observações, entendemos que o próprio texto do artigo merece já uma revisão no sentido de lhe serem incorporados elementos que permitam uma identificação clara do que é um estabelecimento estável, sobretudo no âmbito dos novos desenvolvimentos do comércio e indústria internacionais, de que é expoente máximo a existência do comércio eletrónico. A definição de estabelecimento estável tal como se apresenta está muito direcionada para a existência de um elemento físico. No entanto, “à medida que a forma tradicional de desenvolver uma atividade económica fora do país de origem, que implica, regra geral, uma presença física e a afetação de uma estrutura material e humana mínima, vai sendo substituída pela facilidade de realização de operações desmaterializadas e sem localização precisa” (Abreu, 2012, p. 36), torna-se necessário que a definição de estabelecimento estável inclua referência direta a este novo tipo de operações.

A par do modelo desenvolvido pela OCDE, surge em 1980⁷ o Modelo de Convenção sobre dupla tributação entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento da Organização das Nações Unidas (doravante designado de MCONU). Este modelo surgiu em resposta à convicção de que o MCOCDE não defendia os interesses dos países em desenvolvimento e procura-se no MCONU um maior compromisso entre o critério de residência e da fonte como

⁷ O MCONU foi entretanto atualizado em 2001 e 2011.

regra de repartição da tributação, pretendendo-se assim um maior equilíbrio entre os países desenvolvidos exportadores de capital e os países em desenvolvimento importadores de capital. Assim, é este o modelo de referência adotado nos tratados de dupla tributação celebrados por países em vias de desenvolvimento.

No MCONU também no artigo 5.º encontramos o conceito de estabelecimento estável. A definição de âmbito geral constante do n.º 1 deste artigo não difere da que consta do MCOCDE. As diferenças verificam-se relativamente ao que pode ser considerado estabelecimento estável. Para além do que é referido no MCOCDE, no MCONU é também estabelecimento estável um local ou um estaleiro de construção ou um projeto de instalação ou de montagem e as atividades de fiscalização associadas desde que a sua duração exceda seis meses. Estão também compreendidos neste conceito o fornecimento de serviços, incluindo os serviços de consultoria, efetuados por colaboradores da empresa ou por outro pessoal contratado pela empresa para o mesmo fim, no outro Estado contratante, se forem efetuados por um período superior a 183 dias num qualquer período de doze meses.

Cabem também na definição constante do MCONU, porque não estão referidas nas exceções do n.º 4 do artigo 5.º, as instalações ou depósitos de bens ou mercadorias que tenham por objeto a entrega desses bens ou mercadorias pertencentes à empresa.

Outra diferença face ao MCOCDE reside no facto de, quando um agente exerce exclusiva ou quase exclusivamente a sua atividade por conta de outra empresa em que as condições dos negócios por ele estabelecidos são impostas por essa empresa, ele não pode ser considerado um agente independente e logo, pode cair no conceito de estabelecimento estável.

Ainda de acordo com o n.º 6 do artigo 5.º do MCONU, também as empresas de seguros, exceto as atividades de resseguro, que cobrem prémios ou seguram riscos por meio de um agente (que não independente) no outro Estado contratante, podem ter nesse Estado um estabelecimento estável.

Por conseguinte, podemos concluir que o MCONU alarga o conceito de estabelecimento estável para que possa acomodar as especificidades dos países em vias de desenvolvimento⁸.

Outra definição de estabelecimento estável é a que consta do Modelo de Convenção de impostos sobre o rendimento dos Estados Unidos da América (adiante designado por MCEUA) na sua última versão de 2006. Esta definição apenas difere da que consta no MCOCDE num aspeto: considera também que uma plataforma de perfuração ou navio utilizado para a exploração de recursos naturais constituem um estabelecimento estável se a sua duração ou atividade se prolongar por mais de doze meses.

⁸ No mesmo sentido e em maior detalhe escreve Cardona (1995).

Em suma, os MCOCDE, MCONU e MCEUA são os três modelos de prevenção da dupla tributação com maior aceitação mundial pelo que os seus conceitos são os conceitos de referência. Apesar de estes modelos serem orientados para os impostos sobre o rendimento, o conceito de estabelecimento estável que neles figura é muitas vezes o guião ou o ponto de partida para o conceito utilizado em sede de outros impostos, como é o caso dos impostos sobre o consumo (nomeadamente o IVA) que exploramos em detalhe nos capítulos seguintes.

Com efeito, e embora não sendo aplicáveis as CDT em sede de impostos sobre o consumo, o facto é que é nestas convenções modelo que o conceito de estabelecimento estável é tratado com maior detalhe e será sempre esta a base de qualquer outra definição (contudo, como veremos adiante, muitas vezes se defende que o conceito de estabelecimento estável em sede de IVA difere deste).

Focando-nos agora na importância deste conceito no âmbito dos impostos e tal como foi já referenciado anteriormente, o uso principal do conceito de estabelecimento estável, como ente sem personalidade jurídica e não autónomo da empresa a que está associado, é o de determinar se um Estado tem o direito de taxar os rendimentos (ou operações tributáveis) de uma empresa de outro Estado. Tal como indica Guimarães (2000, p. 161), “a importância do conceito de estabelecimento estável está diretamente conexa com a necessidade de imputar o ónus da tributação. Não basta existir matéria tributável é necessário que essa matéria tributável dê origem a obrigação de imposto e que esta possa ser imputável a alguém. O conceito de estabelecimento estável permite essa imputação e dá um critério de repartição para o encargo da tributação nas relações entre os Estados.”

O estabelecimento estável é assim o elemento de conexão que, após identificado, permite aplicar as leis do Estado onde o estabelecimento se encontra aos factos tributáveis que com ele estejam relacionados.

O conceito de estabelecimento estável assume ainda especial importância no princípio da neutralidade tributária. Dado que este conceito está associado à eliminação da dupla tributação jurídica internacional, torna-se crucial no âmbito da não discriminação fiscal, pretendendo ser assim um elemento não influenciador das decisões dos agentes económicos que pretendam internacionalizar as suas atividades.

4. A importância do conceito de estabelecimento estável em sede de IVA

Exposto o grau de importância que o conceito de estabelecimento estável tem para os impostos em geral, vamos debruçar-nos agora sobre um imposto em particular, o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)⁹.

Este é um imposto indireto, de matriz comunitária¹⁰, que tributa o consumo na medida em que incide sobre as transmissões de bens, as prestações de serviços, aquisições intracomunitárias e importações. É ainda um imposto plurifásico e não cumulativo. Plurifásico porque é liquidado em todas as fases do circuito económico e não cumulativo porque a base tributável corresponde ao valor acrescentado criado em cada uma das fases desse circuito.

Tal como sucede nos impostos diretos, também nos impostos indiretos se coloca a questão de como repartir o direito à tributação sobre factos que são suscetíveis de serem tributados em mais do que uma ordem jurídica (p. ex.: as mercadorias transacionadas internacionalmente).

Em contexto de comércio internacional, por forma a evitar situações de dupla tributação ou não tributação decorrentes dos diferentes tipos de impostos, taxas e bases de incidência aplicados pelos Estados, é necessário que exista coordenação internacional dos impostos sobre o consumo, tal como defende Basto (1991). Só assim o percurso das mercadorias em ambiente de comércio internacional será neutro em termos fiscais. A coordenação internacional consubstancia-se na adoção de um dos dois princípios que regem a tributação dos impostos sobre o consumo: o princípio da origem ou o princípio do destino.

Contudo, é sempre necessário qualificar uma operação e localizá-la. “Localizar uma operação para efeitos fiscais significa determinar o local onde a mesma está sujeita a tributação e qual o Estado que pode exigir o imposto devido” (Guedes & Travanca, 2009, p. 94). É através das regras de localização das operações que se estabelecem os critérios de conexão que permitem identificar o Estado sobre o qual recai o poder de tributar.

Temos assim que nas operações que envolvem mais do que um país interessa saber qual o princípio de tributação aplicado bem como localizar a operação. Um dos elementos de conexão que permite localizar as operações tributáveis em sede de IVA é o estabelecimento estável, contudo o seu grau de importância varia conforme se trate de transmissão de bens ou de prestações de serviços, como veremos nos pontos seguintes deste capítulo.

No caso de Portugal, a questão da localização das operações assume ainda maior

⁹ Sendo o âmbito deste trabalho o conceito de estabelecimento estável entendemos não ser aqui necessária uma caracterização exaustiva do IVA.

¹⁰ O IVA foi instituído em 1967, na então CEE, pelas Diretivas n.ºs 67/227/CEE e 67/228/CEE de 11 de abril, normalmente conhecidas por Primeira e Segunda Diretivas IVA.

pertinência, uma vez que vigoram nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira taxas de imposto diferentes das que vigoram no continente. Nas operações entre continente e ilhas, para apuramento das taxas a aplicar, deve seguir-se, geralmente¹¹, o mesmo raciocínio que se aplica às operações entre os diferentes EM da UE, pelo que, para localizar estas operações deverão aplicar-se as regras previstas no artigo 6.º do Código do IVA (doravante designado por CIVA), com as necessárias adaptações (cfr. o n.º 3 do artigo 1.º do Decreto-Lei – abreviadamente designado por DL – n.º 347/85, de 23 de agosto¹²).

4.1 Nas regras de tributação: origem vs destino

Em IVA, nas operações tributáveis, podem aplicar-se dois princípios para taxar essas operações: o princípio da origem ou o princípio do destino. A solução para a eliminação dos conflitos de tributação que surgem no comércio internacional pode passar pela adoção de um destes princípios.

No princípio da origem interessa saber onde são produzidos os bens transacionados ou o local onde se encontra o prestador de serviços, independentemente do país onde são consumidos os bens ou os serviços. A tributação cabe assim ao país de onde são originários os bens ou o prestador dos serviços. Em termos de bens, este país tributará as exportações, enquanto que as importações seriam isentas de imposto sobre o consumo. As exportações seriam tratadas como operações internas e poderiam abolir-se as fronteiras fiscais entre países. No entanto, sendo as taxas de imposto diferentes entre os diversos países, a aplicação deste princípio originaria distorções de comércio de grande alcance (Basto, 1991).

Já no princípio do destino, o que releva é saber onde os bens ou os serviços são consumidos, independentemente do seu país de origem. O poder de tributar recai neste caso sobre o país onde é efetuado o consumo, sendo, no caso dos bens, tributadas as importações e exoneradas as exportações. Neste caso, seriam de manter as fronteiras fiscais entre os países uma vez que o país exportador deverá garantir que não existe carga fiscal sobre os produtos exportados, enquanto que o país importador deve garantir que os bens importados não sofrem uma carga fiscal diferente da dos bens transacionados internamente.

Assim, as consequências em termos de arrecadação de receitas fiscais entre os diferentes Estados nas transações internacionais são diferentes, tendo em conta a aplicação de um ou outro princípio. No primeiro, a receita provém das exportações, enquanto que no segundo a

¹¹ As prestações de serviços de transporte entre o continente e as Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira e vice-versa são consideradas como tributáveis no local do estabelecimento estável a partir do qual são efetuadas, cfr. n.º 4 do DL n.º 347/85, não se aplicando, neste caso, as regras do artigo 6.º do CIVA.

¹² Atualmente, as taxas de IVA aplicadas nas ilhas são: Madeira - 5%, 12% e 22%; Açores - 4%, 9% e 18%.

receita provém das importações.

Não obstante a Organização Mundial do Comércio (adiante designada por OMC) defender o princípio da tributação no destino, na UE nem sempre foi esta a escolha.

Quando foi decidida a introdução do IVA na Comunidade Económica Europeia (adiante designada por CEE), através das antes referidas Primeira e Segunda Diretivas de 1967, o imposto caracterizava-se pelo princípio do destino, através da exoneração das exportações e tributação das importações, no que às transmissões de bens se refere e pela localização das prestações no lugar da sua utilização ou consumo.

Mas em 1977, com a instituição do chamado segundo sistema comum do IVA, através da Diretiva n.º 77/388/CE do Conselho de 17 de maio (adiante designada por Sexta Diretiva), mantém-se o princípio da tributação do destino, pelas razões atrás apontadas, para as transmissões de bens, mas quanto às prestações de serviços opta-se, regra geral, pelo princípio da origem, uma vez que a regra da localização passa a ser a sede do prestador.

De qualquer modo, no que respeita às prestações de serviços, dadas as inúmeras exceções à regra geral do prestador, nunca o princípio da origem foi aplicado em pleno.

Aquando da entrada em vigor do mercado único europeu em 1993 e a introdução do chamado regime transitório, o princípio da origem ganhou novo fôlego. Por um lado, no que se refere às operações tendo como destinatários não sujeitos passivos e com muito poucas exceções, a regra passou a ser a da origem e por outro apontava-se (artigo 28.º-L da Sexta Diretiva) e aponta-se (artigo 402.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro - adiante designada por Diretiva IVA) para a instituição dum regime definitivo baseado no princípio da origem¹³.

Embora o que se pretendia (e, aparentemente, se continua a pretender, atento o teor do antes referido artigo 402.º da Diretiva IVA) fosse a adoção de um princípio da origem restrito em que vigoraria o princípio da origem entre os países integrados no mercado único e a aplicação do princípio do destino nas relações destes países com o resto do mundo, contudo, mais uma vez, a aplicação deste princípio da origem restrito, ainda não se concretizou. A própria Comissão da UE, na sua Comunicação de 2000¹⁴, assume que a adoção da tributação na origem no sistema comum de IVA talvez não seja possível no curto prazo.

Como obstáculos são normalmente apresentados a diferença nas taxas de IVA aplicadas nos diversos países que não permite o mesmo tratamento das operações intracomunitárias e

¹³ Referem os citados artigos: "O regime de tributação das trocas comerciais entre EM previsto na presente diretiva é transitório e é substituído por um regime definitivo baseado no princípio da tributação, no EM de origem, das entregas de bens e das prestações de serviços."

¹⁴ COM (2000) 348 final – Estratégia para melhorar o funcionamento do sistema do IVA no mercado interno.

das operações internas, a necessidade de um sistema de compensação que garanta a efetiva arrecadação da receita pelo EM de consumo, bem como a desconfiança dos EM em aceitar a dependência de outros EM para cobrança de parte substancial das respectivas receitas.

Em 2003, no balanço efetuado pela Comissão da UE à estratégia em termos de IVA¹⁵, menciona-se apenas o objetivo de criar “um regime do IVA baseado no princípio de um local único de tributação”, deixando de constar a menção expressa ao princípio da origem. Como bem salienta Palma (2005) esta alteração não foi de todo inocente e de facto, o que se tem vindo a assistir é a uma primazia da tributação das operações no lugar do destino, conforme se verifica nas últimas alterações às regras de localização das prestações de serviços e que veremos adiante.

Baseada nos resultados da consulta pública que deu origem ao Livro Verde do IVA¹⁶, a Comissão da UE apresentou, em 2011, nova comunicação sobre o futuro do IVA¹⁷, na qual são definidas as características fundamentais que devem reger o futuro sistema de IVA. De entre estas características consta a de um sistema baseado no princípio do destino, sendo posta definitivamente de lado a criação de um mercado único em que vigore o princípio da origem. Tal como refere Palma (2012, p. 49) “esta Comunicação vem abandonar o mito romântico do princípio de tributação no país de origem desde sempre defendido pela Comissão.”

No seguimento desta Comunicação e dos diálogos encetados entre os diversos EM, chegou-se à conclusão que o princípio que permitiria um regime de IVA mais simples, robusto e menos permeável à fraude é o princípio do destino. Foi assim criado um grupo de trabalho para analisar esta questão em detalhe e apresentar propostas de adoção do novo sistema de IVA. Em outubro de 2014 foi emitido um documento por parte da Comissão da UE¹⁸ relativo à implementação do regime definitivo de IVA para o comércio intracomunitário, dando conta do ponto de situação dos trabalhos. Neste documento reafirma-se o objetivo de implementar o princípio do destino, mas refere-se que ainda serão necessários mais estudos e debate com todos os agentes económicos sobre o modo como será implementado. Está prevista a divulgação de novo relatório durante o ano de 2015.

Com efeito, caso fosse adotado em pleno o princípio do destino (ou o princípio da origem), não se revelaria necessária a existência de outros elementos de conexão para poder definir onde são tributadas as operações em sede de IVA. No entanto, atualmente, isso não se verifica

¹⁵ COM (2003) 614 final – Balanço e atualização das prioridades da estratégia em termos de IVA.

¹⁶ COM (2010) 695 final – Livro Verde sobre o futuro do IVA. Rumo a um sistema de IVA mais simples, mais sólido e eficaz.

¹⁷ COM (2011) 851 final – Comunicação sobre o futuro do IVA. Para um sistema de IVA mais simples, robusto e eficaz à medida do mercado único.

¹⁸ SWD (2014) 338 final – *Commission Staff Working Document on the implementation of the definitive VAT regime for intra-EU trade.*

e, por conseguinte, continuam a existir operações em que, por forma a definir que EM tem o direito de tributar se têm em atenção outros elementos de conexão, de que o estabelecimento estável é um exemplo.

4.2 Nas transmissões de bens

O conceito de transmissão de bens encontra-se definido no artigo 3.º, n.º 1 do CIVA definindo que se “considera, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade”. Incluem-se também nesta noção de bens corpóreos a energia elétrica, o gás, o calor, o frio e similares (cfr. n.º 2 do mesmo artigo). No mesmo sentido está a definição de transmissão de bens prevista nos artigos 14.º a 19.º da Diretiva IVA.

De acordo com Laires (2008), o conceito de transmissão de bens para efeitos de IVA não tem em consideração o que se designa como transferência de propriedade no direito interno dos EM, mas considera antes que é qualquer operação que confira a outrem o poder de dispor desse bem corpóreo como se fosse dele proprietário.

As transmissões de bens estão sujeitas a IVA se forem efetuadas no território nacional, a título oneroso e por um sujeito passivo que aja como tal (cfr. artigo 1.º, n.º 1, alínea a) do CIVA).

Contudo, para se aferir se uma transmissão de bens é tributável em Portugal, tem que se atender também ao artigo 6.º do CIVA, onde estão definidas as regras de localização das operações efetuadas no território nacional e por conseguinte tributáveis em Portugal. No sentido oposto, as transmissões de bens efetuadas fora de Portugal não se encontram sujeitas a este imposto no nosso país.

Ora, acudindo ao artigo 6.º, n.º 1 do CIVA, “são tributáveis as transmissões de bens que estejam situados no território nacional no momento em que se inicia o transporte ou expedição para o adquirente ou, no caso de não haver expedição ou transporte, no momento em que são postas à disposição do adquirente”¹⁹. A localização dos bens é feita em função do local da entrega ou do início do transporte ou expedição. Se os bens estiverem no território nacional aquando da sua entrega ao adquirente ou aquando do início do transporte ou expedição para o adquirente, essa operação é tributada em IVA em Portugal.

Assim, de acordo com esta regra geral pode concluir-se que não é relevante determinar onde se situa a sede, estabelecimento estável ou domicílio do transmitente dos bens, pois o que interessa é que os bens estejam no território nacional aquando da sua transmissão. Mesmo

¹⁹ Ver também artigos 31.º a 36.º da Diretiva IVA.

que o transmitente não seja residente em Portugal e não tenha cá um estabelecimento estável, a operação é tributada em Portugal desde que os bens se situem no nosso território no início do transporte ou expedição ou quando postos à disposição do adquirente. Sujeitos passivos que exerçam habitualmente a sua atividade no estrangeiro, serão tributados em Portugal se praticarem cá qualquer transmissão de bens, independentemente de esses sujeitos passivos disporem ou não de sede, estabelecimento estável ou domicílio em Portugal.

Na situação inversa, não são cá tributadas, como regra geral²⁰, as transmissões de bens quando estes não se encontrem no território nacional no momento em que se iniciar a expedição ou transporte para o adquirente ou, não havendo transporte, no momento em que os bens são postos à disposição do adquirente, mesmo que o transmitente tenha em Portugal a sua sede, estabelecimento estável ou domicílio.

Com efeito, o estabelecimento estável como elemento de conexão não é relevante quando se pretende definir a que jurisdição pertence o direito de tributar as transmissões de bens.

O mesmo raciocínio se aplica às transmissões de bens em contexto de comércio internacional²¹. De acordo com o CIVA, as exportações beneficiam de isenção ao abrigo do artigo 14.º e as importações são tributáveis face ao disposto no artigo 17.º, pese embora ao abrigo do artigo 6.º não se aplicassem estas regras. Como se verifica, para este tipo de transações, o conceito de estabelecimento estável não tem qualquer aplicação.

Pode então dizer-se que, em regra, as transmissões de bens são tributadas onde estão localizadas, ou seja, tem-se em atenção o princípio da tributação do destino.

Todavia, existem algumas derrogações à regra geral prevista no n.º 1 do artigo 6.º do CIVA que importa também analisar. De entre estas derrogações apenas as que constam dos n.ºs 4 e 5 do artigo 6.º do CIVA referem o conceito de estabelecimento estável e elas resultam das regras introduzidas pelo DL n.º 134/2010 de 27 de dezembro²², relativamente à localização das transmissões de gás, eletricidade, calor ou frio, através do sistema de gás natural, de eletricidade e redes de aquecimento ou de arrefecimento, que em sede de IVA são consideradas transmissões de bens (por força do n.º 2 do artigo 3.º do CIVA). Pretende neste caso assegurar-se que, “em termos práticos, os critérios que determinam a aplicação das

²⁰ Como exceção a esta regra geral os n.ºs 2 a 4 do artigo 6.º do CIVA, ao prever como tributáveis em Portugal as transmissões de bens que aqui não se encontram no momento em que se inicia o transporte com destino ao adquirente ou são colocados à sua disposição.

²¹ As regras aplicáveis ao comércio internacional referem-se às importações e exportações entre EM e países fora do território da UE. As transações entre EM são consideradas operações intracomunitárias e estão reguladas no RITI. No artigo 1.º, n.º 2 do CIVA e nos artigos 5.º a 8.º da Diretiva IVA está definido o que se entende por Comunidade e territórios da Comunidade e as normas de territorialidade.

²² Este DL transpõe para a ordem jurídica interna, entre outras, a Diretiva n.º 2009/162/UE do Conselho de 22 de dezembro que contém disposições relativas à importação e ao lugar de tributação dos fornecimentos de gás e de eletricidade.

regras de IVA nacionais ou, ao invés, as de outro EM sejam os mesmos, quer se esteja perante fornecimentos de gás e de eletricidade, quer se trate de fornecimento de calor ou de frio através de redes de distribuição” (cfr. DL n.º 134/2010).

No n.º 4 do artigo 6.º do CIVA estão identificadas as situações que serão tributadas em Portugal e no n.º 5 do mesmo artigo estão indicadas as situações não tributáveis no nosso país. De notar que estas situações têm aplicação nos casos em que o transmitente não tenha no território nacional sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir dos quais a transmissão seja efetuada (caso contrário as operações seriam sempre tributadas no território nacional). É aos sujeitos passivos referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, que sejam adquirentes destes bens de acordo com a alínea h) do mesmo artigo, que cabe o ónus da liquidação do imposto e respetiva dedução (alínea c) do n.º 1 do artigo 19.º do CIVA).

Na Diretiva IVA esta temática consta dos artigos 38.º e 39.º.

No que ao nosso tema releva, considerando a existência ou não de estabelecimento estável no território nacional, as transmissões de gás, através de uma rede de gás natural ou de qualquer rede a ela ligada, de eletricidade, de calor ou de frio, através de redes de aquecimento ou de arrefecimento serão assim tratadas:

Quadro 1 – Artigo 6.º, n.ºs 4 e 5 do CIVA

Adquirente	Ter no território nacional estabelecimento estável ao qual são fornecidos os bens	Tributado em Portugal
Sujeito passivo revendedor	Sim	Sim
	Não	Não
Sujeito passivo não revendedor	Sim	Sim, na parte que não se destine a utilização e consumo próprios
		Não, pela utilização e consumo efetivo que ocorra fora do território nacional
	Não	Sim, pela utilização e consumo efetivo no território nacional

Fonte: elaboração própria.

O mesmo raciocínio se aplica no caso do adquirente ter ou não a sede, ou na falta de sede ou estabelecimento estável, o domicílio em território nacional.

Por sujeito passivo revendedor entende-se a pessoa singular ou coletiva cuja atividade consista na aquisição, para revenda, de gás, de eletricidade, de calor ou de frio, e cujo consumo próprio desses bens não seja significativo (cfr. alínea i) do n.º 2 do artigo 1.º do CIVA).

4.3 Na prestação de serviços

É no artigo 4.º do CIVA que se encontra a definição do conceito de prestação de serviços. Esta definição tem um caráter residual uma vez que considera as prestações de serviços como as operações efetuadas a título oneroso que não constituam transmissões de bens, aquisições intracomunitárias ou importações. Esta definição vai de encontro ao que consta na Diretiva IVA nos seus artigos 24.º a 29.º.

Tal como as transmissões de bens, também as prestações de serviços estão sujeitas a IVA se forem efetuadas no território nacional, a título oneroso e por um sujeito passivo que aja como tal (cfr. artigo 1.º, n.º 1, alínea a) do CIVA).

No entanto, é no artigo 6.º do CIVA que estão definidas as regras que permitem localizar as prestações de serviços em Portugal, e logo tributar estas operações no nosso país. Estas regras constam dos n.ºs 6 a 15 do artigo 6.º do CIVA. Na Diretiva IVA, as regras sobre o lugar das prestações de serviços encontram-se nos artigos 43.º a 59.º-A.

Estas regras são bem mais complexas que as relativas às transmissões de bens. Como bem observa Xavier (2011, p. 242), quando o IVA incide sobre as prestações de serviços, “a concretização do princípio da territorialidade envolve a adoção de sofisticados elementos de conexão que permitam a localização dos serviços prestados por residentes de um país a residentes de outro país”.

De facto, dada a crescente globalização das empresas e o aumento da complexidade das suas relações em contexto internacional em que o tipo de serviços prestados engloba um número cada vez maior de situações (incluindo um número cada vez maior de serviços prestados à distância), torna-se necessária a readaptação constante das regras de localização das prestações de serviços. Assim, a definição das regras de localização das prestações de serviços tem sido alvo de várias alterações, o que, no contexto do sistema comum de IVA da UE, não deixa de ter como base quer o princípio da neutralidade quer a harmonização fiscal no seio da UE. Atualmente, o objetivo da Comissão da UE, no que às regras de localização das prestações de serviços toca, é de que o lugar de tributação seja o lugar onde ocorre o consumo efetivo. Contudo, conforme defende a Comissão da UE, quer por motivos administrativos, quer por motivos políticos, revela-se necessária a existência de várias exceções a esta regra.

Foi através da Diretiva 2008/8/CE do Conselho de 12 de fevereiro, que altera a Diretiva IVA no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços, que se iniciou o mais recente processo de modificação das regras de tributação em IVA. As disposições constantes desta Diretiva foram transpostas para o direito interno através de quatro Decretos-Lei, a saber:

- DL n.º 186/2009 de 12 de agosto, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2010: transpõe para a ordem jurídica interna o artigo 2.º da Diretiva 2008/8/CE que implicou significativas alterações ao artigo 6.º do CIVA relativamente às prestações de serviços de carácter transnacional, nomeadamente nas regras gerais de localização. Uma das alterações mais importantes prende-se com a mudança da tributação do local do prestador para o local do destinatário ou adquirente do serviço, quando estamos perante operações realizadas entre sujeitos passivos de IVA²³. Na regra relativa a prestações de serviços efetuadas a não sujeitos passivos mantém-se a tributação no lugar do prestador. Contudo, e para garantir a tributação no país do consumo, verifica-se que, relativamente a certos serviços específicos, há várias exceções em que os critérios de conexão diferem das regras gerais. Relativamente às disposições constantes do DL n.º 186/2009 foi ainda emitido pela Direção de Serviços do IVA (adiante designada DSIVA) o Ofício-Circulado n.º 30115 de 29 de dezembro de 2009 com instruções administrativas.
- DL n.º 134/2010 de 27 de dezembro, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2011: transpõe para a ordem jurídica interna o artigo 3.º da Diretiva 2008/8/CE, efetuando uma alteração parcial da regra de localização das prestações de serviços de carácter cultural, artístico, desportivo, científico, educativo, recreativo e similares, quando o destinatário dos serviços for um sujeito passivo do imposto. Com esta alteração passou a fazer-se distinção entre o acesso a um evento e a organização do evento sendo que a regra anteriormente em vigor apenas se mantém para os serviços de acesso e prestações de serviços acessórias relacionadas com o acesso.
- DL n.º 197/2012 de 24 de agosto, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2013: transpõe para a ordem jurídica interna o artigo 4.º da Diretiva 2008/8/CE, introduzindo novas regras para a locação de meios de transporte (exceto de curta duração) quando o destinatário não for um sujeito passivo. Neste caso, a regra passa a ser a tributação no lugar onde o destinatário está estabelecido. Caso se trate de locação de barcos de recreio, a regra geral passa a ser a tributação no lugar em que estes foram colocados à disposição, desde que o prestador esteja aí estabelecido. O Ofício-Circulado n.º 30140 de 28 de dezembro de 2012 da DSIVA contém também orientações relativas a este DL.
- DL n.º 158/2014 de 24 de outubro, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2015: transpõe para a ordem jurídica interna o artigo 5.º da Diretiva 2008/8/CE em

²³ No regime anterior, a regra geral de localização das prestações definia que as prestações de serviços eram tributadas em Portugal quando o prestador tinha cá a sua sede, prevalecendo o princípio da origem.

matéria da localização das prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e dos serviços por via eletrónica que passam a ser tributados, quando adquiridos por sujeitos não passivos, no local onde o destinatário dos serviços está estabelecido. Quando estes serviços são prestados a pessoas estabelecidas ou domiciliadas fora da UE, são tributados em Portugal quando o prestador tenha cá a sua sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual os serviços são prestados e a utilização e exploração efetiva desses serviços ocorra no nosso país. Em 26 de dezembro de 2014 a DSIVA emitiu o Ofício-Circulado n.º 30165 que contém instruções administrativas sobre este DL.

A alteração das regras de localização implicou ainda a alteração do conceito de sujeito passivo constante do artigo 2.º do CIVA, uma vez que a regra de inversão do sujeito passivo passou a aplicar-se também aos adquirentes de prestações de serviços. Estes ficam com o ónus de liquidação e entrega do IVA ao Estado, deduzindo o IVA autoliquidado a que tenham direito (de acordo com o descrito nos artigos 19.º a 23.º do CIVA). Um mero registo para efeitos de IVA num EM passa a ser considerado sujeito passivo. Para além dos sujeitos passivos domiciliados na UE passam também a ser considerados como sujeitos passivos quaisquer pessoas singulares ou coletivas que estejam estabelecidas fora do território da UE e que adquiram ou prestem serviços a entidades com sede, estabelecimento estável ou domicílio no território (cfr. com secção III do Ofício-Circulado n.º 30115). Na Diretiva IVA, a definição de sujeito passivo encontra-se nos artigos 9.º a 13.º e também no artigo 43.º.

Com efeito, as duas regras gerais constantes do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, que passam a ter em atenção a natureza do adquirente dos serviços, definem que são tributáveis as prestações de serviços efectuadas a:

“a) Um sujeito passivo dos referidos no n.º 5 do artigo 2.º, cuja sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, para o qual os serviços são prestados, se situe no território nacional, onde quer que se situe a sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio do prestador;

b) Uma pessoa que não seja sujeito passivo, quando o prestador tenha no território nacional a sede da sua atividade, um estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio, a partir do qual os serviços são prestados.”

A regra constante da alínea a), regra do adquirente sujeito passivo, diz-nos que quando o adquirente dos serviços seja um sujeito passivo do IVA que tenha a sua sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio fiscal, para o qual os serviços são prestados em Portugal, as operações são tributáveis no nosso país, aplicando-se a regra da inversão do sujeito

passivo. Importa aqui referir que, mesmo nos casos em que o prestador sediado fora de Portugal tenha um estabelecimento estável no nosso país, se esse estabelecimento estável não intervier no processo de prestação de serviços, o mesmo não deve ser considerado para efeitos de aplicação desta regra mantendo-se a regra da inversão do sujeito passivo.

A regra constante da alínea b), regra do adquirente não sujeito passivo, diz-nos que quando o adquirente dos serviços for uma pessoa que não seja sujeito passivo do IVA, as operações são localizadas e tributadas no nosso país desde que a sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador dos serviços esteja cá situada.

Por conseguinte, para prestações de serviços efetuadas a sujeitos passivos importa determinar o lugar da sede, estabelecimento estável ou domicílio do adquirente e para prestações de serviços efetuadas a não sujeitos passivos importa determinar o lugar da sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador.

No caso das prestações de serviços, e ao que ao nosso estudo interessa, tal como defende Almeida (2011, p. 8), “para efeitos de aplicação das referidas regras gerais em ambos os casos – *B2B* e *B2C*²⁴ – importa aferir o que se entende por “sede, estabelecimento estável ou domicílio”, para os quais (*B2B*) ou a partir dos quais (*B2C*) os serviços são prestados”.

As regras constantes dos artigos 44.º e 45.º da Diretiva IVA demonstram igualmente a importância do estabelecimento estável para a localização dos serviços. Desde que se consiga imputar os serviços prestados ou adquiridos ao estabelecimento estável, ao invés da sede, é o estabelecimento estável o elemento de conexão relevante para determinar em que país é tributado o serviço. Assim, o estabelecimento estável é ou pode ser relevante para a determinação do local de tributação das prestações de serviços, no caso de ser este estabelecimento a prestar ou a adquirir os serviços. Feria e Carvalho (2013, p. 205) vão no mesmo sentido ao defender que nos serviços é essencial “determinar a relação entre o estabelecimento estável e as operações tributáveis, para efeitos da respetiva localização”.

O estabelecimento estável como elemento de conexão só se aplica nos casos em que o adquirente se localiza num país diferente do do prestador do serviço e, nas regras definidas no artigo 6.º, n.º 6, alínea a) do CIVA, é equivalente ao princípio de tributação no país de consumo ou destino. Já no caso da alínea b) do n.º 6 do mesmo artigo, a utilização do estabelecimento estável como elemento de conexão é equivalente ao princípio de tributação na origem.

²⁴ *B2B* (*business to business*) é a expressão utilizada para operações realizadas entre sujeitos passivos (que incluem também pessoas coletivas que não sejam sujeitos passivos mas que estejam registados para efeitos de IVA – artigo 43.º da Diretiva IVA), enquanto que *B2C* (*business to consumer*) é a expressão utilizada para operações realizadas entre um prestador sujeito passivo e um adquirente não sujeito passivo.

Como referido anteriormente, existem várias exceções ou derrogações a estas duas regras gerais constantes do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA. Estas exceções estão previstas nos n.ºs 7 a 15 do mesmo artigo. De acordo com Palma (2009), as exceções podem ser agrupadas em exceções genéricas e em exceções específicas. As exceções genéricas são aquelas comuns às duas regras gerais e constam dos n.º 7, n.º 8, n.º 12, alíneas a) e d) e n.º 14, todos do artigo 6.º do CIVA. As exceções específicas são aquelas aplicáveis apenas à regra geral de localização das prestações de serviços a não sujeitos passivos e encontram-se nos n.ºs 9 a 11, alíneas b), c) e e) do n.º 12, n.º 13 e n.º 15 do artigo 6.º do CIVA. As exceções foram criadas com o objetivo de manter a tributação no destino de certas prestações de serviços que, caso se aplicassem as regras gerais, poderiam não ser tributadas no lugar de consumo.

O que os n.ºs 7 e 8 do artigo 6.º do CIVA nos dizem é que independentemente da natureza do destinatário ou localização do prestador, as duas regras constantes do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA não são aplicáveis às prestações de serviços assinaladas nestes números. As prestações de serviços referidas no n.º 7 não serão tributadas em Portugal, enquanto que as operações referidas no n.º 8 são tributadas no nosso país. A existência ou não de um estabelecimento estável não é aqui um elemento de conexão que permita determinar se estas operações são ou não tributadas em Portugal.

Os n.ºs 9 e 10 do artigo 6.º do CIVA, relativos a prestações de serviços efetuadas a não sujeitos passivos, afastam a regra constante do n.º 6, alínea b) do artigo 6.º do CIVA, nas operações aí referidas, ou seja, a tributação ou não em Portugal destas prestações de serviços efetuadas a não sujeitos passivos, não é dependente da existência de um estabelecimento estável do prestador no nosso país. Contudo, se estas operações forem prestadas a sujeitos passivos, caímos na regra geral da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, sendo que, neste caso já releva o conceito de estabelecimento estável. Assim, as prestações de serviços constantes dos n.ºs 9 e 10 do artigo 6.º do CIVA serão tributadas em Portugal se forem prestadas a sujeitos passivos que tenham no nosso território estabelecimento estável (ou sede ou, na sua falta, o domicílio) para o qual os serviços são prestados.

Quanto ao n.º 11 do artigo 6.º do CIVA, desde que os serviços aí enumerados sejam prestados a não sujeitos passivos estabelecidos ou domiciliados fora da UE, os mesmos não são tributados em Portugal. Por conseguinte, nestes casos, não interessa se o prestador tem no território nacional um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados. Já se estes serviços forem prestados a sujeitos passivos, mesmo que estabelecidos fora da UE²⁵, ou não sujeitos passivos estabelecidos ou domiciliados na UE, aplicam-se as regras gerais

²⁵ De acordo com o n.º 3 do artigo 18.º do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho de 15 de março, uma entidade sediada fora da UE pode ser considerada sujeito passivo se cumprir certas condições.

constantes das alíneas a) e b) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, sendo relevante aferir sobre a existência de um estabelecimento estável em Portugal para o qual ou do qual os serviços são prestados.

De seguida apresentamos a lista dos serviços que constam dos n.ºs 9, 10 e 11 do artigo 6.º do CIVA que configuram derrogações à alínea b) do n.º 6 do artigo 6.º, mas que, pelo raciocínio “*a contrario*”, ou seja, se os serviços forem prestados a sujeitos passivos, ou não sujeitos passivos estabelecidos ou domiciliados na UE (apenas no caso do n.º 11), passam a ser tributados de acordo com a regras gerais constantes do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA em que, como vimos, o conceito de estabelecimento estável é relevante.

Quadro 2 – Artigo 6.º, n.ºs 9, 10 e 11 do CIVA – aplicação “*a contrario*”

Tributado em Portugal pela aquisição dos seguintes serviços:	
Adquirente sujeito passivo em Portugal que tem no território nacional estabelecimento estável ao qual são prestados os serviços	Transporte de bens (intracomunitário ou não)
	Serviços acessórios de transporte
	Trabalhos efetuados sobre bens móveis corpóreos e peritagens a eles referentes
	Prestações de serviços efetuadas por intermediários agindo em nome e por conta de outrem
	Serviços de caráter cultural, artístico, científico, desportivo, recreativo, de ensino e similares, incluindo feiras e exposições e acessórios destes serviços (diversos do acesso e de serviços acessórios relacionados com o acesso)
	Locação de meio de transporte que não seja de curta duração
	Serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica
	Cessão ou concessão de direitos de autor, brevets, licenças, marcas de fabrico e de comércio e outros direitos análogos *
	Publicidade *
	Serviços de consultores, engenheiros, advogados, economistas e contabilistas, e de gabinetes de estudo em todos os domínios *
	Tratamento de dados e fornecimento de informações *
	Operações bancárias, financeiras e de seguro ou resseguro, com exceção da locação de cofres fortes *
	Colocação de pessoal à disposição *
	Locação de bens móveis corpóreos, com exceção de meios de transporte *
	Cessão ou concessão do acesso a uma rede de gás natural ou qualquer rede a ela ligada, à rede de eletricidade, ou às redes de aquecimento e arrefecimento, bem como prestações de serviços de transporte ou envio através dessas redes e prestações de serviços diretamente conexas *
Obrigação de não exercer, mesmo a título parcial, uma atividade profissional *	

* Estes serviços são também tributados em Portugal se o adquirente for um não sujeito passivo estabelecido ou domiciliado na UE quando efetuados por um sujeito passivo com estabelecimento estável no território nacional.

Fonte: elaboração própria.

Relativamente ao n.º 12 do artigo 6.º do CIVA, a aplicação do conceito de estabelecimento estável apenas releva nas regras constantes das alíneas d) e e) deste número. No caso da alínea d), as prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica prestados a pessoas estabelecidas ou domiciliadas fora da UE, serão tributadas em Portugal se o prestador tiver cá a sua sede, estabelecimento estável ou domicílio e se se verificar a utilização e exploração efetivas desses serviços em território nacional. Nos n.º 14 e 15 do artigo 6.º do CIVA, aditados recentemente pelo DL n.º 158/2014, constam exemplos de situações em que ocorre utilização e exploração efetiva em território nacional destes serviços.

A alínea e) do n.º 12 e o n.º 13 do artigo 6.º do CIVA referem-se ao serviço de locação de uma embarcação de recreio que não seja de curta duração e em ambos a existência ou não de um estabelecimento estável por parte do locador interfere na aplicação das regras. Se o adquirente deste tipo de serviço for um não sujeito passivo, o mesmo só será tributado no nosso país se o locador tiver sede, estabelecimento estável ou domicílio em Portugal e desde que a efetiva colocação da embarcação à disposição do destinatário ocorra em Portugal.

4.4 Nas operações intracomunitárias

De acordo com o artigo 1.º, n.º 1, alínea c) do CIVA, as operações intracomunitárias efetuadas em Portugal estão sujeitas a IVA. Este artigo remete o tratamento destas operações para o Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (doravante designado por RITI).

O RITI, aprovado pelo DL n.º 290/92 de 28 de dezembro, entrou em vigor em 1993, na mesma data em que foram abolidas as fronteiras fiscais dentro do espaço da UE. Com a criação de um mercado único europeu, os termos importação e exportação entre os países da UE desapareceram sendo substituídos pelos termos aquisição e transmissão intracomunitária de bens. A existência deste mercado único implicou também uma maior colaboração e troca de informações e assistência mútua entre os países integrados para evitar a fraude e evasão fiscais a nível internacional. O sistema *VIES*²⁶ (Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA) é um meio eletrónico de transmissão de informações relativas ao registo do IVA das empresas registadas na UE, que permite, entre outros, validar os números de IVA e validar a aplicação de isenção do IVA no EM de partida dos bens ou no EM do prestador dos serviços. É este o mecanismo adotado na UE para a cooperação e troca de informações entre EM e para a deteção de transações eventualmente não declaradas bem como situações de fraude fiscal.

As prestações de serviços e as transmissões de bens de ou para países ou territórios terceiros não se encontram no âmbito do RITI, estando este diploma reservado apenas para as

²⁶ *VIES* - acrónimo inglês para *VAT Information Exchange System*.

transações de bens entre sujeitos passivos de dois EM distintos e desde que exista envio de bens de um EM para outro EM²⁷.

Relativamente às aquisições intracomunitárias de bens, as mesmas são sujeitas a IVA, de acordo com o artigo 1.º do RITI e, pelo artigo 23.º do mesmo diploma, o IVA deve ser autoliquidado pelo adquirente do bem. O conceito de aquisição intracomunitária está definido no artigo 3.º do RITI e nos artigos 20.º a 23.º da Diretiva IVA. Para se qualificar uma operação como aquisição intracomunitária de bens é necessário que, para além de o vendedor ser um sujeito passivo de outro EM, “haja um efetivo fluxo físico dos bens de um outro EM para o território nacional” (Laires, 2008, p. 298)²⁸.

É no artigo 8.º, n.º 1 do RITI que se define quando uma aquisição intracomunitária de bens é tributada no nosso país, sendo estas aquisições tributáveis “quando o lugar de chegada da expedição ou transporte com destino ao adquirente se situe no território nacional”. O conteúdo deste artigo vai de encontro ao disposto nos artigos 40.º a 42.º da Diretiva IVA.

É o EM onde se localiza a aquisição intracomunitária de bens que tem o direito de tributar a operação independentemente do lugar onde é celebrado o contrato de compra e venda e independentemente do tratamento em termos de IVA destas operações no EM de partida.

Por outro lado, as transmissões intracomunitárias de bens estão isentas ao abrigo do artigo 14.º do RITI. Esta é uma isenção completa, tal como a isenção relativa às exportações, uma vez que é possível deduzir o IVA suportado de acordo com o n.º 2 do artigo 19.º do RITI.

Assim, tal como referido no ponto 4 do DL n.º 290/92, no RITI consegue conciliar-se “a tributação no destino com a ausência de fronteiras fiscais ostensivas e dos controlos das mercadorias em postos fronteiriços. O efeito é conseguido através da eliminação do facto gerador “importação” nas trocas de mercadorias entre os EM e a sua substituição por um novo facto gerador – a “aquisição intracomunitária de bens””.

Verifica-se assim que o elemento de conexão adotado nas operações intracomunitárias é o lugar do destino ou chegada dos bens, o que, de acordo com Xavier (2011, p. 248), “determina simetricamente a isenção no Estado em que se localiza o lugar do início da expedição ou transporte”.

Por conseguinte, nas operações intracomunitárias, o conceito de estabelecimento estável não é tido em consideração em nenhum momento, não sendo determinante para a tributação ou isenção deste tipo de operações.

²⁷ Ver nota de rodapé n.º 21.

²⁸ Há, no entanto, situações em que são tributadas em Portugal, a título de aquisição intracomunitária de bens, aquisições de bens, sem que haja um fluxo físico para Portugal, mas sim para outro EM - ver n.º 2 do artigo 8.º do RITI.

5. O conceito de estabelecimento estável no processo de harmonização fiscal europeia em IVA (sistema comum do IVA)

Analisada a relevância do conceito de estabelecimento estável na determinação de quem tem o direito de taxar as várias operações tributáveis em sede de IVA, mantendo o princípio da neutralidade, e dado que o IVA é um imposto de matriz comunitária que se pretende que seja de aplicação harmonizada entre os diversos EM que constituem a UE, importa agora aferir sobre a definição de estabelecimento estável em IVA adotada por esta Instituição.

Atualmente é um dado assumido que “o conceito de estabelecimento estável é um elemento central no âmbito do sistema europeu do IVA” (Feria & Carvalho, 2013, p. 200), nomeadamente na determinação da localização das operações, particularmente das prestações de serviços, após as alterações introduzidas pela Diretiva 2008/8/CE do Conselho de 12 de fevereiro, bem como na obtenção do direito ao reembolso de IVA, especialmente após a entrada em vigor da Diretiva 2008/9/CE do Conselho de 12 de fevereiro.

Pistone (1999, p. 101) afirma ainda que o conceito de estabelecimento estável em sede de IVA é “um conceito puro de direito da UE”.

Não obstante, e como iremos verificar, nem sempre foi dada a este conceito a importância que ele merece e, ainda hoje, o mesmo se encontra em construção. Só mais recentemente, os organismos da UE com responsabilidades no tratamento das questões de IVA se têm vindo a pronunciar com maior detalhe sobre o conceito de estabelecimento estável em sede de IVA, especificamente através da definição de estabelecimento estável que consta do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho de 15 de março (adiante designado por Regulamento 282/2011).

Continua, contudo, a existir debate entre os EM e entre os operadores económicos e as autoridades fiscais sobre quais as características que um estabelecimento estável em sede de IVA deve possuir para ser considerado como tal. Tem sido o TJUE a entidade que mais se tem pronunciado sobre a definição deste conceito. Existe já numerosa jurisprudência do TJUE relativamente ao estabelecimento estável, tendo sempre como pano de fundo o princípio da não discriminação fiscal. Todavia, nem sempre as decisões emitidas pelo TJUE são uniformes, sendo afetadas pelas circunstâncias concretas de cada caso analisado e ignorando em certa medida uma possível aplicação generalizada dos entendimentos defendidos por este Tribunal.

Uma vez que existia um “vazio” relativamente ao conceito de estabelecimento estável em sede de impostos indiretos, recorria-se à definição constante no MCOCDE, que, como já referimos, é o conceito base ou de referência. No entanto, o conceito do MCOCDE é dirigido

para os impostos sobre o rendimento e o que se tem vindo a verificar é que há uma tentativa de diferenciar o conceito de estabelecimento estável em sede de IVA do conceito definido no MCOCDE.²⁹

Esta diferenciação fica desde logo plasmada nos termos utilizados em sede de IVA e em sede de impostos sobre o rendimento. O TJUE, bem como outras instituições da UE, utilizam em sede de IVA o termo estabelecimento estável³⁰. Já em sede de impostos sobre o rendimento utilizam o termo estabelecimento permanente³¹. Todavia, nem todos os EM da UE adotam estes dois termos, como é o caso de Portugal, em que se utiliza apenas o termo estabelecimento estável, quer para impostos diretos quer para impostos indiretos.

5.1 A Diretiva do IVA

Desde 2007 que a Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro (Diretiva IVA)³², que veio substituir a Sexta Diretiva³³, é a peça legislativa de referência na implementação do sistema comum de IVA, fornecendo uma visão global da legislação europeia em vigor. Estas Diretivas são emitidas com o objetivo de harmonizar o sistema do IVA em todos os EM pertencentes à UE, sobretudo para evitar situações de dupla tributação ou ausência de tributação nas relações de comércio intracomunitárias, uma vez que os diversos países poderiam adotar regras divergentes³⁴.

No que ao nosso tema interessa e dada a importância que o conceito de estabelecimento estável tem no DTI em geral e, nas operações tributáveis em IVA, em particular, verificamos que a Diretiva IVA, sendo a lei de referência, peca pelo facto de não conter nenhuma definição concreta e clara no seu articulado do que é um estabelecimento estável relevante para efeitos de IVA. Embora a expressão “estabelecimento estável” seja referenciada por 23 vezes nesta Diretiva, em nenhuma delas é definido o conceito.

Também na Sexta Diretiva, onde o termo “estabelecimento estável” foi utilizado pela primeira vez, no seu artigo 9.º, não é definido o conceito, sendo apenas utilizado como critério para determinar o lugar da prestação de serviços.

²⁹ Como exemplo temos o *Philip Morris Case* em que o Tribunal Italiano utiliza o conceito vertido no MCOCDE para um caso de IVA – ver Iavagnilio (2002).

³⁰ Em inglês “*fixed establishment*”.

³¹ O termo estabelecimento permanente é o que consta também no MCOCDE: “*permanent establishment*”.

³² A Diretiva 2006/112/CE de 28 de novembro, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, publicada no JO L 347 de 11.12.2006, é a chamada “Diretiva IVA”, que veio reformular a anterior Sexta Diretiva. A reformulação foi apenas de estrutura e redação, sem alterações substanciais de legislação. De notar que dos 53 artigos da Sexta Diretiva se passou para 414 artigos na Diretiva IVA.

³³ Publicada no JO L 145 de 13 de junho de 1977.

³⁴ As Diretivas comunitárias vinculam os EM apenas quanto aos resultados não sendo obrigatória a sua transposição direta na lei interna, podendo os EM determinar os meios e a forma de alcançar esses resultados.

Não obstante, a Diretiva IVA merece ser analisada em maior detalhe.

Na Diretiva IVA, a expressão “estabelecimento estável” é utilizada nos seguintes artigos:

- Artigos 38.º e 39.º – fornecimentos de gás através de uma rede de gás natural, de eletricidade, e de calor ou de frio através de redes de aquecimento e de arrefecimento;
- Artigos 44.º, 45.º, 56.º – lugar das prestações de serviços³⁵;
- Artigo 192.º-A – devedores de imposto perante o fisco;
- Artigos 219.º-A e 221.º – emissão de faturas;
- Artigo 307.º – regime especial das agências de viagens;
- Artigo 358.º-A – regime especial para a prestação de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão ou de serviços eletrónicos efetuada por sujeitos passivos não estabelecidos na Comunidade;
- Artigo 369.º-A – regime especial para a prestação de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão ou de serviços eletrónicos efetuada por sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade, mas não no EM de consumo.

Os artigos 38.º e 39.º da Diretiva IVA utilizam o termo “estabelecimento estável” para definir as regras gerais relativas à localização, para tributação em sede de IVA, dos fornecimentos de gás, eletricidade, calor ou frio³⁶. O estabelecimento estável do adquirente destes bens³⁷ é o elemento de conexão que permite localizar esta operação, caso os bens sejam fornecidos ao estabelecimento estável, ao invés da sede.

Nos artigos 44.º, 45.º e 56.º encontramos regras gerais relativas à localização das prestações de serviços. No artigo 44.º, o elemento de conexão que permite localizar a operação é o estabelecimento estável enquanto adquirente dos serviços³⁸. Já nos artigos 45.º e 56.º o elemento de conexão é o estabelecimento estável enquanto prestador dos serviços.³⁹

Decorrente da regra geral de localização constante do artigo 44.º, quando o adquirente dos serviços tenha mais do que um estabelecimento estável em diferentes EM ou até em territórios não pertencentes à UE, coloca-se a questão de determinar o estabelecimento estável para o

³⁵ Quanto ao lugar das prestações de serviços, até 31 de dezembro de 2014, constava também no artigo 58.º da Diretiva IVA a expressão estabelecimento estável. Contudo, este artigo foi alterado em 01.01.2015 após a introdução das novas regras constantes do artigo 5.º da Diretiva 2008/8/CE relativas à localização das prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão e serviços eletrónicos a não sujeitos passivos, deixando de constar o termo estabelecimento estável.

³⁶ A eletricidade, gás, calor, frio e similares são equiparados a bens corpóreos, de acordo com o artigo 15.º, n.º 1 da Diretiva IVA.

³⁷ Ver também o artigo 195.º da Diretiva IVA.

³⁸ Aplica-se neste caso a regra de inversão do sujeito passivo prevista no artigo 196.º da Diretiva IVA.

³⁹ Notamos que o estabelecimento estável apenas será tido em consideração caso as prestações ou aquisições de serviços não sejam atribuídas à sede da atividade económica.

qual são, efetivamente, prestados os serviços.

Caso o adquirente não especifique concretamente o estabelecimento estável que irá beneficiar dos serviços, caberá ao prestador esta tarefa. Deverá ter-se em atenção que a identificação do estabelecimento estável que releva para a localização da operação não pode depender de critérios *ad hoc* que sirvam os melhores interesses do adquirente ou do prestador dos serviços. Tal identificação deve basear-se em dados objetivos e verificáveis (Arnaldo, 2011), de entre os quais se destaca o critério de utilização e exploração efetivas. Tendo em atenção este critério, remetemos para o entendimento de Faria e Carvalho (2013, pp. 207-208) em que “o conceito de estabelecimento estável para efeitos de IVA pressupõe não só a detenção de uma estrutura apta a receber e utilizar serviços (enquanto destinatária de *inputs*), mas também a realização (ou pelo menos, o propósito de realização) de uma atividade económica, de forma autónoma, por intermédio dessa estrutura/estabelecimento”. De qualquer modo, salvo prova em contrário, presume-se que o número de identificação de IVA do estabelecimento estável que consta na fatura da prestação de serviços é o do estabelecimento estável ao qual os serviços foram efetivamente prestados.

A questão da identificação do estabelecimento estável do destinatário tem sido bastante discutida na medida em que, para o prestador que queira determinar com exatidão o estabelecimento estável ao qual os serviços são prestados (nomeadamente por questões de faturação e determinação de quem é o devedor do imposto), pode não bastar a simples indicação, por parte do adquirente, do estabelecimento estável para o qual os serviços serão prestados, o que pode implicar elevados custos administrativos⁴⁰.

As regras gerais de localização das prestações de serviços devem ser conjugadas com o disposto no artigo 192.º-A que determina que um estabelecimento estável não deve ser considerado como entidade devedora de IVA nos casos em que, mesmo que a operação tributável esteja localizada no EM desse estabelecimento, o mesmo não intervenha⁴¹ no fornecimento dos bens ou na prestação dos serviços. Em vigor desde 01.01.2010, este artigo vem contrariar o princípio da “força de atração” adotado até então pelos EM em que se considerava que o fornecedor de bens ou prestador de serviços se encontrava estabelecido no EM do adquirente se tivesse nesse mesmo Estado um estabelecimento estável, independentemente do mesmo não intervir na operação.⁴²

Relativamente aos artigos 219.º-A e 221.º, nos mesmos constam regras de faturação que se aplicam também aos estabelecimentos estáveis caso recaia sobre estes a obrigação de emissão

⁴⁰ Esta questão será analisada com mais pormenor no ponto 6.4.

⁴¹ O conceito de intervenção do estabelecimento estável será tratado em maior detalhe no ponto 6.4.

⁴² Relativamente às regras sobre o lugar das prestações de serviços ver as orientações emitidas pelo Comité Consultivo do IVA da UE, nomeadamente nos relatórios das reuniões n.º 86 e 88, ambas de 2009.

de faturas.

Quanto ao artigo 307.º, o estabelecimento estável que uma agência de viagens tem nouro Estado que não o da sede passa a ser o elemento que permite localizar as prestações de serviços da agência de viagens no EM desse estabelecimento, desde que seja este último a prestar efetivamente o serviço.

Em 01.01.2015, entraram em vigor os artigos 358.º-A e 369.º-A, que refletem as recentes alterações ao regime especial para sujeitos passivos não estabelecidos na Comunidade ou no EM de consumo, que prestam serviços de telecomunicações, de radiodifusão e televisão ou serviços electrónicos a pessoas que não sejam sujeitos passivos. Nestes dois artigos, o estabelecimento estável releva para se poder identificar onde está situado o prestador dos serviços. No caso do artigo 358.º-A, o sujeito passivo prestador dos serviços considera-se não estabelecido na Comunidade desde que não tenha em nenhum dos países a sede da sua atividade ou um estabelecimento estável. Para além destas condições, o sujeito passivo prestador também não pode estar registado para efeitos de IVA em nenhum EM. Já no artigo 369.º-A, considera-se que o prestador dos serviços não está estabelecido no EM de consumo desde que não tenha neste EM a sede da sua atividade económica ou um estabelecimento estável.

Para além dos mencionados artigos, existem ainda alguns esclarecimentos/instruções respeitantes a esta problemática que podem ser retirados da análise à Diretiva IVA e que, por isso mesmo, não podem deixar de ser referenciados neste trabalho.

É o caso da possibilidade de criação de agrupamentos para efeitos de IVA prevista no artigo 11.º da Diretiva IVA que deve ser analisada conjuntamente com as instruções constantes da Comunicação da Comissão da UE ao Conselho e ao Parlamento Europeu relativamente a esta matéria⁴³. Os agrupamentos ou grupos de IVA consistem na integração num único sujeito passivo de IVA de entidades independentes, estabelecidas no mesmo território e que têm entre si operações vinculadas ao nível financeiro, económico e de organização. Em sede de IVA, o grupo terá então um único número de identificação, mantendo, contudo, cada entidade o seu número individual⁴⁴. De acordo com as orientações contidas na Comunicação da Comissão da UE, os estabelecimentos estáveis podem ser incluídos nos grupos de IVA. Mas apenas podem ser incluídos neste grupo os estabelecimentos estáveis sediados no território do EM que autoriza sua criação, mesmo que esses estabelecimentos estáveis sejam de empresas estrangeiras. Já um estabelecimento

⁴³ COM (2009) 325 final – Comunicação no que respeita à faculdade de criação de agrupamentos para efeitos de IVA prevista no artigo 11.º da Diretiva 2006/112/CE.

⁴⁴ A manutenção do número individual de IVA tem utilidade essencialmente para o controlo das operações intra-grupo – ver Almeida (2014).

estável de uma empresa, cuja sede da atividade esteja nesse EM, que se situe fora desse território, não pode ser incluído no grupo de IVA. A Comissão da UE justifica-se, entre outras, com a necessidade de impedir que o mesmo estabelecimento estável pertença a dois grupos de IVA diferentes.⁴⁵

Com efeito, a impossibilidade de incluir no grupo de IVA os estabelecimentos estáveis de uma empresa sediada num EM, apenas porque estão situados no estrangeiro, parece não ir de encontro ao tratamento em IVA das operações entre a sede e o estabelecimento estável defendido pelo TJUE⁴⁶, com base na noção de independência constante do artigo 9.º da Diretiva IVA. O que este entendimento preconiza é que as prestações de serviços realizadas entre a sede e o estabelecimento estável e entre os estabelecimentos estáveis são operações que não caem no escopo do IVA, uma vez que o estabelecimento estável não é uma entidade jurídica independente da sede⁴⁷. Não obstante, a Comissão da UE vem defender que quando uma empresa passa a integrar um grupo de IVA, passa a ser parte de um novo sujeito passivo, perdendo assim a sua ligação com o estabelecimento estável que se situa no estrangeiro e, assim, não se aplica o procedimento referido acima.

Porém, não se deve concluir que o estabelecimento estável, mesmo não tendo personalidade jurídica, não possa ser um sujeito passivo para efeitos de IVA. Como defende Pereira (2007, p. 105), os estabelecimentos estáveis, “mesmo sem personalidade jurídica, têm capacidade judiciária e personalidade tributária para diversos efeitos”. Um exemplo desta situação está precisamente nos artigos da Diretiva IVA sobre as regras relativas ao lugar das prestações de serviços.

Uma questão que tem suscitado debate no que respeita às transações entre diferentes EM, são as dificuldades que existem em determinar sobre quem recai a responsabilidade de liquidar e pagar o IVA. Esta dificuldade está bem patente na temática dos estabelecimentos estáveis em IVA, pois, não raras vezes, se torna complicado, por via das regras vigentes, determinar qual o estabelecimento que presta ou beneficia das prestações de serviços. A interpretação das regras referidas anteriormente, no que toca à identificação do estabelecimento estável relevante para as transações em sede de IVA, pode levar a que as partes intervenientes, inclusivamente as autoridades fiscais, adotem posições distintas, o que,

⁴⁵ Tratamento idêntico é dado às sucursais, conforme evidenciado no Acórdão C-7/13 de 17 de setembro de 2014, do TJUE.

⁴⁶ O acórdão FCE Bank (C-210/04) do TJUE é o caso mais relevante nesta matéria.

⁴⁷ Em 2003, na COM (2003) 822 final – Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 77/388/CEE no que respeita ao lugar das prestações de serviços, previa-se um aditamento ao artigo 6.º da Sexta Diretiva em que se referia expressamente que “quando uma entidade jurídica única possuir mais do que um estabelecimento estável, os serviços prestados entre esses estabelecimentos não serão considerados como prestações de serviços”. Contudo, este texto não chegou a ser aditado à Sexta Diretiva nem tão pouco consta da Diretiva IVA.

para além de originar litígios, pode, também, favorecer a evasão e fraude fiscais.

Neste sentido, para efeitos de determinação do sujeito passivo sobre o qual recai o ónus de IVA, e tal como sustenta Merx (2012), definir se o estabelecimento estável do prestador intervém na prestação dos serviços, bem como identificar qual o estabelecimento estável do adquirente que permite localizar a prestação dos serviços, uma vez que as posições de prestador e adquirente dos serviços podem não ser coincidentes, pode levar a situações de dupla tributação ou de não tributação.

O artigo 59.º-A da Diretiva IVA acautela esta situação, permitindo aos EM derrogar as regras existentes. Assim, se pelas regras gerais as prestações de serviços se localizarem fora do território da Comunidade, os EM podem considerar que essas prestações de serviços são localizadas no seu território, se a utilização e exploração efetivas aí ocorrerem e vice-versa. Contudo, este artigo apenas se aplica a situações em que a derrogação seja entre localizar os serviços num território fora da Comunidade ou não.

Também o artigo 194.º da Diretiva IVA dá aos EM a faculdade de, sobre determinadas condições, estabelecerem que o devedor do imposto será o destinatário da entrega dos bens ou da prestação dos serviços, desde que o prestador não se encontre estabelecido no EM onde o IVA é devido.

Já no campo da evasão e fraude fiscais, verifica-se que as lacunas ainda existentes na lei permitem a subsistência de situações em que os estabelecimentos estáveis podem ser usados para reduzir ou eliminar os encargos com IVA. A existência de vários estabelecimentos estáveis da mesma entidade em vários EM e até fora da Comunidade possibilita que se tente localizar a prestação de serviços no território em que o encargo de IVA é menor, mesmo que não seja o estabelecimento estável desse território o utilizador efetivo desses serviços. Uma vez que efetuar auditorias minuciosas a um número elevado de estabelecimentos estáveis se revela dispendioso para as autoridades fiscais e, a mais das vezes, sem resultados positivos e compensadores, os esquemas fraudulentos com o objetivo de reduzir o IVA devido continuam a existir.⁴⁸

5.2 O Pacote IVA

O conceito de estabelecimento estável, como vimos, releva em maior grau nas prestações de serviços do que nas transmissões de bens e esta relevância acentuou-se ainda mais após a introdução das novas regras de localização das prestações de serviços constantes do chamado

⁴⁸ Sobre estabelecimentos estáveis e esquemas de poupança de IVA ver artigo de Swinkels, J. (2006): “*Fixed Establishments and VAT-Saving Schemes*”.

Pacote IVA, que inclui as Diretivas 2008/8/CE e 2008/9/CE e o Regulamento (CE) n.º 143/2008, do Conselho de 12 de fevereiro, publicados no JO L 44 de 20 de fevereiro de 2008. De facto, conforme defende Arnaldo (2011, p. 19), “o número de situações que dependem do estabelecimento estável para a determinação do lugar da tributação das operações foi bastante alargado” com a introdução das novas regras constantes do Pacote IVA, em especial as decorrentes da Diretiva 2008/8/CE.

O Pacote IVA resulta de um acordo político alcançado na reunião do Conselho ECOFIN de 4 de dezembro de 2007⁴⁹ (com mediação da presidência portuguesa) e as alterações introduzidas surgem com a necessidade de adaptar as regras do sistema comum de IVA aos desenvolvimentos cada vez mais profundos nos mercados (interno e externo) e no tipo de transações comerciais estabelecidas entre os diversos agentes. As medidas constantes deste pacote versam, principalmente, sobre os seguintes aspetos: localização das prestações de serviços, cooperação administrativa e procedimento de reembolso de IVA no estrangeiro. Com efeito, o Pacote IVA tem como principais objetivos: (i) a simplificação das regras de localização das prestações de serviços de forma a garantir que o IVA é devido no país de consumo, (ii) prevenir distorções de concorrência entre EM que tenham diferentes taxas de IVA e assegurar que não há diferenças na interpretação das regras de IVA, (iii) modernizar e simplificar os regimes de reembolso de IVA e (iv) melhorar as trocas de informação e cooperação entre EM para combater a fraude.

A Diretiva 2008/8/CE altera a Diretiva IVA, no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços. Foi esta Diretiva que introduziu na Diretiva IVA as novas regras relativas às prestações de serviços em que, regra geral, o lugar de tributação passa a ser o lugar onde ocorre o consumo efetivo, ou seja, o local onde o adquirente dos serviços tem sede, estabelecimento estável ou domicílio sendo nessa sede, estabelecimento estável ou domicílio o local de efetiva utilização desses serviços. Esta regra geral aplica-se às prestações de serviços *B2B*. Já quanto às prestações de serviços *B2C*, a regra geral continua a ser a localização na origem, ou seja, o local da sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador dos serviços. Contudo, continuam a existir determinadas exceções, quer por motivos administrativos, quer por motivos políticos. Os artigos que compõem a Diretiva 2008/8/CE encontram-se já incorporados na Diretiva IVA, sendo que os que respeitam ao tema do nosso trabalho foram abordados no ponto anterior.

Quanto à Diretiva 2008/9/CE, que define as modalidades de reembolso do IVA previsto na Diretiva IVA a sujeitos passivos não estabelecidos no EM de reembolso, mas estabelecidos

⁴⁹ O acordo alcançado neste Conselho ECOFIN encontra-se no documento n.º 16220/07, de 5 de dezembro de 2007 (FISC 172).

noutro EM, a expressão “estabelecimento estável” consta no seu artigo 3.º, onde são definidas as condições em que um sujeito passivo de IVA pode solicitar o reembolso. Assim, para poder solicitar o reembolso, o sujeito passivo, durante o período do reembolso, não pode ter a sede da sua atividade ou um estabelecimento estável no EM do reembolso, a partir dos quais tenha efetuado alguma operação. Mais uma vez, o estabelecimento estável apenas é usado para estabelecer critérios de aplicabilidade do mecanismo de reembolso aos sujeitos passivos e não é dada nenhuma definição do conceito.

Relativamente ao Regulamento (CE) n.º 143/2008, relativo à cooperação administrativa e à troca de informações no que se refere às regras do lugar das prestações de serviços, regimes especiais e procedimentos de reembolso, não encontramos qualquer referência ao conceito de estabelecimento estável. Apenas de notar que é com base neste Regulamento que se vem instituir um novo mecanismo de mini balcão único, o chamado *MOSS (Mini One Stop Shop)*, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2015. Este mecanismo tem como objetivo simplificar e facilitar o cumprimento das obrigações respeitantes aos serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão ou serviços por via eletrónica, prestados a pessoas que não sejam sujeitos passivos estabelecidas ou domiciliadas na Comunidade. Uma vez que, de acordo com as novas regras em vigor a partir de 1 de janeiro de 2015, os serviços supra referidos, prestados a não sujeitos passivos estabelecidos ou domiciliados na Comunidade, passam a ser tributados no EM da residência do adquirente, criou-se um sistema, que opera por via eletrónica, destinado aos operadores estabelecidos na Comunidade e fora da Comunidade, para que possam cumprir, mais facilmente, as formalidades relativas ao IVA. Neste caso, não releva a existência ou não de um estabelecimento estável do prestador na Comunidade para determinação da localização da prestação dos serviços e consequente tributação em sede de IVA.⁵⁰

Pode dizer-se então que a introdução do mini balcão único, *MOSS*, é uma medida adicional de cooperação entre os diversos EM que surge no seguimento do alargamento do sistema *VIES* às prestações de serviços, efetuado já em 2010.

5.3 A Jurisprudência do TJUE

O TJUE, como entidade garante do cumprimento da legislação da UE em todos os países que a ela pertencem, tem sido chamado a pronunciar-se com alguma frequência sobre a

⁵⁰ Em Portugal, foram publicados o DL n.º 158/2014 e o Ofício-Circulado n.º 30164 de 11 de dezembro de 2014 com respeito ao regime especial do IVA para sujeitos não estabelecidos no EM de consumo ou não estabelecidos na Comunidade que prestem serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica a pessoas que não sejam sujeitos passivos, estabelecidas ou domiciliadas na Comunidade.

temática em análise neste trabalho. Contudo, no direito da UE, o conceito de estabelecimento estável em IVA tem sido tratado com base em situações específicas, o que, por vezes, leva a que as conclusões emanadas pelo TJUE não sejam totalmente consistentes, dificultando assim a sua aplicação generalizada. Não obstante, a jurisprudência emitida pelo TJUE foi, até à entrada em vigor do Regulamento 282/2011, a única fonte de regulação nesta matéria. O quadro seguinte identifica os principais casos em que o TJUE se pronunciou relativamente à temática do conceito de estabelecimento estável em sede de IVA:

Quadro 3 - Acórdãos do TJUE sobre estabelecimento estável		
168/84	<i>Berkholz</i>	Localização das operações tributáveis
C-231/94	<i>Faaborg-Gelting Linien</i>	Localização das operações tributáveis
C-190/95	<i>ARO Lease</i>	Localização das operações tributáveis
C-260/95	<i>DFDS</i>	Localização das operações tributáveis
C-390/96	<i>Lease Plan</i>	Localização das operações tributáveis
C-452/03	<i>RAL</i>	Localização das operações tributáveis
C-210/04	<i>FCE Bank</i>	Localização das operações tributáveis
C-73/06	<i>Planzer Luxembourg</i>	Sistema de reembolso
C-318/11	<i>Daimler e Widex</i>	Sistema de reembolso
C-605/12	<i>Welmory</i>	Localização das operações tributáveis

Fonte: Feria & Carvalho, 2013, p. 204.

A primeira vez que o TJUE se pronunciou sobre o conceito de estabelecimento estável em IVA foi no caso *Berkholz*, sendo as conclusões constantes deste acórdão o ponto de partida para a definição do conceito. No caso em apreço, o que se pretendia saber era se uma empresa alemã (*abe-Werbung Alfred Berkholz*) com sede em Hamburgo e que explorava máquinas de jogos a bordo de dois navios que faziam a ligação entre a Alemanha e a Dinamarca, poderia considerar que tinha em cada um dos navios um estabelecimento estável a partir do qual prestava os serviços. A conclusão constante do acórdão do TJUE relativamente a este caso foi que tal não poderia ser considerado um estabelecimento estável, uma vez que não existia um estabelecimento com uma dimensão mínima nem tão pouco os meios humanos e técnicos necessários à prestação dos serviços estavam presentes com carácter de permanência. A mera presença das máquinas de jogo não é suficiente para considerar a existência de um estabelecimento estável. O TJUE acrescenta ainda que apenas se deve considerar que os serviços são prestados a partir do estabelecimento estável quando o critério da sede não levar a um resultado racional ou criar um conflito com outro EM⁵¹.

Embora o TJUE nunca tenha definido o que é um resultado racional, pode dizer-se que a

⁵¹ Ver parágrafo 17 do Acórdão 168/84 de 4 de julho de 1985.

regra da primazia da sede face ao estabelecimento estável é tida em conta na maior parte das análises do TJUE, ainda que se diga também que a sua importância tenha diminuído após 2010, com a alteração da localização das prestações de serviços para o local do consumo.⁵²

No caso *Faaborg-Gelting Linien*, a questão que se colocava era idêntica à do caso *Berkholz*, mas relativamente a serviços de restauração prestados pela empresa *Faaborg-Gelting Linien A/S*, com sede na Dinamarca, a bordo de navios que faziam a ligação entre a Dinamarca e a Alemanha. A decisão constante do acórdão do TJUE foi no sentido de não considerar que a prestação de serviços de restauração a bordo de um navio representasse a existência de um estabelecimento estável em sede de IVA, tendo sido considerados os mesmos critérios que no caso *Berkholz*. Foi também dada prevalência ao critério da sede da atividade económica, quer pela questão do resultado racional quer pelo facto da sede ser o ponto de ligação eficaz para efeitos de tributação⁵³. Por conseguinte, neste caso, não houve qualquer evolução na construção do conceito de estabelecimento estável em sede de IVA.

Contudo, partilhamos aqui da opinião defendida por Arnreiter (2003) quando defende que no caso vertente se podia considerar que existiam os meios técnicos e humanos em permanência. De facto, será facilmente compreensível que para prestar serviços de restauração, os meios técnicos e humanos terão que estar presentes em permanência. No entanto, o TJUE não explorou a questão relativa ao pessoal, no sentido de determinar se os trabalhadores eram funcionários da *Faaborg-Gelting Linien* ou se tinham sido contratados por outra empresa.

Conforme identificado no quadro três, o terceiro acórdão do TJUE relativamente a esta matéria resultou do caso *DFDS*. A *DFDS A/S*, agência de viagens dinamarquesa, tinha uma filial em Inglaterra, a *DFDS Ltd.*, que organizava e vendia viagens neste país por conta da *DFDS A/S*. O que se pretendia saber era se a filial em Inglaterra poderia ser considerada um estabelecimento estável a partir do qual eram prestados os serviços e assim, os mesmos serem aí tributados em IVA. A decisão do TJUE foi no sentido de considerar que a *DFDS Ltd.* era um estabelecimento estável da *DFDS A/S* pois tinha uma dimensão que permitia reunir permanentemente os meios humanos e técnicos necessários à prestação de serviços e não gozava de um estatuto de independência em relação à empresa em nome da qual atuava. Embora a filial inglesa tivesse personalidade jurídica própria, o TJUE considerou que esta atuava apenas como simples auxiliar, uma vez que existiam diversas obrigações contratuais e o seu capital era detido na totalidade pela *DFDS A/S*⁵⁴. Com efeito, poder-se-ia então concluir

⁵² Sobre esta questão ver Mikutiene, 2014, p. 8.

⁵³ Ver parágrafo 18 do Acórdão C-231/94 de 2 de maio de 1996.

⁵⁴ Ver parágrafo 26 do Acórdão C-260/95 de 20 de fevereiro de 1997.

que um estabelecimento estável em sede de IVA, independentemente da sua forma legal, deve ser um agente dependente face à empresa-mãe.

Outro aspeto a considerar neste acórdão é o facto de se ter tido em atenção o critério da realidade económica para aplicação do sistema comum do IVA, em detrimento do critério da sede. O que o TJUE entendeu foi que, no caso das agências de viagens que comercializavam os seus serviços em mais do que um EM, dar primazia ao lugar de tributação na sede poderia originar distorções de concorrência na medida em que ter a sede num país com taxas de IVA mais baixas seria compensador⁵⁵.

O caso *Aro Lease* trouxe também desenvolvimentos para a definição do conceito de estabelecimento estável em IVA. A *Aro Lease BV* era uma empresa com sede na Holanda que prestava serviços de locação financeira de automóveis a clientes particulares nacionais e estrangeiros, nomeadamente na Bélgica. Para isso, adquiria viaturas nesse país, considerando-se que detinha um parque automóvel nesse EM. O TJUE foi chamado a pronunciar-se sobre se este parque automóvel poderia ser classificado como estabelecimento estável para efeitos de IVA, sendo a partir deste estabelecimento prestados os serviços de locação financeira. O TJUE decidiu que não existia aqui um estabelecimento estável porque não existia nenhum escritório ou armazém na Bélgica (os clientes escolhiam as viaturas diretamente nos stands de automóveis) e os intermediários (agentes independentes) que contactavam com os clientes belgas não tinham autonomia para celebrar os contratos, sendo estes da responsabilidade da sede. Uma vez que não existia na Bélgica uma estrutura mínima, com meios técnicos e humanos em permanência e que pudesse tomar decisões administrativas e de gestão autonomamente, o TJUE decidiu pela não existência de um estabelecimento estável. Nesta decisão introduziu-se no conceito de estabelecimento estável o critério da autonomia na prestação dos serviços⁵⁶.

Já o caso *Lease Plan* não trouxe qualquer novidade ao conceito de estabelecimento estável em sede de IVA. A *Lease Plan Luxembourg SA*, com sede no Luxemburgo, prestava serviços de locação financeira de automóveis, sendo que alguns dos seus clientes eram belgas. Ao TJUE foi solicitado entendimento sobre a existência ou não de um estabelecimento estável da *Lease Plan Luxembourg SA* na Bélgica, já que as autoridades fiscais belgas recusaram o reembolso de IVA solicitado pela empresa luxemburguesa, pelo facto de esta ter neste EM um estabelecimento estável. A decisão do TJUE foi de não considerar a existência de um estabelecimento estável com base nos mesmos argumentos usados no caso *Aro Lease*⁵⁷.

⁵⁵ Ver parágrafo 23 do Acórdão C-260/95 de 20 de fevereiro de 1997.

⁵⁶ Ver parágrafo 16 do Acórdão C-190/95 de 17 de julho de 1997.

⁵⁷ Ver parágrafo 21 do Acórdão C-390/96 de 7 de maio de 1998.

No caso *RAL*, embora a questão colocada ao TJUE fosse relativa à interpretação da expressão “estabelecimento estável” constante do artigo 9.º da Sexta Diretiva, esta surge no âmbito da utilização de um esquema de planeamento agressivo para não pagamento de IVA, que incluiu a constituição de uma sociedade fora do território da Comunidade na qual a prestação dos serviços relativos a máquinas de jogos estaria localizada. No acórdão sobre este caso o TJUE não desenvolveu o conceito de estabelecimento estável, limitando-se a esclarecer que “a prestação de serviços que consiste em permitir ao público utilizar, contra remuneração, máquinas de jogo a dinheiro instaladas em salas de jogos estabelecidas no território de um EM deve ser considerada uma das atividades recreativas ou similares na aceção do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), da Sexta Directiva, de modo que o lugar dessa prestação de serviços é o local em que ela é materialmente executada”⁵⁸. Encontramos nesta jurisprudência um suporte para balizar qual o tipo de funções inerentes ao estabelecimento estável para ser considerado como tal. Estas passam então pelo desempenho das funções essenciais que efetivamente caracterizam a prestação de serviços em causa, não relevando as funções com caráter preparatório ou acessório à prestação de serviços, tais como as funções administrativas, de marketing ou recrutamento de pessoal. No mesmo sentido escreve também o advogado-geral M. Poiares Maduro, nas suas conclusões ao vertente caso.

O caso *FCE Bank* também não trouxe desenvolvimentos ao conceito de estabelecimento estável. A *FCE Bank plc*, empresa do Reino Unido, tinha uma sucursal, sem personalidade jurídica própria, em Itália, a *FCE IT*, para a qual prestava vários serviços. No caso em apreço a questão prejudicial versava sobre as relações entre a sede e as sucursais estabelecidas noutra EM e se essas sucursais, que eram estabelecimentos estáveis da primeira, poderiam ser um sujeito passivo de IVA autónomo, em razão das operações realizadas dentro da mesma sociedade. A conclusão constante do acórdão do TJUE estatuiu que um estabelecimento estável situado noutra EM é uma entidade que não é juridicamente independente da sociedade em que se integra e a qual lhe fornece serviços, pelo que “não deve ser considerado sujeito passivo em razão dos custos que lhe são imputados pelas referidas prestações”⁵⁹.

Os principais critérios utilizados pelo TJUE no caso *FCE Bank* respeitam à noção de independência e de assunção do risco por parte do estabelecimento estável. Se não são praticadas atividades económicas independentes nem é assumido o risco associado às atividades desenvolvidas, o estabelecimento estável é apenas uma extensão, uma dependência da sede, fazendo assim parte da mesma pessoa jurídica e do mesmo sujeito passivo, não sendo razoável considerar que as operações entre sede e estabelecimento estável sejam sujeitas a

⁵⁸ Ver último parágrafo do Acórdão C-452/03 de 12 de maio de 2005.

⁵⁹ Ver último parágrafo do Acórdão C-210/04 de 23 de março de 2006.

IVA. Notamos contudo que as operações relativas a transmissões de bens entre a sede e estabelecimento estável situado noutra EM estão sujeitas a IVA.

Relativamente ao caso *Planzer Luxembourg*, a jurisprudência aqui produzida vem validar o conceito de estabelecimento estável constante dos acórdãos anteriores, nomeadamente nos seus parágrafos 54 a 56⁶⁰. Deste acórdão deve também reter-se que, para classificar determinada estrutura como estabelecimento estável, deverá ser tida em conta a realidade económica subjacente ao estabelecimento, em detrimento de formalidades legais e societárias.

No quadro três, o primeiro caso relativo a estabelecimento estável em IVA analisado pelo TJUE após entrada em vigor da Diretiva IVA é o caso *Daimler e Widex*, cujo acórdão data de 25 de outubro de 2012. Todavia, ainda não se encontravam em vigor as regras de localização das prestações de serviços constantes do Pacote IVA, que analisamos anteriormente, uma vez que as operações em causa se referem aos anos de 2008 e 2009. Este caso é composto por dois processos: (i) processo C-318/11 – empresa alemã *Daimler AG* e (ii) processo C-319/11 – empresa dinamarquesa *Widex A/S*, em que ambas recorreram da decisão das autoridades fiscais suecas de recusar o reembolso de IVA suportado naquele país, por considerar que estas empresas tinham nesse país um estabelecimento estável para efeitos de IVA. Contestando a opinião das autoridades fiscais suecas, a *Daimler AG* e a *Widex A/S* afirmavam que não detinham um estabelecimento estável na Suécia na medida em que as estruturas que detinham neste país eram utilizadas em atividades acessórias da sede, não tinham recursos técnicos e humanos em permanência e não realizavam sequer quaisquer atividades tributáveis nesse país. O TJUE veio pronunciar-se desfavoravelmente à posição das autoridades fiscais da Suécia, argumentando que “a realização efetiva de operações tributáveis no EM de reembolso é..., a condição comum de uma exclusão de um direito ao reembolso, quer o sujeito passivo requerente tenha ou não um estabelecimento estável nesse Estado”⁶¹. Assim, uma vez que se considerava que o facto de não haver operações tributáveis era condição suficiente para não recusar o pedido de reembolso de IVA por parte das autoridades fiscais suecas, o conceito de estabelecimento estável não foi desenvolvido nem aprofundado em detalhe neste acórdão.

Em 16 de outubro de 2014, no caso *Welmory*, o TJUE emitiu mais um acórdão sobre o conceito de estabelecimento estável, sendo este na aceção do artigo 44.º da Diretiva IVA, ou seja, estabelecimento estável enquanto destinatário de uma prestação de serviços. Até esta data todos os acórdãos do TJUE versavam sobre o conceito de estabelecimento estável enquanto prestador de serviços, uma vez que, até 2010, apenas era relevante como elemento de conexão para a tributação em IVA o estabelecimento estável a partir do qual os serviços

⁶⁰ Ver Acórdão C-73/06 de 28 de junho de 2007.

⁶¹ Ver parágrafo 43 do Acórdão C-318/11 e C-319/11 de 25 de outubro de 2012.

são prestados. Contudo, na análise efetuada é tida (corretamente) em conta quer a jurisprudência já produzida, quer o conceito de estabelecimento estável em IVA que consta agora no Regulamento 282/2011, embora à data dos factos o dito Regulamento ainda não estivesse em vigor. O TJUE refere que o objetivo subjacente a todas as suas disposições que visam determinar o lugar de conexão fiscal das prestações de serviços, é “evitar, por um lado, conflitos de competência suscetíveis de conduzir a dupla tributação e, por outro, a não tributação de receitas”. Por conseguinte, a jurisprudência anteriormente emitida é perfeitamente válida. Já relativamente ao artigo 44.º da Diretiva IVA, o TJUE defende que o mesmo é semelhante ao artigo 9.º, n.º 1 da Sexta Diretiva. Quanto ao Regulamento 282/2011, é descrito que na sua elaboração foram tidos em consideração os mesmos objetivos que norteiam as decisões do TJUE, pelo que também se revela importante⁶².

A questão prejudicial do litígio em causa, que opõe a empresa polaca *Welmory sp. z o.o.* às autoridades fiscais polacas, consiste em saber se o adquirente dos serviços prestados pela empresa polaca, a *Welmory LTD*, empresa cipriota, tem ou não um estabelecimento estável para efeitos de IVA na Polónia, pelo facto de usar infraestruturas da empresa polaca nesse país. Assim sendo, e caso seja este estabelecimento estável o utilizador efetivo dos serviços prestados pela *Welmory sp. z o.o.*, defendem as autoridades fiscais polacas que esta última será responsável pela liquidação e pagamento do IVA. No entanto, a empresa polaca defende que a empresa cipriota não tem em solo polaco um estabelecimento estável com os argumentos de que esta última não dispõe de meios humanos e técnicos próprios, utilizando ao invés os meios disponibilizados pela *Welmory sp. z o.o.* para gestão de um *website* de leilões, nem sequer os servidores e programas informáticos utilizados pela *Welmory LTD* se encontram na Polónia.

Por sua vez, o TJUE define, no parágrafo 65 do acórdão, que a empresa cipriota terá na Polónia um estabelecimento estável na aceção do artigo 44.º da Diretiva IVA se esse estabelecimento se caracterizar por um grau suficiente de permanência e por ter uma estrutura apta, em termos de recursos humanos e técnicos, a receber prestações de serviços e utilizá-las na sua atividade económica, e que isso compete ao órgão jurisdicional polaco verificar.

Por forma a esquematizar as decisões proferidas pelo TJUE no âmbito do estabelecimento estável em sede de IVA, antes referidas, apresentamos o quadro infra:

⁶² Ver parágrafos 40 a 47 do Acórdão C-605/12 de 16 de outubro de 2014.

Quadro 4 - Evolução do conceito de estabelecimento estável em IVA do TJUE		
Estabelecimento Prestador	168/84 - <i>Berkholz</i>	Estabelecimento com uma dimensão mínima e presença permanente de recursos humanos e técnicos que permitam a prestação dos serviços.
	C-231/94 - <i>Faaborg-Gelting Linien</i>	Não há alterações no conceito.
	C-260/95 - <i>DFDS</i>	Face ao conceito já definido, acrescenta-se que o estabelecimento estável deve ser um agente dependente da sede.
	C-190/95 - <i>ARO Lease</i>	O conceito definido anteriormente é complementado com a necessidade de as prestações de serviços efetuadas pelo estabelecimento estável serem prestadas de modo autónomo.
	C-390/96 - <i>Lease Plan</i>	Não há alterações no conceito.
	C-452/03 - <i>RAL</i>	Não há alterações no conceito. No entanto, definem-se quais as funções que relevam para a existência de um estabelecimento estável: são as funções essenciais à prestação de cada tipo de serviço e não as funções acessórias.
	C-210/04 - <i>FCE Bank</i>	Não há alterações no conceito. Contudo é estatuído que as prestações de serviços entre a sede e o estabelecimento estável situado noutra EM não são sujeitas a IVA.
	C-73/06 - <i>Planzer Luxembourg</i>	Não há alterações no conceito.
	C-318/11 - <i>Daimler e Widex</i>	Não há alterações no conceito.
Estabelecimento Adquirente	C-605/12 - <i>Welmory</i>	Estabelecimento caracterizado por um grau suficiente de permanência e uma estrutura apta, em termos de recursos humanos e técnicos, a permitir-lhe receber prestações de serviços e a utilizá-las para efeitos da sua atividade económica.

Fonte: elaboração própria.

Cumpre-nos ainda, relativamente aos acórdãos do TJUE, tecer alguns comentários sobre as possíveis divergências entre as várias decisões que resultam, como dissemos, de julgamentos baseados em circunstâncias bastante específicas.

Analisando as decisões constantes dos casos *Berkholz* e *RAL* verificamos que para a mesma prestação de serviços, exploração de máquinas de jogo, no caso *Berkholz* não foi considerada a existência de estabelecimento estável enquanto que no caso *RAL* foi. Entendemos que a justificação para esta diferença de tratamento não passará apenas pelos quase 20 anos de diferença entre um caso e outro, mas antes por outras condicionantes como é o caso de em *Berkholz* as máquinas se situarem num barco e em *RAL* estarem num local fixo, mas sobretudo pelo facto de em *RAL* a não existência de um estabelecimento estável implicar que não haveria tributação em IVA, deixando cair por terra a regra da primazia da sede.

Relativamente ao critério dos recursos humanos terem carácter permanente, vejamos os casos *DFDS* e *Faaborg-Gelting Linien* em que no primeiro se considerou a existência de um estabelecimento estável e no segundo não. Tal como já referimos anteriormente, em *Faaborg-Gelting Linien* a existência de meios humanos em permanência parece ser um dado adquirido, embora não tenha contribuído para a decisão do TJUE, ao contrário do que aconteceu em *DFDS*. O motivo subjacente à decisão em *Faaborg-Gelting Linien* poderá estar ligado à preponderância que o TJUE concedeu na altura à escolha da sede como local de tributação das

prestações de serviços, por não criar situações de conflito entre EM nem conduzir a resultados não racionais.

Quanto ao critério da independência, analisado ao abrigo do estatuído no artigo 9.º da Diretiva IVA e da jurisprudência constante de acórdãos como *DFDS*, *ARO Lease* e *Lease Plan*, podemos encontrar aqui conclusões que podem parecer ambíguas. Embora no caso *DFDS*, a filial inglesa tivesse independência para realizar as atividades económicas, o TJUE considerou que esta atuava como uma simples auxiliar da casa-mãe, sendo desta dependente, classificando assim a filial como estabelecimento estável. Já os agentes independentes referidos nos casos *ARO Lease* e *Lease Plan*, uma vez que atuavam por sua conta e não tinham poder para celebrar contratos, foram a base da decisão de considerar a inexistência de um estabelecimento estável.

Ainda relativamente à questão da existência de agentes dependentes ou independentes, do critério da estrutura com dimensão mínima e com caráter de permanência, não podemos deixar de notar que se verificam aqui influências do conceito constante do artigo 5.º do MCOCDE, apesar de o TJUE defender que o conceito de estabelecimento estável em sede de IVA é autónomo do conceito em sede de impostos sobre o rendimento.

Finalmente, apresentam-se, em seguida, outros acórdãos proferidos pelo TJUE, a respeito da questão estabelecimento estável:

Quadro 5 - Outros Acórdãos do TJUE sobre estabelecimento estável		
C-51/88	<i>Knut Hamann</i>	Localização operações tributáveis
C-8/03	<i>Banque Bruxelles Lambert</i>	Localização operações tributáveis
C-244/08	<i>Itália</i>	Reembolso
C-421/10	<i>Markus Stoppelkamp</i>	Devedor do imposto
C-653/11	<i>Paul Newey</i>	Incidência
C-323/12	<i>E. ON Global Commodities</i>	Reembolso
C-7/13	<i>Skandia America Corporation</i>	Incidência - Agrupamento de empresas
C-446/13	<i>Fonderie 2A</i>	Localização operações tributáveis
C-111/14	<i>GST Sarviz AG</i>	Devedor do imposto

Fonte: elaboração própria.

5.4 O Regulamento de Execução n.º 282/2011

Foi no Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho de 15 de março, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva IVA relativa ao sistema comum do IVA, publicado no JO L 77 de 23 de março de 2011, com data de entrada em vigor em 1 de julho de 2011, que finalmente se legislou sobre o conceito de estabelecimento estável. Até à entrada em vigor deste Regulamento, como apuramos, só o TJUE se pronunciou acerca deste

conceito. Contudo, a jurisprudência emanada por esta Instituição não tem obrigatoriedade de lei a ser aplicada pelos diferentes EM da UE, permitindo que em cada país haja uma interpretação própria da temática do estabelecimento estável em IVA, embora tendo sempre como pano de fundo quer a Diretiva IVA quer as interpretações do TJUE.

Porém, uma vez que o IVA é, e pretende-se que continue a ser, o imposto mais harmonizado ao nível da UE, verificou-se que após a introdução das alterações do Pacote IVA, nomeadamente das alterações resultantes da Diretiva 2008/8/CE, se foi acentuando cada vez mais a necessidade de emitir regras que fossem de aplicação direta e obrigatória em todos os EM. Nesse sentido, a Comissão da UE defendeu que o regulamento, muito mais que a diretiva⁶³, seria o meio eficaz que permitiria garantir uma maior harmonização do IVA. Com efeito, o regulamento pode até ser considerado um instrumento de uniformização uma vez que, sendo um ato legislativo vinculativo, depois de aprovado e desde que cumpra todos os requisitos, vigora diretamente no ordenamento jurídico interno dos EM, sem qualquer necessidade de um ato de receção por parte destes⁶⁴.

Com o Regulamento 282/2011 pretendeu-se uma uniformização na aplicação das últimas alterações às regras do IVA, uma vez que o Regulamento (CE) n.º 1777/2005 do Conselho, de 17 de outubro, em vigor até então, continha somente as medidas de aplicação relativas à Sexta Diretiva. A entrada em vigor do Regulamento 282/2011, que só foi possível após acordo político dos EM da UE, foi precedida de alguma controvérsia, pois desde as orientações de regulamento emitidas pela Comissão da UE em finais de 2009⁶⁵ até à sua publicação passou mais de um ano. Assim sendo, foi através deste Regulamento que se tornaram vinculativas algumas orientações oriundas quer do Comité Consultivo do IVA quer do TJUE. De qualquer modo, deverá ter-se em atenção que as medidas constantes do Regulamento 282/2011 são de aplicação restritiva, ou seja, as medidas respondem apenas a determinadas questões previstas no Regulamento, não se aplicando a outras situações⁶⁶.

A definição do conceito de estabelecimento estável constante do Regulamento 282/2011 insere-se no âmbito da delimitação de certos conceitos, que se entendeu ser necessária para evitar situações de não tributação ou dupla tributação, bem como, para determinar qual a taxa de IVA a aplicar. Conforme consta do considerando 14 do Regulamento 282/2011, a definição de certos conceitos, como o de estabelecimento estável, permite garantir a aplicação uniforme das regras de localização das operações tributáveis.

⁶³ A diretiva é um ato legislativo que fixa um objetivo geral a alcançar por todos os países da UE e cabe a cada país decidir quanto à forma e aos meios a utilizar para atingir esse objetivo.

⁶⁴ Ver o considerando 4 do Regulamento 282/2011.

⁶⁵ COM (2009) 672 final – Proposta de Regulamento do Conselho que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112/CE. Esta proposta tinha por base as diretrizes do Comité Consultivo do IVA, de 2009.

⁶⁶ Ver o considerando 5 do Regulamento 282/2011.

É no artigo 11.º do Regulamento 282/2011, que transcrevemos de seguida, que se encontra o conceito de estabelecimento estável em sede de IVA:

“1. Para a aplicação do artigo 44.º da Diretiva 2006/112/CE, entende-se por «estabelecimento estável» qualquer estabelecimento, diferente da sede da atividade económica a que se refere o artigo 10.º do presente regulamento, caracterizado por um grau suficiente de permanência e uma estrutura adequada, em termos de recursos humanos e técnicos, que lhe permitam receber e utilizar os serviços que são prestados para as necessidades próprias desse estabelecimento.

2. Para a aplicação dos artigos a seguir indicados, entende-se por «estabelecimento estável» qualquer estabelecimento, diferente da sede da atividade económica a que se refere o artigo 10.º do presente regulamento, caracterizado por um grau suficiente de permanência e uma estrutura adequada, em termos de recursos humanos e técnicos, que lhe permita efetuar as prestações de serviços que fornece:

- a) Artigo 45.º da Diretiva 2006/112/CE;
- b) A partir de 1 de janeiro de 2013, segundo parágrafo do n.º 2 do artigo 56.º da Diretiva 2006/112/CE;
- c) Até 31 de dezembro de 2014, artigo 58.º da Diretiva 2006/112/CE⁶⁷;
- d) Artigo 192.º-A da Diretiva 2006/112/CE.

3. O facto de dispor de um número de identificação IVA não é em si mesmo suficiente para se considerar que o sujeito passivo dispõe de um estabelecimento estável.”

Uma conclusão que ressalta automaticamente da leitura do texto deste artigo 11.º é que, como bem defende Reis (2014, p. 231), nele se “consagra... a doutrina desenvolvida pelo TJUE”, principalmente no seu número 2, uma vez que a única decisão do TJUE sobre estabelecimento estável enquanto adquirente de serviços foi proferida após a entrada em vigor do Regulamento 282/2011. Por outro lado, como referem Lejeune, Cortvriend e Accorsi (2011), não constam nesta definição elementos que permitam aferir que o estabelecimento estável terá que ser dependente face à sede nem elementos relativos à necessidade de produzir um resultado racional quando estamos perante um estabelecimento estável.

Outra conclusão evidente é que a definição se refere à prestação ou aquisição de serviços, não incluindo aqui as transmissões de bens, indo ao encontro das conclusões que explanamos no capítulo quatro deste trabalho sobre a importância do estabelecimento estável nas operações tributáveis em IVA.

⁶⁷ A partir de 2015 esta alínea já não se encontra em vigor, pelo que não será objeto da nossa análise.

De notar ainda que se optou por distinguir entre estabelecimento estável prestador e estabelecimento estável adquirente, ou, por outras palavras, estabelecimento estável ativo e passivo. Não entendemos qual o verdadeiro alcance desta distinção, na medida em que cremos que num estabelecimento estável, as condições para poder prestar serviços são no fundo as mesmas que terão que existir para ser adquirente. Ou seja, qual a racionalidade de existir um estabelecimento estável que apenas releva como tal para adquirir serviços e não para os prestar? Ou no sentido inverso, qual a racionalidade de existir um estabelecimento estável que se qualifique como tal apenas como prestador, não o sendo como adquirente? Nas decisões proferidas pelo TJUE, uma vez que resultavam de análises a casos bastante específicos, é natural que as mesmas contenham também elementos específicos desses casos. Entendemos contudo, que no Regulamento 282/2011 poderia, para maior simplificação, maior clareza de conceitos e uniformização na aplicação dos mesmos, constar uma única definição de estabelecimento estável⁶⁸.

Relativamente a alguma falta de clareza do conceito vertido no artigo 11.º, não podemos deixar de referenciar aqui a opinião de Merx (2012), que embora se limite à análise do n.º 1 deste artigo, não deixa de ser pertinente para a nossa análise. De acordo com esta autora, na definição de estabelecimento estável enquanto adquirente de serviços, não é claro que o adquirente tenha que estar efetivamente a realizar uma atividade económica nem que utilize os serviços que lhe são prestados para realizar essa atividade, bastando ter a capacidade de receber e utilizar esses serviços nessa atividade. Igualmente, fica também por definir o que se considera como grau/período suficiente de permanência o que, em nosso entender, abre caminho para diferentes interpretações por parte dos EM.

Outra situação decorrente desta definição, e que limita o seu âmbito de aplicação, é que se mencionam artigos específicos da Diretiva IVA, ou seja, tendo em atenção a aplicação restritiva da norma, isso implica que este conceito não se aplica a outras situações que não as previstas nos mencionados artigos da Diretiva IVA, sendo que, como já vimos, no seu articulado se recorre ao elemento de conexão estabelecimento estável em outras situações⁶⁹. Assim, concordamos com Gorazda e Benito (2014) quando questionam se não se terá perdido a oportunidade de aproveitar o Regulamento 282/2011 para estabelecer uma definição geral de estabelecimento estável, ao invés de criar regras para alguns artigos da Diretiva IVA.

Analisando o conceito definido no artigo 11.º do Regulamento 282/2011 quanto às regras de localização das prestações de serviços, considerando o estabelecimento estável em IVA

⁶⁸ Dada esta distinção, pode haver situações em que existe um estabelecimento estável em IVA como adquirente de serviços mas não como prestador (Lejeune, Cortvriend & Accorsi, 2011).

⁶⁹ Neste sentido escreve também Arnaldo (2011).

como o elemento de conexão, verificamos que⁷⁰:

- O n.º 1 do artigo 11.º tem aplicação relativamente a serviços prestados a sujeitos passivos, sendo a operação localizada no país do estabelecimento estável do adquirente;
- O n.º 2, alíneas a) e c) do artigo 11.º, respeita a serviços prestados a não sujeitos passivos, sendo a operação localizada no país do estabelecimento estável do prestador;
- O n.º 2, alínea d) do artigo 11.º respeita ao uso do mecanismo de inversão do sujeito passivo conjugado com o artigo 192.º-A da Diretiva IVA, na perspetiva do estabelecimento prestador.

Quanto ao n.º 3 do artigo 11.º, a sua interpretação não levanta dúvidas. Esta disposição é importante pois facilita aos sujeitos passivos de IVA a realização de operações tributáveis em qualquer EM. Uma vez que, por determinação das regras do IVA, os sujeitos passivos são obrigados a solicitar o número de identificação IVA em todos os países em que realizem operações tributáveis, poderia cair-se na situação de criar um estabelecimento estável por cada número que fosse solicitado, trazendo obrigações de tal ordem ao sujeito passivo que o obrigariam a limitar as suas opções de internacionalização da atividade.

Para além do artigo 11.º, o Regulamento 282/2011 vem clarificar e harmonizar outros conceitos e procedimentos que estão também relacionados com o estabelecimento estável.

É o caso dos artigos 21.º e 22.º no que respeita à correta identificação do estabelecimento estável para o qual os serviços são prestados quando o adquirente dos serviços não está estabelecido no EM do prestador e tem mais do que um estabelecimento em diferentes EM. Conforme já referimos no ponto 6.2 deste trabalho, a questão da identificação do estabelecimento estável do destinatário dos serviços tem gerado discussão uma vez que nem sempre essa determinação é fácil. No Regulamento 282/2011 foram assim definidos procedimentos que terão que ser tidos em conta no momento de identificar o efetivo destinatário dos serviços.

Desde logo, no artigo 21.º está definido que quando o destinatário sujeito passivo estiver estabelecido em mais do que um país, a prestação dos serviços será tributável no país da sede. Contudo, se não for a sede a destinatária dos serviços mas antes um seu estabelecimento estável, nos termos do artigo 11.º, situado noutro país, a operação será tributável nesse país.

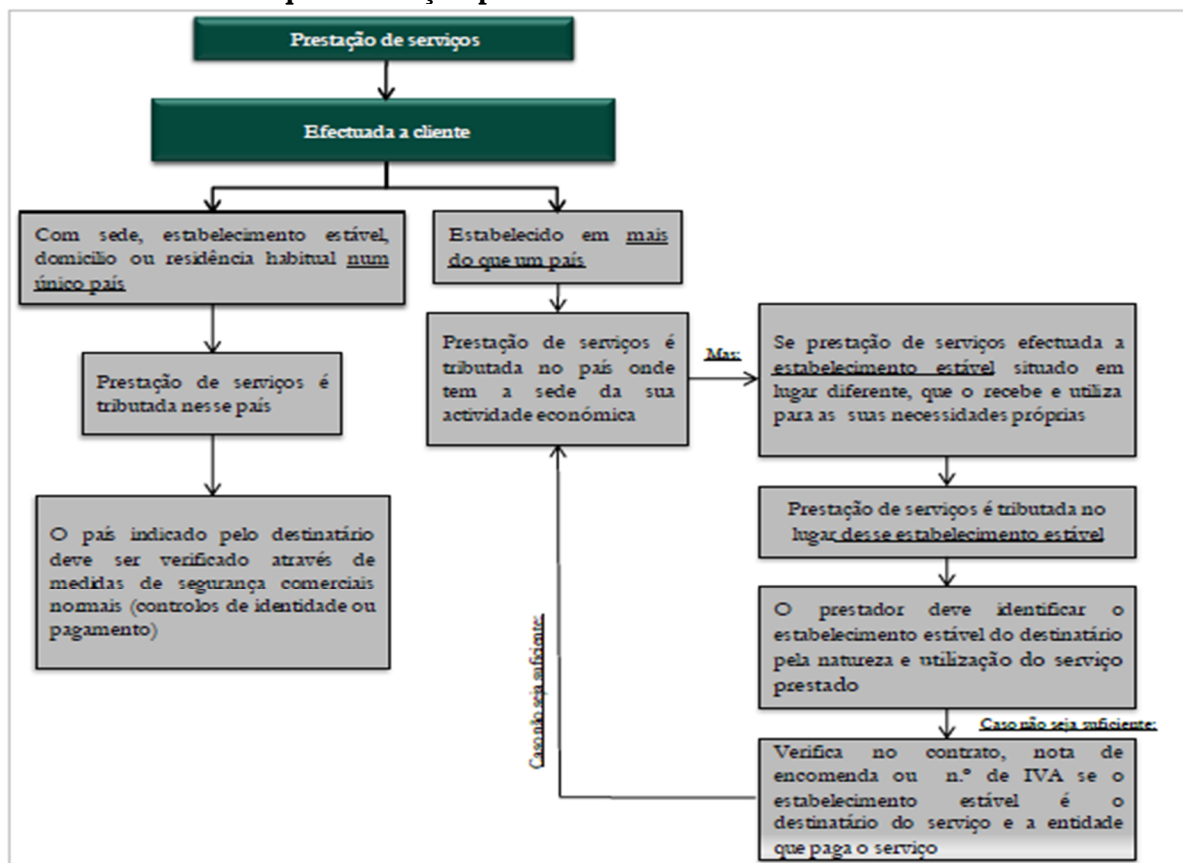
O artigo 22.º dá indicações sobre as diligências que deve o prestador dos serviços efetuar

⁷⁰ De referir que, de acordo com o artigo 25.º do Regulamento 282/2011, “para a aplicação das regras relativas ao lugar das prestações de serviços, apenas são tidas em conta as circunstâncias existentes no momento do facto gerador”.

para determinar o estabelecimento do destinatário que realmente recebe e utiliza os serviços para as suas próprias necessidades, não bastando muitas vezes a simples indicação por parte do destinatário do número de identificação de IVA que deve constar da fatura a emitir.

Apresentamos infra um esquema representativo das orientações do Regulamento 282/2011:

Figura 1 – Regras para determinar o estabelecimento estável do destinatário ao qual o serviço é prestado.



Fonte: Gamito, Belim & Chambel, 2011, p. 95.

Falta apenas referir que se os serviços forem prestados no âmbito de um contrato geral em que não se consiga identificar nem o montante nem o(s) estabelecimento(s) para o(s) qual(is) os serviços foram prestados, é legítimo que o prestador assuma como destinatário a sede da atividade.

Embora no n.º 2 do artigo 22.º do Regulamento 282/2011 seja referido que as atuais regras não desoneram o destinatário das suas obrigações, entendemos que recai sobre o prestador dos serviços uma carga excessiva de tarefas que acarretam custos e cujas conclusões, mesmo assim, são suscetíveis de ser contrariadas quer pelo destinatário sujeito passivo, quer pelas autoridades fiscais. Uma vez que o critério de utilização e exploração efetivas não foi clarificado no âmbito do Regulamento 282/2011, existe aqui margem para interpretações divergentes, o que pode ter impacto ao nível da tributação das operações, especialmente nos

casos em que se desenvolvam atividades isentas ou parcialmente isentas, que não confirmam direito à dedução⁷¹.

Para além da referência ao artigo 192.º-A da Diretiva IVA na alínea d) do n.º 2 do artigo 11.º do Regulamento 282/2011, também os artigos 53.º e 54.º afluam a problemática em torno do estabelecimento estável em IVA, relativamente ao mesmo artigo da Diretiva IVA.

Nestes artigos são tratados conceitos como o de intervenção do estabelecimento estável na prestação dos serviços, no sentido de estabelecer critérios que permitam definir quem é o devedor do imposto nas situações constantes do artigo 192.º-A da Diretiva IVA.

De acordo com o disposto no artigo 53.º do Regulamento 282/2011, nos termos do artigo 192.º-A da Diretiva IVA, apenas deve ser considerado como devedor de imposto o estabelecimento estável que “o sujeito passivo disponha se o mesmo for caracterizado por um grau suficiente de permanência e uma estrutura adequada, em termos de recursos humanos e técnicos, que lhe permitam efetuar a entrega de bens ou a prestação de serviços na qual intervém”.

Convém notar que, na definição constante deste artigo 53.º, para além das prestações de serviços consta também a transmissão de bens, uma vez que o artigo 192.º-A da Diretiva IVA se aplica aos dois tipos de operações. Contudo, concordamos com Arnaldo (2011) quando escreve que é estranha a técnica legislativa utilizada pelo facto de constar do artigo 53.º uma definição de estabelecimento estável quando no artigo 11.º do mesmo Regulamento já consta uma definição e com referência ao mesmo artigo da Diretiva IVA, e mais estranho se torna quando existem incongruências entre as definições, causando aqui alguma confusão.

Não obstante, considera-se que o estabelecimento estável intervém na prestação de serviços ou entrega de bens se utilizar os seus recursos humanos e técnicos antes ou durante a realização dessas operações. Se esses recursos forem usados após a realização da operação ou se forem utilizados exclusivamente para a simples prestação de serviços administrativos (p. ex.: faturação ou contabilidade), o estabelecimento estável já não releva para o conceito de intervenção. Contudo, se na fatura emitida constar o número de identificação de IVA do estabelecimento estável do prestador, considera-se que, salvo prova em contrário, este intervém na prestação de serviços.

Convém também realçar que, de acordo com o artigo 54.º do Regulamento 282/2011, se um estabelecimento estável presta serviços a um sujeito passivo situado noutra EM, não é aqui aplicado o mecanismo da inversão do sujeito passivo se o sujeito passivo que presta os serviços tiver no EM do adquirente a sede da sua atividade. É a sede que será a entidade

⁷¹ Sobre esta matéria escrevem com maior detalhe Palma e Laires (2011), ponto 3.2.

devedora do IVA, independentemente de esta intervir ou não na operação. Não obstante, tal como defende Laires (2010), é duvidoso considerar-se como devedora do imposto a sede só porque se encontra no EM onde se localiza a operação, mesmo não tendo qualquer intervenção na prestação de serviços. Esta interpretação é dúbia, sobretudo porque põe em causa o próprio artigo 45.º da Diretiva IVA que institui que o lugar das prestações de serviços é o lugar onde está o estabelecimento estável, se for este a prestar os serviços.

Analisando agora a definição constante do artigo 11.º do Regulamento 282/2011 com a definição de estabelecimento estável constante do MCOCDE, verificamos que, tal como na definição já avançada pelo TJUE, se mantêm as mesmas semelhanças que referimos anteriormente. Contudo, reafirmamos a posição defendida pelo TJUE de que os dois conceitos são autónomos, até porque eles podem não se aplicar às mesmas operações, uma vez que o IVA é um imposto sobre a despesa enquanto que o conceito definido no MCOCDE se aplica aos impostos sobre o rendimento e o património.

Por último, e em jeito de conclusão, notamos que com o Regulamento 282/2011 verificou-se inequivocamente um grande avanço na concretização de uma definição de estabelecimento estável em IVA, obrigatoriamente aplicável em todos os EM da UE. No entanto, parece-nos que permanecem ainda áreas nebulosas que necessitam de esclarecimentos/orientações adicionais e até readaptações do conceito existente atualmente. Por contraponto com a definição constante do MCOCDE podemos dizer que o conceito em termos de IVA ainda não se encontra tão desenvolvido. Como exemplo, temos a definição do período mínimo necessário para considerar a existência de um estabelecimento estável: em sede de IVA não está ainda determinado este período, enquanto que em sede de impostos sobre o rendimento isso já acontece, ao definir-se no parágrafo 1 dos comentários ao artigo 5.º do MCOCDE um período mínimo de seis meses.

5.5 A lei nos diferentes Estados-Membros da UE

Uma vez que o conceito de estabelecimento estável em IVA foi publicado através de um regulamento, seria de esperar que o mesmo fosse aplicado e interpretado na mesma medida em todos os países da UE. Contudo, conforme explanámos no ponto anterior, este conceito tem algumas indefinições que podem abrir caminho a diferentes interpretações por parte dos EM. Assim, fazemos neste ponto uma breve análise ao tratamento dado pelas autoridades fiscais de alguns EM ao conceito de estabelecimento estável em IVA:

- **Alemanha:** antes da publicação do Regulamento 282/2011, este país continha já na sua legislação interna uma definição de estabelecimento estável em IVA. Após a

publicação do Regulamento, as autoridades fiscais alemãs publicaram uma circular para adequar a lei interna à lei comunitária mas o que se verificou foi que a “definição relevante de estabelecimento estável em IVA permaneceu, contudo, mais ou menos inalterada” (Ahrens & Häring, 2011, p. 68). O conceito definido na lei alemã estatui que um estabelecimento estável em IVA é um estabelecimento fixo, com um certo grau de permanência e com uma estrutura em termos humanos e técnicos suficiente para que possa prestar serviços autonomamente. Todavia, não se encontra na lei interna referência ao estabelecimento estável enquanto adquirente de serviços e a definição existente menciona especificamente o estabelecimento estável prestador, como que limitando o conceito a este tipo de estabelecimentos. Assim sendo, e embora a lei alemã remeta para o Regulamento 282/2011, constata-se a existência de diferenças entre esta lei e a lei da UE. Esta situação pode levar a que as autoridades fiscais alemãs negligenciem, em certos casos, a existência de estabelecimentos estáveis apenas porque os mesmos não prestam serviços a entidades terceiras, abrindo assim caminho a diferentes interpretações.

- **Espanha:** este é outro dos EM que tem na sua legislação interna uma definição de estabelecimento estável em IVA. De acordo com esta definição, um estabelecimento estável é qualquer instalação fixa de negócios a partir da qual empresas ou profissionais realizam negócios ou atividades profissionais. No conceito definido na lei espanhola cabem os seguintes tipos de estabelecimentos estáveis: escritórios, representantes autorizados a celebrar contratos em nome da empresa-mãe, minas, aterros, instalações resultantes de atividades de agricultura e silvicultura, instalações usadas numa base permanente para o armazenamento de mercadorias a serem entregues, atividades de construção, instalação ou montagem que durem mais de doze meses, bens imóveis explorados para arrendamento ou qualquer outra atividade. Da lei resulta, também, que as principais características do estabelecimento estável são a capacidade legal e económica de receber e prestar serviços e de transmitir bens (Gorazda & Benito, 2014). Após a entrada em vigor do conceito de estabelecimento estável definido no Regulamento 282/2011, pode-se dizer que este conceito entrou em conflito com o que estava estatuído na lei espanhola. Não obstante, em casos de discrepâncias entre os dois conceitos, o Regulamento 282/2011 prevalece e os autores acima referidos defendem que as duas definições são compatíveis e podem legalmente existir ao mesmo tempo, sendo que o desafio está em interpretar a lei espanhola sem entrar em contradição com a lei comunitária. Uma questão que tem levantado alguma controvérsia está

relacionada com o arrendamento de um armazém. De acordo com o resultado de consultas públicas efetuadas pelas autoridades espanholas, um armazém arrendado deve configurar um estabelecimento estável para efeitos de IVA, sendo-lhe automaticamente alocadas todas as transmissões de bens efetuadas em Espanha. Ora, esta posição contraria a posição da UE, que defende que apenas relevam para a localização das operações aquelas que efetivamente resultam da atividade exercida pelo estabelecimento estável. Assim, esta divergência pode originar contendas entre os operadores económicos e as autoridades fiscais espanholas.

- **Finlândia:** as autoridades fiscais deste país referem que as regras aplicáveis ao estabelecimento estável em IVA diferem ligeiramente das regras aplicáveis em sede de impostos sobre o rendimento e que um estabelecimento estável para efeitos de IVA é uma instalação fixa de negócios a partir da qual a empresa realiza toda ou parte das suas operações. Se a empresa não utilizar essa instalação fixa para realizar operações, a mesma não configura um estabelecimento estável. Esta instalação tem também que ter funcionários alocados e, mesmo que as operações realizadas sejam largamente automatizadas, desde que existam funcionários para assegurar a manutenção e controlo da maquinaria, podemos estar perante um estabelecimento estável. Não é obrigatório que este estabelecimento opere sem interrupções, basta que opere numa base regular. Ao estabelecimento tem que estar associada uma localização geográfica precisa, embora a instalação em si não necessite literalmente de estar fixa ao solo. Para ilustrar este aspeto, as autoridades fiscais finlandesas consideram que uma empresa que preste serviços de transporte na Finlândia tem nesse país um estabelecimento estável desde que exista um horário e rota definidas. Já se a atividade da empresa for alugar bens móveis ou imóveis, não se considera a existência de estabelecimento estável. Relativamente a projetos de construção ou instalação, os mesmos configuram um estabelecimento estável se esses projetos durarem mais de nove meses.
- **Holanda:** para as autoridades fiscais holandesas, um estabelecimento estável é um local de negócio com instalações suficientes para a execução independente de uma atividade. É através deste estabelecimento que é feita a transmissão de bens ou a prestação de serviços. Uma loja ou um ponto fixo de venda, uma oficina, uma fábrica com um escritório adjacente podem ser considerados um estabelecimento estável. Já uma loja, um armazém ou um escritório que sejam utilizados apenas para atividades auxiliares, como pesquisas ou marketing, não podem ser

considerados como estabelecimentos estáveis. É também referido que uma casa de férias alugada não configura um estabelecimento estável.

- **Polónia:** o estabelecimento estável é o lugar, diferente da sede, onde se desenvolve uma atividade económica e que deve estar localizado num sítio específico como uma cidade ou vila. Uma simples morada de um escritório ou oficina não configuram um estabelecimento estável. As autoridades fiscais polacas dão maior ênfase ao estabelecimento estável que transmite bens e presta serviços do que ao estabelecimento estável adquirente. De acordo com Gorazda e Benito (2014), esta diferenciação não acontecia antes da publicação do Regulamento 282/2011. A existência de ativos tangíveis ou intangíveis nesse local também não releva para esta classificação. Não são dadas indicações sobre a continuidade da atividade económica a realizar nesse local, mas é referido o seu carácter de permanência e de estabilidade.
- **Reino Unido:** neste país considera-se como estabelecimento estável um estabelecimento, diferente da sede de negócios, que apresenta uma estrutura e um grau de permanência em termos de recursos humanos e técnicos que lhe permitam fornecer ou adquirir serviços. Se a presença de recursos humanos e técnicos for temporária, não se considera a existência de um estabelecimento estável (por ex.: se uma empresa estrangeira de televisão enviar para o Reino Unido uma equipa de reportagem e equipamento para filmar durante uma semana, não é por este facto que tem um estabelecimento estável naquele país). Neste país considera-se que o estabelecimento que releva para uma prestação de serviços é aquele que desempenha as funções essenciais relacionadas com essa prestação, independentemente de quem conclui o contrato com o cliente (Mikutiene, 2014). Os estabelecimentos estáveis podem incluir um ramo de atividade, uma agência, uma subsidiária que aja em nome da empresa estrangeira. Se uma empresa estrangeira tem uma propriedade no Reino Unido que arrenda a inquilinos, essa propriedade não é um estabelecimento estável. Contudo, se essa empresa tem no Reino Unido escritórios e pessoal ou nomeia uma agência deste país para gerir essa propriedade, então já tem um estabelecimento estável.

Olhando apenas para estes seis países, verificamos que continuam a existir algumas diferenças no tratamento dado ao estabelecimento estável. Esta realidade complica o processo de harmonização fiscal europeia em sede de IVA e acaba por potenciar a existência de situações de não tributação ou dupla tributação das operações. Nesse sentido, afigura-se de extrema importância a aproximação da interpretação deste conceito por parte dos EM.

6. O conceito de estabelecimento estável em IVA na lei portuguesa

Sendo o IVA um imposto de matriz comunitária, a legislação portuguesa em sede deste imposto terá de atender ao que é definido pela UE. Isso mesmo foi constatado na nossa análise efetuada no capítulo quatro para determinar a importância do conceito de estabelecimento estável no âmbito das operações tributáveis em sede de IVA. Não obstante, a análise ao próprio conceito de estabelecimento estável em IVA e à interpretação que dele é feita na lei portuguesa, principalmente após a entrada em vigor do Regulamento 282/2011, revela-se também importante no contexto do nosso trabalho.

Assim, nos pontos seguintes, iremos abordar o tratamento do conceito de estabelecimento estável em IVA no nosso país, quer através da análise do CIVA bem como de várias instruções administrativas emitidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante designada por AT), nomeadamente pela DSIVA. Embora não frequentemente, também os tribunais administrativos portugueses com competências nestas matérias se pronunciaram sobre a temática do estabelecimento estável, existindo já alguma jurisprudência.

6.1 O Código do IVA

O CIVA foi instituído em Portugal no ano de 1986, pelo DL n.º 394-B/84 de 26 de dezembro. A introdução do IVA no normativo fiscal português não decorreu diretamente da nossa entrada na CEE, embora tenha sido um dos motivos que levou à adoção deste imposto para tributar o consumo. Por conseguinte, estando na altura em vigor a Sexta Diretiva, foi esta a diretriz seguida pelo legislador português. Nos anos subsequentes, este código foi alterado em consonância com o desenvolvimento do IVA a nível comunitário.

Assim, relativamente ao tema do nosso trabalho, constatamos que o CIVA, tal como a Diretiva IVA, não contém uma definição de estabelecimento estável, embora, entre outros, lhe dê importância como elemento de conexão na localização das operações tributáveis em IVA.

O artigo que se recorre da expressão “estabelecimento estável” mais vezes é o artigo 6.º do CIVA, onde a mesma é utilizada por onze vezes⁷². Este é o artigo que reflete as mais recentes alterações às regras de localização das prestações de serviços que, como já vimos, aumentaram consideravelmente o número de situações em que o estabelecimento estável é o elemento que permite determinar o lugar de tributação das operações.

Outro artigo importante é o artigo 2.º do CIVA, que define quem são os sujeitos passivos de imposto. Muitas vezes, o artigo 6.º e o artigo 2.º têm que ser conjugados para determinar

⁷² Sobre este artigo remetemos para a nossa análise do ponto 4.3 do capítulo quatro.

quem tem o ónus do imposto, sendo relevantes neste caso as alíneas e) e h) do n.º 1 do artigo 2.º em que a não existência de um estabelecimento estável⁷³ do prestador no território nacional é condição para se aplicar o mecanismo de inversão do sujeito passivo ao adquirente. No mesmo sentido a alínea g) do referido n.º 1, embora a regra constante desta alínea seja mais geral, pois abrange um maior número de operações do que aquelas que constam do artigo 6.º do CIVA, uma vez que se refere a qualquer transmissão de bens ou prestação de serviços⁷⁴ e o prestador também não pode ter representante no nosso país. Já as alíneas j) e l) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA têm em conta a existência de estabelecimento estável por parte do adquirente nos casos de serviços de construção civil e de serviços que tenham por objeto direitos de emissão, reduções certificadas de emissões ou unidades de redução de emissões de gases com efeito de estufa. O adquirente deste tipo de serviços, sob certas condições, será o devedor do imposto se tiver no território nacional estabelecimento estável⁷⁵.

Os restantes artigos em que consta a expressão “estabelecimento estável” são:

- Artigo 29.º: o estabelecimento estável é aqui referido no âmbito do preenchimento da declaração recapitulativa sendo que os sujeitos passivos que efetuem prestações de serviços a sujeitos passivos que tenham noutra EM um estabelecimento estável (ou sede ou domicílio) para o qual os serviços são prestados, desde que as operações sejam tributadas nesse EM, devem entregar uma declaração recapitulativa;
- Artigo 30.º: neste artigo a importância do estabelecimento estável está relacionada com a obrigação ou não de ter representante fiscal em Portugal;
- Artigo 36.º: são definidas as situações em que o estabelecimento estável releva para o cumprimento de certos requisitos em termos de faturação;
- Artigo 52.º: neste artigo constam os procedimentos que devem ser cumpridos em termos de prazo de arquivo, conservação de livros, registos e documentos de suporte para quem tem ou não estabelecimento estável no nosso país;
- Artigo 77.º: neste artigo, a existência ou não de estabelecimento estável releva para definir qual o serviço de finanças competente;
- Artigo 90.º: o estabelecimento estável pode ser relevante para determinar qual o serviço de finanças habilitado a aplicar a liquidação do imposto com base em presunções ou métodos indiretos.

⁷³ O mesmo se aplica relativamente à sede ou domicílio.

⁷⁴ A regra da alínea g) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA tem correspondência com o estatuído no artigo 194.º da Diretiva IVA.

⁷⁵ O mesmo se aplica relativamente à sede ou domicílio.

Não estando definido o conceito de estabelecimento estável no CIVA, e ainda antes da emissão do Regulamento 282/2011, encontravam-se referências mais concretas a este conceito em dois Ofícios-Circulados emitidos pela DSIVA: o Ofício-Circulado n.º 30114 e o Ofício-Circulado n.º 30115, ambos de 2009.

No Ofício-Circulado n.º 30114, de 25 de novembro de 2009, que contém instruções sobre a sujeição a IVA das prestações de serviços entre uma sociedade e o estabelecimento estável, é referido na secção II que, não existindo ainda (em 2009) um conceito harmonizado de estabelecimento estável para efeitos de IVA, deveria atender-se à jurisprudência emitida pelo TJUE. Assim, de acordo com este ofício estamos perante um estabelecimento estável quando este “disponha de uma estrutura adequada, em termos de recursos humanos e técnicos, e de uma instalação, ambos com uma permanência suficiente para a realização de operações tributáveis”.

Já o Ofício-Circulado n.º 30115 esclarece, na secção IV, que “a noção de estabelecimento estável implica que este deve possuir uma consistência mínima e reunir, de forma permanente, uma estrutura adequada em meios humanos e técnicos, capaz, tanto de fornecer, como de receber e utilizar serviços”, tendo em linha de conta as regras de localização constantes do artigo 6.º do CIVA.

Ambas as noções vão de encontro ao conceito que veio a ser definido no Regulamento 282/2011, tendo como base a jurisprudência do TJUE. A noção constante do Ofício-Circulado n.º 30115 contém referência às capacidades de fornecer e receber e utilizar serviços, enquanto que o Ofício-Circulado n.º 30114 apenas refere a capacidade de realizar operações tributáveis, não distinguindo entre operações ativas ou passivas.

No Ofício-Circulado n.º 30133 de 16 de abril de 2012 é também afluído o conceito de estabelecimento estável em IVA mas apenas para as prestações de serviços de transporte de bens entre o continente e as regiões autónomas e vice-versa, não constando nenhuma definição genérica do conceito. O que estas instruções confirmam é que, relativamente ao estatuído no n.º 4 do artigo 1.º do DL n.º 347/85, nestas prestações de serviços é o estabelecimento estável do prestador a partir do qual se presta o serviço que releva para localizar as operações, independentemente da localização física do transporte ou do seu início.

Foi em 2012, nas instruções administrativas emitidas através do Ofício-Circulado n.º 30140, secção III, que se adotou, pela primeira vez, o conceito de estabelecimento estável definido no Regulamento 282/2011, na ótica do prestador. Estas instruções respeitam às alterações às regras de localização constantes do artigo 6.º do CIVA introduzidas pelo DL n.º 197/2012.

Apesar de não conterem a expressão “estabelecimento estável”, é necessário ter ainda em consideração o artigo 1.º, n.º 1, alínea a) e artigo 2.º, n.º 5 do CIVA, tal como explica Reis (2014). Estes artigos são relevantes para poder classificar o estabelecimento estável como sujeito passivo de imposto. O primeiro dos dois artigos é importante na ótica do estabelecimento estável prestador de serviços enquanto que o segundo artigo está relacionado com o estabelecimento estável adquirente de serviços.

6.2 A aplicação do Regulamento de Execução n.º 282/2011 e a Diretiva do IVA

Uma vez que o regulamento é automaticamente aplicável em todos os seus elementos nos EM da UE, a DSIVA emitiu em 6 de julho de 2011 o Ofício-Circulado n.º 30128 com instruções administrativas relativas ao Regulamento 282/2011, incluindo uma tabela de correspondência dos artigos do referido Regulamento e da Diretiva IVA com a legislação nacional. Contudo, como verificamos no ponto anterior, não foi incluído diretamente no CIVA a definição de estabelecimento estável constante do artigo 11.º do Regulamento 282/2011, embora seja esta a definição aplicável no nosso país.

Estando, então, a legislação nacional em sede de IVA em linha com a legislação comunitária, seria de concluir que a prática da AT está de acordo com o estatuído a nível da UE. Todavia, nem sempre o entendimento seguido pela AT esteve de acordo com as orientações emanadas pelas Instituições da UE.

Relativamente às operações realizadas entre a sede e um seu estabelecimento estável situado num EM diferente do da sede, veio o anteriormente referido Ofício-Circulado n.º 30114, na esteira do caso *FCE Bank* do TJUE, instruir que “não são sujeitos a IVA os serviços prestados entre uma sociedade sediada num EM da UE e um seu estabelecimento estável situado noutra EM quando este não tenha personalidade jurídica própria”. A menos que o estabelecimento estável realize uma atividade económica independente, suportando sozinho o risco inerente a essa atividade, não devem ser tributadas em IVA as prestações de serviços fornecidas pela sede a esse estabelecimento estável. Este ofício alterou, assim, a posição assumida até então pelas autoridades fiscais portuguesas que tinham como prática tributar este tipo de operações. Nestas instruções, é também definido que não devem ser considerados para efeitos do cálculo do *prorata* os custos incorridos com a prestação de serviços efetuada entre a sede e os seus estabelecimentos estáveis. Todavia, nada é esclarecido relativamente à dedução do IVA dos custos incorridos no caso de sujeitos passivos não mistos. Estes esclarecimentos também não foram prestados a nível comunitário. De qualquer modo, é nossa opinião que a dedução do imposto relativo a estes *inputs* deve ter em atenção

se os mesmos são utilizados pela sede ou pelo estabelecimento estável e na medida em que os mesmos respeitem a operações que confirmam o direito à dedução (no mesmo sentido ensina Feria & Carvalho, 2013). De referir, ainda, que esta exclusão de tributação não se aplica às transmissões de bens, que são tratadas no RITI.

Ainda no âmbito das relações entre a sede e um seu estabelecimento estável, importa referir a informação vinculativa do processo n.º 3340, com despacho em 29 de junho de 2012. Nestas orientações, relativas ao pedido de uma empresa norueguesa sobre o tratamento em IVA aplicável às prestações de serviços entre esta empresa e um estabelecimento estável desta situado em território nacional, a AT considerou que as mesmas não são sujeitas a IVA uma vez que este estabelecimento estável não é uma entidade jurídica distinta da sociedade em que se integra, mesmo que esta sociedade tenha sede num país não pertencente à UE (neste caso, a Noruega). Sobre as prestações de serviços entre a sede e estabelecimento estável em que um ou outro se situem fora do território da UE não existe qualquer orientação por parte da UE.

Também relativamente ao número de registo para efeitos de IVA, tem-se verificado que a prática seguida em Portugal nem sempre é igual à adotada a nível comunitário. Atualmente, conforme consta no n.º 3 do artigo 11.º do Regulamento 282/2011, é ponto assente que a existência de um número de identificação de IVA não implica que se esteja perante um estabelecimento estável. Contudo, atendendo a que a AT, nas declarações de início de atividade em IVA, não diferencia um estabelecimento estável de um simples número ou registo de IVA, está aberto o caminho para que não se faça distinção entre as duas situações, permitindo que sobre um mero registo de IVA recaiam as mesmas obrigações que impendem sobre um estabelecimento estável enquanto prestador ou adquirente de serviços (por ex.: liquidação do imposto em situações de inversão do sujeito passivo). Esta situação tem também implicações ao nível dos reembolsos de IVA solicitados por entidades que não têm no nosso país nenhum estabelecimento estável mas apenas um número de identificação de IVA. Caso se considere que esse registo configura um estabelecimento estável de uma entidade sediada noutro EM não poderá ser concedido o reembolso a esta última entidade por IVA que lhe tenha sido diretamente imputado, de acordo com o regime de reembolso do IVA a sujeitos passivos não estabelecidos em Portugal, constante do DL n.º 186/2009⁷⁶.

No entanto, especialmente após a entrada em vigor do Regulamento 282/2011, verifica-se que a posição da AT a respeito do número de identificação de IVA está em consonância com esta legislação, conforme se pode aferir da leitura da informação vinculativa relativa ao processo n.º 3043, com despacho em 26 de março de 2012. No caso em apreço, uma empresa

⁷⁶ Sobre esta problemática escreve Arnaldo (2011) em maior detalhe.

sediada na Suíça, registada para efeitos de IVA em Portugal, mas que não efetua no território português operações tributáveis nem tem cá estabelecimento estável, pretende saber se podem ser debitados ao número de registo de IVA custos relativos a prestações de serviços de garantia, debitados por empresas portuguesas suas clientes, relativamente aos bens da empresa suíça que estas empresas portuguesas vendem no nosso país. O entendimento transmitido pela AT foi que não tendo a empresa suíça um estabelecimento estável em Portugal, nem exercendo no nosso país nenhuma atividade sujeita a IVA, não devem as prestações de serviços ser debitadas ao número de identificação de IVA português, sendo as mesmas localizadas na Suíça.

Quanto à problemática do estabelecimento estável em IVA, a AT emitiu outras informações vinculativas com o seu entendimento relativamente a determinadas situações específicas colocadas pelos contribuintes e que será útil aqui referir pois ajudam na melhor compreensão desta temática e atestam aquilo que é na prática aplicado.⁷⁷

Na informação vinculativa relativa ao processo n.º 1905, com despacho em 28 de abril de 2011, a AT foi questionada sobre qual a taxa de IVA a aplicar à venda e montagem de pneus e aos serviços de manutenção e reparação de automóveis efetuados por uma empresa com sede em Ponta Delgada a sujeitos passivos com sede no continente e sem estabelecimento estável nos Açores. A AT veio esclarecer que, de acordo com a regra geral constante da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, são as prestações de serviços localizadas e tributadas à taxa do continente, uma vez que os serviços são prestados a sujeitos passivos sediados no continente e que não têm qualquer estabelecimento estável nos Açores. Já quanto à venda e montagem de pneus, a mesma é considerada como uma transmissão de bens, de acordo com o n.º 2 do artigo 7.º do CIVA, sendo por isso localizada e tributada à taxa de IVA dos Açores, conforme n.º 1 do artigo 6.º do CIVA. Como se pode verificar, a inexistência de um estabelecimento estável nos Açores dos sujeitos passivos adquirentes dos serviços implica que os mesmos se localizem no continente, lugar da sede. Caso existisse um estabelecimento estável nos Açores, que fosse o adquirente dos serviços, seriam aí localizadas e tributadas as prestações em causa. Quanto à transmissão de bens essa será sempre tributada nos Açores.

A informação vinculativa atinente ao processo n.º 3007, com despacho em 26 de março de 2012, surge após a entrada em vigor do Regulamento 282/2011. Esta informação resulta de um pedido de esclarecimento efetuado por um não sujeito passivo residente nos Açores que aí adquiriu uma viatura automóvel em regime de aluguer de longa duração, que pretende saber se a taxa de IVA do continente aplicada às rendas mensais é a correta uma vez que todo o

⁷⁷ A nossa análise incide apenas sobre as informações vinculativas emitidas a partir de 2010, após a introdução das atuais regras de localização das prestações de serviços.

processo relativo ao contrato foi realizado por uma agência, situada em Ponta Delgada, numa instituição de crédito com sede no continente. Como à data desta operação ainda não estava em vigor a atual alínea g) do n.º 9 do artigo 6.º do CIVA, apenas se a agência do banco situada na Região Autónoma dos Açores fosse considerada um estabelecimento estável, seria a operação aí localizada. Contudo, o entendimento preconizado pela AT foi que esta agência não configurava um estabelecimento estável pois, baseada apenas na jurisprudência do TJUE, conclui que o mesmo não tem condições para prestar de modo autónomo aquelas prestações de serviços. De notar que estranhámos aqui o facto de não se ter efetuado qualquer referência ao conceito de estabelecimento estável constante do Regulamento 282/2011, uma vez que o mesmo já se encontrava em vigor.

Uma informação vinculativa em que a AT é questionada sobre o conceito relevante de estabelecimento estável é a que respeita ao processo n.º 3961, com despacho em 8 de novembro de 2012. Nesta informação remete-se para o conceito estatuído no n.º 1 do artigo 11.º do Regulamento 282/2011, enquanto estabelecimento estável prestador. Contudo, para efeitos desta informação o estabelecimento estável acaba por não relevar na medida em que os serviços eram prestados sobre bens imóveis situados nas regiões autónomas e neste caso não se aplica a regra geral constante do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, sendo sempre as operações localizadas no local onde se encontra o imóvel.

Conforme se pôde verificar, a AT já teve oportunidade de se pronunciar em algumas situações sobre a temática do estabelecimento estável em IVA. Embora a interpretação das leis possa nem sempre estar totalmente de acordo com o estatuído pela UE, o certo é que o conceito de estabelecimento estável adotado pela AT é consentâneo com o estatuído quer no Regulamento 282/2011 quer nos acórdãos do TJUE, não sendo acrescentado nenhum elemento novo.

6.3 A Jurisprudência nacional

Não são muitos, nem muito recentes, os acórdãos proferidos pelos tribunais administrativos portugueses nos quais estava em análise o estabelecimento estável em sede de IVA. Os tribunais que se pronunciaram sobre esta temática foram o Supremo Tribunal Administrativo (adiante designado por STA) e o Tribunal Central Administrativo Sul (doravante designado por TCAS).

Em 2007, o TCAS proferiu dois acórdãos que versavam sobre situações idênticas: a tributação em sede de IVA da imputação de encargos gerais de administração da casa-mãe com sede num EM a estabelecimentos estáveis (sucursais) situados em Portugal. No primeiro

acórdão, processo n.º 01633/07 de 17 de abril de 2007, o TCAS decidiu pela não tributação destas operações mas tendo como base o facto de não se ter conseguido provar que as mesmas configuravam encargos gerais de administração, ao invés de prestações de serviços. No segundo acórdão, processo n.º 00580/05 de 25 de setembro de 2007, o TCAS veio tomar uma posição contrária, sujeitando estas operações a IVA, argumentando que o estabelecimento português, uma vez que constitui uma entidade independente da sede capaz de gerar rendimentos e dotado de personalidade tributária, é um sujeito passivo de IVA também neste tipo de operações. Não podemos deixar de notar ser de difícil compreensão que sobre a mesma situação existam duas decisões em sentido oposto, especialmente se tivermos em atenção a jurisprudência do TJUE, nomeadamente o caso *FCE Bank*.

Em 2008, o STA emitiu dois acórdãos em que a problemática do estabelecimento estável em IVA é tratada: processo n.º 0200/08 de 7 de maio de 2008 e processo n.º 0199/08 de 24 de setembro de 2008. Ambos os processos incidiam sobre o mesmo tipo de situação, sendo as conclusões iguais. No texto dos acórdãos foi referido que (àquela data) o conceito de estabelecimento estável em IVA não se encontrava definido na Sexta Diretiva nem no CIVA e que por isso, o conceito definido em termos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (doravante designado por IRC) seria analogicamente aplicável no âmbito do IVA. O STA defendeu ainda que o conceito que vinha sendo adotado pelo TJUE é semelhante ao que consta no artigo 5.º do Código do IRC (adiante designado por CIRC) pelo que não se vislumbrava “qualquer razão para ser utilizado um conceito distinto”. Mais uma vez, e embora naquela data ainda não estivesse em vigor o Regulamento 282/2011, não podemos deixar de estranhar esta posição na medida em que o próprio TJUE sempre defendeu que os conceitos de estabelecimento estável em IVA e em sede de impostos sobre o rendimento são distintos.

Em 2009 foram proferidos mais dois acórdãos pelo TCAS que afloraram a questão do estabelecimento estável em IVA mas que nada de novo trouxeram. As questões em análise recaíam sobre o débito de encargos da casa-mãe a sucursais estabelecidas no nosso território. Embora num dos acórdãos, relativo ao processo n.º 03310/09 de 13 de outubro de 2009, se tivesse trazido à colação o caso *FCE Bank*, não foi o mesmo relevante para a decisão uma vez que se decidiu não tributar estas operações por falta de prova inequívoca de que os encargos se referiam a encargos gerais de administração. No outro acórdão, relativo ao processo n.º 03188/09 de 9 de dezembro de 2009, foram feitas referências a anteriores acórdãos, nomeadamente os já referidos processos n.º 03310/09 e n.º 01633/07 e a decisão foi no mesmo sentido.

6.4 Código do IVA VS Código do IRC

Quanto à temática do estabelecimento estável, e conforme já referimos anteriormente, a lei portuguesa não utiliza termos diferentes para os impostos diretos e indiretos, e o que se verifica também é que muitas das vezes são aproveitados os conhecimentos em sede de IRC para analisar situações em sede de IVA, o que nem sempre está correto.

No próprio CIRC, ao invés do que acontece no CIVA, consta no artigo 5.º uma definição de estabelecimento estável relevante para este imposto. Assim, em sede de IRC “considera-se estabelecimento estável qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola”. A existência desta definição no próprio CIRC, contendo algumas diferenças em relação à definição constante no MCOODE, revela a autonomia nacional que o IRC tem por contraposição com o imposto harmonizado a nível comunitário que é o IVA.

Comparando a definição constante do CIRC com a que consta do artigo 11.º do Regulamento 282/2011, que foi adotada pela lei portuguesa em sede de IVA, constatamos desde logo que não se refere em termos de IRC a necessidade da existência de recursos humanos e técnicos em permanência. Neste sentido, o conceito em sede de IVA torna-se mais restrito, juntando estes elementos à existência de uma estrutura/instalação. Assim, existindo um estabelecimento estável em sede de IRC, pode o mesmo não reunir os requisitos necessários para ser considerado estabelecimento estável em sede de IVA. Daqui não se pode contudo aferir que a existência de um estabelecimento estável em sede de IVA implica necessariamente a existência de um estabelecimento estável em IRC.

Por outro lado, no conceito em sede de IRC ressalta a necessidade de esse estabelecimento realizar efetivamente a atividade para a qual foi criado, ao invés do conceito em sede de IVA em que parece ser suficiente o estabelecimento demonstrar ter capacidade para realizar operações. Por conseguinte, neste aspeto, pode haver situações em que exista um estabelecimento em sede de IVA e o mesmo não possa ser considerado para efeitos de IRC.

Outra diferença está relacionada com as relações/operações existentes entre a sede de uma empresa sediada num EM e o seu estabelecimento estável situado noutra EM. Em IVA, conforme vimos, não devem ser tributados este tipo de serviços, desde que o estabelecimento estável não tenha personalidade jurídica própria. Por sua vez, em IRC, os encargos suportados com estes serviços são considerados para apuramento do lucro tributável do estabelecimento estável. Este é um exemplo clássico que demonstra as diferenças existentes entre os impostos sobre o consumo e os impostos sobre o rendimento e as disparidades existentes entre o modo de funcionamento dos dois tipos de impostos.

O conceito constante do artigo 5.º do CIRC fornece indicações sobre o que pode ou não configurar um estabelecimento estável em sede deste imposto. O mesmo não se passa em IVA, onde os únicos comentários/orientações relativos ao conceito de estabelecimento estável são os que constam na jurisprudência emitida pelo TJUE.

Estando o conceito em sede de IRC muito mais desenvolvido, consolidado e uniformizado que o conceito em sede de IVA, compreende-se que seja utilizado em situações de IVA o conceito e as orientações que existem ao nível dos impostos sobre o rendimento⁷⁸. Contudo não se pode deixar de alertar para as diferenças existentes entre os dois conceitos que podem levar a interpretações erróneas das diversas situações relacionadas com a problemática do estabelecimento estável.

⁷⁸ Temos como exemplo os acórdãos emitidos pelo STA em 2008, referenciados no ponto 6.3.

7. Aplicação prática do conceito de estabelecimento estável em IVA

É já um dado adquirido que as formas tradicionais de comércio em que a existência de um espaço físico e o contacto pessoal entre prestador e adquirente deixaram de ser a regra, ganhando cada vez mais espaço a forma desmaterializada em que se efetuam as transações, desde as vendas à distância até ao comércio eletrónico.

De facto, com o surgimento da internet, o comércio eletrónico ganhou novo fôlego e começou a expandir-se de tal forma, que hoje em dia é comum o comércio de bens “virtuais”, designadamente através da desmaterialização dos próprios bens físicos anteriormente transacionados (por ex.: livros que contêm edições digitais *online*). Dadas as visíveis diferenças entre bens virtuais e bens físicos surgiu a discussão sobre se os bens transacionados eletronicamente poderiam efetivamente ser classificados de bens corpóreos ou se seria mais lógico serem classificados como prestações de serviços.

A existência de redes globais de informação via internet veio também ajudar à globalização mundial dos negócios permitindo que uma determinada empresa possa vender os seus bens ou até prestar serviços *online* no local oposto do planeta sem ter qualquer estrutura física ou agente nesse mesmo local. Ora, este tipo de circuitos do comércio internacional é muitas vezes difícil de localizar e seguir, pelo que as formas tradicionais de repartição da tributação das operações, que têm por base a neutralidade fiscal e em que o estabelecimento estável assume um papel importante, podem não ser a forma ideal de conseguir tributá-las, podendo levar a situações de dupla tributação ou de não tributação. Este fenómeno assume especial relevo no seio da UE uma vez que, com a entrada em vigor do mercado único europeu em 1993, não existem barreiras fiscais ou alfandegárias entre os EM.

Posto isto, convém analisar se o conceito de estabelecimento estável constante do Regulamento 282/2011, de aplicação obrigatória em todos os EM da UE, se encontra adequado aos moldes do comércio internacional atual e de que forma o estabelecimento estável pode continuar a desempenhar o seu papel de permitir a repartição da tributação pelos EM do comércio eletrónico e de todas as transações que se operam via redes globais de informação, tendo sempre como pano de fundo o princípio da não discriminação fiscal. Tendo em conta que o conceito de estabelecimento estável atualmente existente se encontra relativamente ajustado ao tipo de comércio tradicional, será também útil aferir sobre uma possível readaptação deste conceito a novos tipos de estruturas comerciais e industriais bem como a novas tipologias de trocas comerciais que se vão estabelecendo entre os operadores económicos e entre estes e os consumidores particulares.

7.1 O surgimento de novos tipos de estabelecimentos estáveis

Com a expansão do comércio eletrônico, foram aparecendo novas estruturas que permitem que sejam efetuadas transações *online* sem que se verifique a necessidade de ter uma instalação fixa com meios técnicos e humanos disponíveis em permanência.

De facto, a disseminação das redes de internet desmaterializaram de tal modo as operações realizadas no comércio de bens e serviços que, conforme defende Teixeira (n. d.), se pode dizer que o comércio eletrônico se movimenta num espaço virtual em que a existência de realidades físicas é substituída pelas realidades virtual e incorpórea.

Esta desmaterialização do que é transacionado via comércio eletrônico é uma das principais razões para que se considere que, em sede de IVA, as operações incluídas no âmbito do comércio eletrônico sejam consideradas como uma prestação de serviços (por ex.: quando se adquire uma edição digital de um livro estamos perante uma prestação de serviços enquanto que a venda de um livro numa livraria é considerada uma transmissão de bens). A UE⁷⁹ defende esta classificação argumentando também que bens corpóreos e bens virtuais, embora possam ter a mesma utilidade económica, não são bens idênticos, não lhes sendo por isso aplicável o mesmo tratamento fiscal.

No número 1 do artigo 7.º do Regulamento 282/2011 consta a definição de serviços prestados por via eletrónica: “serviços que são prestados através da internet ou de uma rede eletrónica e cuja natureza torna a sua prestação essencialmente automatizada, requerendo uma intervenção humana mínima, e que são impossíveis de assegurar na ausência de tecnologias da informação”. No anexo I do Regulamento 282/2011, anexo II da Diretiva IVA, bem como no anexo D do CIVA, consta uma lista exemplificativa dos serviços considerados prestados por via eletrónica.

Como é do conhecimento comum, há muitas empresas que conseguem subsistir apenas através do comércio eletrônico, bastando para isso a existência de um “sítio” na internet (*website*) que terá que ser suportado por um servidor. Aliás, se essa empresa pretender internacionalizar o seu negócio, poderá consegui-lo através da criação de vários *websites* (um por cada país), podendo estes ser alojados em servidores diferentes. São estes servidores localizados em países diferentes da sede da empresa, que, sendo considerados como o elemento “físico” que possui os meios técnicos que permitem a existência do *website*, podem configurar um estabelecimento estável. Por conseguinte, caso o servidor fosse considerado um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados, o mesmo não cumpriria o requisito dos meios humanos em permanência. O que se verifica é que, mesmo que os

⁷⁹ Ver COM (1998) 374 final – Comércio eletrônico e fiscalidade indireta.

servidores sejam alvo de manutenção efetuada através de meios humanos, esta será sempre uma atividade auxiliar da atividade principal, não sendo relevante. Por esse facto, em nosso entender, estes meios humanos não são aqui essenciais para a prestação do serviço, pelo que a ausência destes não seria um elemento impeditivo da existência do estabelecimento estável.

De qualquer modo, para se poder assimilar um servidor a um estabelecimento estável terá sempre de se ter em atenção se este elemento é essencial para a existência da atividade da empresa, operando em permanência, ou se o mesmo é apenas utilizado para funções acessórias (por ex.: o *website* alojado em determinado servidor é utilizado apenas para publicidade da empresa) e se o servidor é propriedade da empresa ou se existe algum contrato de aluguer do mesmo (não podendo neste caso a empresa proprietária do *website* poder dispor do servidor na sua total plenitude).

Já quanto ao próprio *website*, a sua consideração como estabelecimento estável revela-se muito complicada uma vez que não se consegue sequer atribuir a este uma localização física. O mesmo *website* pode estar alojado em vários servidores localizados em diferentes países ou então o servidor que suporta um *website* pode estar localizado num país diferente daquele em que o *website* é disponibilizado aos consumidores.

Sendo que a questão do comércio eletrónico já não é totalmente nova, a sua disseminação através do uso da internet ou de outras redes eletrónicas, facilitou a criação de novos tipos de serviços para os quais ainda há dificuldades no respetivo enquadramento fiscal, como é o caso do fornecimento de um espaço *online* para armazenamento de informação, que não se encontra enunciado na lista, anteriormente referida, de serviços prestados por via eletrónica. Quem adquire este tipo de serviço passa a poder aceder às informações que colocou nesse espaço *online* em qualquer lugar do mundo através da internet, não sendo necessária nenhuma instalação física para o efeito. Como o serviço é prestado por uma série de servidores interligados por meio da internet⁸⁰, não é possível, ainda, identificar um servidor específico que suporte a operação de armazenamento de dados.

O comércio eletrónico não é contudo a única “fonte” de possíveis novos tipos de estabelecimentos estáveis em IVA. Também nas estruturas comissionistas se aborda já a questão da existência de um estabelecimento estável associado ao comissário, quando este atua num país diferente do comitente. No caso de o comissário ser dependente do comitente para poder realizar a sua atividade e ambos compartilhem o risco do negócio, pode considerar-se que o comissário representa uma extensão da atividade do comitente. Nestes moldes, considerar que o local onde o comissário exerce a sua atividade é um estabelecimento

⁸⁰ Este tipo de serviços é denominado de *cloud computing*.

estável do comitente pode não ser despicando⁸¹. Não obstante, a existência de um estabelecimento estável do comissário está dependente da existência de uma estrutura adequada em termos de recursos humanos e técnicos e com caráter de permanência e que atue em regime de exclusividade do comitente.

7.2 Dificuldades na identificação dos estabelecimentos estáveis

No âmbito do comércio dito tradicional, a identificação dos estabelecimentos estáveis em IVA está relativamente facilitada pela obrigatoriedade de existência de uma estrutura adequada em termos de recursos humanos e técnicos. Esta estrutura, de caráter permanente, estará sempre associada a uma determinada área geográfica e assim torna-se relativamente fácil localizá-la. Conforme vimos, mais difícil será, por vezes, determinar qual o estabelecimento estável que efetivamente adquire ou presta os serviços.

Por sua vez, se estivermos perante o comércio eletrónico, relacionar o conceito atual de estabelecimento estável com este tipo de comércio pode ser bem mais complexo. Desde logo, porque “o comércio eletrónico tem como características essenciais a desmaterialização, a desintermediação, o anonimato e a extrema mobilidade” (Bastos, 2013, p. 28). Tal como vimos no ponto anterior, um servidor que esteja localizado num país diferente da sede da atividade económica pode ser considerado um estabelecimento estável, embora com certas especificidades relativamente ao conceito definido no Regulamento 2828/2011, uma vez que não há intervenção humana relevante. Contudo, o servidor é facilmente deslocalizável e nem sempre o fluxo de operações desmaterializadas que se efetuam num *website* podem ser rapidamente associadas a um determinado servidor. Portanto, considerar um servidor como o elemento de conexão que permite taxar as operações realizadas no âmbito do comércio eletrónico pode provocar a erosão das receitas fiscais, na medida em que facilmente se pode alterar de servidor, bem como facilmente se pode alocar as operações realizadas a um outro servidor. A dificuldade em determinar, numa base de continuidade, qual o servidor relevante para certa atividade torna-se o principal entrave quando se quer identificar este elemento como um estabelecimento estável.

A característica do anonimato assume também aqui alguma importância, pois a falta de contacto pessoal entre operador económico e consumidor pode dificultar a localização das operações. Uma vez que as operações realizadas no âmbito do comércio eletrónico podem ser efetuadas sem que o cliente tenha que se identificar torna-se, nestes casos, complicado localizar a operação. O problema assume ainda outros contornos quando, no caso de não ser

⁸¹ No mesmo sentido escreve Reis (2014).

identificado o consumidor, mais fácil será para o operador económico que presta o serviço não cumprir as suas obrigações em termos fiscais, provocando perda de receitas.

7.3 A necessidade de alteração/criação de novas regras de tributação

Os conceitos de estabelecimento estável aplicáveis quer aos impostos diretos quer aos impostos indiretos estão estreitamente relacionados com a existência de uma instalação física. O conceito em sede de IVA vai ainda mais longe quando associa esta instalação à existência de meios humanos e técnicos em permanência.

Contudo, como vimos, este conceito não se adapta na totalidade à evolução que se vem verificando no modo de comerciar, sobretudo desde o aparecimento do comércio eletrónico. De facto, embora o conceito de estabelecimento estável em IVA, definido no artigo 11.º do Regulamento 282/2011, tenha surgido quando o comércio eletrónico estava já disseminado, estranha-se que o mesmo não contenha no seu texto elementos que permitam acomodar a existência de novos tipos de estabelecimentos estáveis, de que o servidor é um exemplo. Com efeito, pode dizer-se que o conceito de estabelecimento estável em IVA existente atualmente se encontra já desatualizado uma vez que não consegue exercer em pleno a sua função de elemento de conexão das operações tributáveis aos Estados em que as mesmas devem efetivamente ser sujeitas a tributação. Nesse sentido, pode dizer-se que é necessária a alteração deste conceito ou, pelo menos, a sua atualização, de modo a incorporar os desenvolvimentos que se vêm verificando no âmbito do comércio internacional.

A tributação do comércio eletrónico, dada a extensão e importância que este tipo de comércio tem no panorama mundial, é um tema que vem sendo discutido ao nível de instituições de referência como a OCDE, a OMC e a própria UE. Tanto a OCDE como a OMC defendem que se devem aplicar ao comércio eletrónico as mesmas disposições que se aplicam ao comércio tradicional e que estas se devem reger pelos princípios da neutralidade, da eficiência, da certeza e simplicidade, da eficácia e justiça e da flexibilidade. O objetivo é tributar o comércio eletrónico na mesma medida em que se tributa o comércio tradicional.

No seio da UE foi ganhando força a necessidade de alterar as regras de tributação em sede de IVA face a determinadas operações, nomeadamente as que configuravam prestações de serviços no setor do comércio eletrónico. Uma vez que, atualmente, nos serviços prestados a sujeitos passivos (*B2B*), regra geral, se aplica o mecanismo da inversão do sujeito passivo, não se levantam aqui problemas de tributação. Já quando estamos perante prestações de serviços a não sujeitos passivos (*B2C*), regra geral, é o sujeito passivo prestador que liquida o imposto. Ora, atendendo ao facto de que no comércio eletrónico se torna difícil identificar,

localizar e, por conseguinte, tributar o prestador, uma vez que, entre outros, o conceito de estabelecimento estável não se encontra ainda adaptado a esta realidade, optou-se por criar um regime especial baseado na premissa de que o consumo deste tipo de serviços no espaço da UE deve ser cá tributado. Este regime especial foi materializado através da instituição do mecanismo do mini balcão único (*MOSS*), que já referenciamos neste trabalho. Na medida em que este regime, nas operações *B2C*, insta os prestadores de serviços eletrónicos, e também os prestadores de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão, não estabelecidos no EM de consumo ou na Comunidade, a liquidarem o IVA às taxas do EM onde esses serviços foram consumidos, o mesmo vem mitigar os efeitos negativos das dificuldades acima referenciadas. Todavia, subsiste o risco de estas operações não serem tributadas, quer pelo já referenciado anonimato que caracteriza o comércio eletrónico quer pela dificuldade que as autoridades fiscais têm em monitorizar o cumprimento, por parte do prestador do serviço, das obrigações decorrentes do regime especial. Numa abordagem mais pragmática, poder-se-á então dizer que o mini balcão único, permitindo que a tributação ocorra no local onde o consumidor não sujeito passivo se encontra estabelecido, assume agora a função anteriormente reservada ao estabelecimento estável do prestador enquanto elemento de conexão que permitia tributar estas operações. O estabelecimento estável do prestador perde, assim, a sua relevância neste tipo de operações.

Posto isto, não é de todo absurdo dizer que o conceito de estabelecimento estável em IVA, tal como se apresenta hoje, pode estar a perder validade. Contudo, alertamos para os perigos associados à criação de regimes especiais. De facto, uma vez que, associados ao desenvolvimento do comércio eletrónico continuam a surgir novos tipos de serviços, com características específicas, não nos parece que a opção de criação de mais regimes especiais seja, face aos custos administrativos associados, comportável ou sequer vantajosa face à existência de um regime geral de tributação.

Assim, a opção de reajustar o conceito de estabelecimento estável, nomeadamente deixando cair por terra o requisito obrigatório da existência de recursos humanos em permanência, não deve ser posta de lado, uma vez que existem já estruturas capazes de prestar serviços sem qualquer intervenção direta de recursos humanos. Também, na hipótese de se admitir a existência de estabelecimentos estáveis sem a presença da correspondente estrutura física e material, poderiam os *websites* relevar para o conceito.

8. Resultados: estabelecimento estável em IVA – é possível a existência de um conceito único e de aplicação geral?

Uma vez analisados vários aspetos relacionados com o conceito de estabelecimento estável em IVA, verifica-se que ao mesmo cabe um papel importante no sistema comum do IVA na UE. Contudo existem algumas lacunas no conceito que limitam o seu âmbito de aplicação. Nesse sentido, interessa saber se a supressão dessas lacunas é possível e se é também alcançável um conceito que permita abranger a generalidade de situações em que o estabelecimento estável pode ser o elemento que permite localizar e tributar uma operação.

Para acomodar as especificidades decorrentes do comércio eletrónico, entendemos ser necessário que o conceito de estabelecimento estável deixe de ter como requisitos obrigatórios a existência de uma estrutura fixa e a permanência de recursos humanos. Só assim os servidores e até os próprios *websites* poderão ser considerados estabelecimentos estáveis. Claro que o acolhimento destes novos estabelecimentos estáveis no conceito implicaria uma análise mais cuidada sobre outros aspetos, designadamente sobre o estabelecimento de regras de determinação do local em que se encontra efetivamente o servidor que suporta o *website* ou regras que, via redes globais de informação, permitissem identificar o *website* responsável pelas operações passíveis de serem sujeitas a tributação em IVA.

Não obstante, as componentes de recursos humanos em permanência bem como a existência de uma estrutura adequada aos mesmos continuariam a relevar para efeitos do comércio tradicional.

Entendemos também ser salutar a integração num só conceito do estabelecimento estável prestador e adquirente. A fusão destes dois conceitos, simplificaria a sua leitura e até a sua aplicação.

Outro aspeto limitativo do conceito em sede de IVA respeita à sua estreita ligação com o enunciado dos artigos 44.º e 45.º da Diretiva IVA, bem como a interpretação restritiva aos casos enunciados no Regulamento 282/2011. Assim, com estas restrições é retirada relevância ao conceito uma vez que reduz o número de situações a que poderia ser aplicado o estabelecimento estável como elemento de conexão.

Tal como acontece no conceito de estabelecimento estável constante do MCOCDE, e para consolidar o conceito em sede de IVA, seria útil elaborar uma lista exemplificativa de situações que podem configurar um estabelecimento estável e em que circunstâncias. Aqui poder-se-iam também emitir orientações sobre certos aspetos como o período mínimo de permanência relevante para a existência de um estabelecimento estável.

Aliás, embora o conceito em sede de impostos diretos não seja diretamente aplicável aos impostos sobre o consumo, pois tributam realidades diferentes, não será de desprezar para o conceito em sede de IVA alguns dos elementos interpretativos referenciados nos comentários constantes do MCOCDE. Neste aspeto concordamos com Pistone (1999) quando defende que a melhor maneira de rever o conceito de estabelecimento estável, quer em IVA quer nos impostos diretos, é através da cooperação de especialistas no âmbito de cada um dos impostos e não manter o IVA num mundo aparte.

Posto isto, defendemos a revisão do conceito de estabelecimento estável em sede de IVA, por forma a obter um conceito único e de aplicação generalizada, pois este seria o cenário mais apropriado. Contudo, a elaboração deste conceito, embora possível, revela alguma complexidade e a necessidade de análises mais aprofundadas sobre as realidades subjacentes a todo o comércio internacional. Este estudo é condição essencial para reforçar o papel do estabelecimento estável, tendo sempre como pano de fundo o princípio da neutralidade fiscal.

Conclusão

A problemática relativa ao estabelecimento estável existe desde o século XIX, altura em que se começaram a verificar as primeiras situações de internacionalização das economias. Ao estabelecimento estável coube, no âmbito do DTI, o importante papel de permitir alocar a tributação das operações a determinado Estado, mantendo o princípio da neutralidade fiscal.

Contudo, a discussão do conceito relevante para efeitos de IVA é mais recente e foi apenas em 2011, com a publicação do Regulamento 282/2011 que, pela primeira vez, se legislou sobre o que é um estabelecimento estável para efeitos de IVA. A necessidade de elaboração de uma definição que fosse aplicável em todos os EM da UE surgiu pelo facto de o estabelecimento estável ser um elemento essencial no funcionamento do sistema comum do IVA, especialmente no que toca às regras de localização das prestações de serviços. A definição constante do artigo 11.º do Regulamento 282/2011 resulta principalmente da jurisprudência emitida até então pelo TJUE e contém também algumas noções do conceito definido no MCOCDE.

Embora recente, o conceito de estabelecimento estável aplicável em sede de IVA contém algumas falhas e esta definição pode até ser já posta em causa em resultado da alteração das formas tradicionais de desenvolver o comércio à escala internacional.

De facto, pela análise do conceito constante do Regulamento 282/2011 podemos concluir que o mesmo não é completamente objetivo, o que permite diferentes interpretações por parte das autoridades fiscais dos EM e dos restantes operadores económicos. Esta falta de clareza é desde logo suscitada pela existência de um conceito para o estabelecimento estável adquirente de serviços e de um conceito para o estabelecimento estável prestador de serviços, quando deveria existir um único conceito, uma vez que um estabelecimento estável apenas pode cumprir as suas funções se for capaz de adquirir o que necessita para a sua atividade. Concluímos também que neste conceito estão omissos certos elementos, como a definição do que se considera período de permanência e o que pode significar estar dependente face à sede. A existência destas lacunas, juntamente com a aplicação restrita a que está sujeito este conceito levam-nos a dizer que dificilmente a sua aplicação é generalizada a todas as situações, o que pode originar situações de dupla tributação ou de não tributação.

Constatamos ainda que o conceito, tal como se encontra atualmente, não consegue englobar as especificidades decorrentes das transações que são efetuadas através do comércio eletrónico. Assim, para acomodar novos tipos de estabelecimentos que decorrem da disseminação do comércio eletrónico, defendemos um reajustamento do conceito de estabelecimento estável em IVA que passa, desde já, por deixar cair por terra a

obrigatoriedade do requisito dos recursos humanos em permanência e até da existência de uma estrutura fixa adequada. Só assim poderão ser considerados como estabelecimento estáveis os servidores que suportam a existência dos *websites*, que são por sua vez a base do comércio eletrônico. Enquanto os servidores não forem classificados como estabelecimentos estáveis, a tarefa de localizar e tributar os serviços prestados via eletrônica será ainda mais complicada e terão que se recorrer a regimes especiais para tentar mitigar os efeitos negativos da não tributação deste tipo de operações, o que traz custos administrativos acrescidos para todos os reguladores e operadores intervenientes nos circuitos comerciais internacionais.

Por conseguinte, dados estes constrangimentos, concluímos que uma alteração ou readaptação do conceito de estabelecimento estável em IVA é necessária, para facilitar a sua aplicação prática e para que a mesma possa ser de caráter generalizado, ou seja, para que possa cobrir o maior número de situações possível, mantendo o princípio da neutralidade fiscal. Entendemos contudo que este processo é complexo, tal como o são todas as transações que envolvem mais do que uma jurisdição.

Relativamente às indicações sobre possíveis reajustamentos ao conceito, que fomos apontando ao longo deste trabalho, salientamos que as mesmas se revelam necessárias para reforçar o papel do estabelecimento estável em IVA, sob pena do mesmo perder validade. Porém, defendemos também ser benéfica uma discussão que inclua contributos de especialistas de várias áreas da fiscalidade e até dos próprios operadores económicos, para que se obtenha, em sede de IVA, um conceito único e de aplicação e aceitação generalizada.

Bibliografia

Artigos, Dissertações e Livros

- Abreu, J. C. (2012). *A Tributação dos Estabelecimentos Estáveis*. Porto: Vida Económica – Editorial, SA.
- Ahrens, B. & Häring, M. (2011). Interpretation of VAT fixed establishments. *International Tax Review*, Dezembro/Janeiro 2012, 68-70.
- Almeida, M. M. (2011). As novas regras do IVA na localização das prestações de serviços: o “Pacote IVA”. *Revista Fiscalidade*, 46, 5-15.
- Almeida, M. M. (2014). O IVA nos Grupos. In S. Vasques (coord.), *Cadernos de IVA 2014* (295-309). Coimbra: Edições Almedina, SA
- Antunes, J. (2013). O sistema VIES. *Revista TOC*, 165, 56-57.
- Arnaldo, A. (2011). O conceito de “estabelecimento estável” em sede de IVA, em particular nas regras gerais de localização de serviços, e o Regulamento de Execução n.º 282/2011 do Conselho. *Revista Fiscalidade*, 46, 17-44.
- Arnreiter, K. (2003). The term “fixed establishment” in the Sixth Council Directive (VAT). In M. Lang (coord.), *Permanent Establishments in International Tax Law* (525-553). Viena: Linde Verlag Wien.
- Barros, A. & Lopes, J. C. (2010). O Conceito de Estabelecimento Estável e a dupla tributação internacional [DVD]. In *XIV Encuentro AECA, Inovação e responsabilidade: desafios e soluções*, Coimbra, 23-24 set. 2010.
- Basto, X. (1991). *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Lisboa: CCTF 164, CEF.
- Bastos, C. (2013). *O Estabelecimento Estável e o Comércio Eletrónico*. Dissertação de Segundo Ciclo de Estudos de Bolonha, Porto: Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, Portugal.
- Cardona, M. C. (1995). O conceito de estabelecimento estável – algumas reflexões em torno deste conceito. In *Estudos em homenagem à Dra. Maria de Lourdes Órfão de Matos Correia e Vale* (245-277). Lisboa: CCTF 171, CEF.
- Carlos, A. B., Abreu, I. A., Durão, J. R. & Pimenta, M. E. (2014). *Guia dos Impostos em Portugal – 2014*. Lisboa: Quid Juris – Sociedade Editora Lda.
- Eugénio, T. C. P. (2006). Localização das prestações de serviços em IVA. *Revista Revisores e Empresas*, 33, 42-49.
- Feria, R. & Carvalho, A. (2013). Entre Daimler e Welmory: o conceito de estabelecimento estável para efeitos de IVA. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 6 (2), 193-216.
- Fernandes, E. (2013). Alterações introduzidas às regras de localização das prestações de serviços na UE em sede de IVA. *Revista TOC*, 156, 45-47.
- Fiscal 2013/2014* (2013) (32.ª ed.). Porto: Porto Editora.
- Gamito, C., Belim, C. & Chambel, R. (2011). Novo Regulamento de execução que estabelece medidas de aplicação da diretiva IVA. *Revista Fiscalidade*, 47, 87-98.

- Gamito, C., Belim, C. & Chambel, R. (2014). 2015: Localização dos Serviços de Telecomunicações, dos Serviços de Radiodifusão e Televisão e dos Serviços Eletrónicos. In S. Vasques (coord.), *Cadernos de IVA 2014* (101-127). Coimbra: Edições Almedina, SA.
- Glória, R. (2011). Localização dos serviços: novas regras. *Revista Revisores e Auditores*, 54, 38-47.
- Gorazda, M. & Benito, D. V. (2014). Destination Principle in Intra-community Services and the “Fixed Establishment” in VAT. A Comparative Study of Polish and Spanish Law. *Intertax*, 42 (2), 122-135.
- Guedes, O. & Travanca, D. (2009). *Manual IVA 2009*. Lisboa: Centro de Formação da DGCI.
- Guerra, J. C. (2007). Situações triangulares e estabelecimentos estáveis. *Revista Fiscalidade*, 31, 58-83.
- Guimarães, V. B. (2000). O conceito de estabelecimento estável e o comércio eletrónico. In *Colóquio: os efeitos da globalização na tributação do rendimento e da despesa*, Lisboa, 12-13 jul. 2000 (153-184).
- Iavagnilio, M. (2002). Concepts of Permanent and Fixed Establishment under Italian Law – The Philip Morris Case. *International VAT Monitor*, 13 (6), 470-475.
- Laires, R. (2008). *A Incidência e os Critérios de Territorialidade do IVA*. Coimbra: Edições Almedina, SA.
- Laires, R. (2010). *IVA – A Localização das Prestações de Serviços após 1 de Janeiro de 2010*. Lisboa: CCTF 208, CEF.
- Lejeune, I., Cortvriend, E. & Accorsi, D. (2011). Implementing Measures Relating to EU Place-of-Supply Rules: Are Business Issues Solved and is Certainty Provided? *International VAT Monitor*, 22 (3), 144-152.
- Marreiros, J. M. M. (2015). *Sistema Fiscal Português – Códigos Fiscais e outra Legislação Fundamental*. Lisboa: Áreas Editora, SA.
- Meirinhos, M. & Osório, A. (2010). O estudo de caso como estratégia de investigação em educação. *Revista de educação Eduser*, 2 (2), 49-65.
- Merkx, M. (2012). Fixed Establishments and VAT Liabilities under EU VAT – Between Delusion and Reality. *International VAT Monitor*, 23 (1), 22-26.
- Mikutiene, R. (2014). *The preferred treatment of the fixed establishment in the European VAT*. Dissertação de Mestrado, Lund: Lund University, Suécia.
- Oliveira, A. M. (2011). *IVA – Um Imposto Neutro*. Dissertação de Mestrado, Porto: Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Portugal. (original publicado em 2010)
- Palma, C. C. (2005). A harmonização comunitária do Imposto sobre o Valor Acrescentado: Quo Vadis?. *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto*, 5, Separata.
- Palma, C. C. (2008). O Pacote IVA – novas regras de localização das prestações de serviços. *Revista TOC*, 97, 49-53.
- Palma, C. C. (2009). IVA – alterações às regras de localização das prestações de serviços. *Revista TOC*, 115, 42-49.
- Palma, C. C. (2011). A reforma do IVA: algumas propostas. *Revista TOC*, 135, 26-28.
- Palma, C. C. (2012). A recente comunicação da Comissão sobre o futuro do IVA. *Revista TOC*, 144, 48-55.

- Palma, C. C. & Laires, R. (2011). O novo Regulamento de aplicação da Diretiva IVA e a localização das prestações de serviços. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 4 (4), 65-88.
- Palma, C. C. & Santos, A. C. (2014). *Código do IVA e RITI – Notas e Comentários*. Coimbra: Edições Almedina, SA.
- Pereira, M. H. F. (2011). *Fiscalidade* (4.ª ed.). Coimbra: Edições Almedina, SA.
- Pereira, J. T. C. B. (2007). IVA nas operações entre o estabelecimento estável e a sociedade? A tributação da Quimera, a propósito do caso *FCE Bank* (C-210/04). *Revista Fiscalidade*, 31, 85-115.
- Pires, M. (1984). *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*. Lisboa: CEF.
- Pistone, P. (1999). Fixed Establishment and Permanent Establishment. *International VAT Monitor*, 10 (3), 101-106.
- Reis, I. V. (2014). Alguns aspetos das Estruturas Comissionistas. In S. Vasques (coord.), *Cadernos de IVA 2014* (217-241). Coimbra: Edições Almedina, SA.
- Ricardo, J. F. (2014). *Direito Tributário – Coletânea de Legislação* (16.ª ed.). Porto: Vida Económica – Editorial, SA.
- Roriz, J. S. (2012). *Alterações ao Código do IVA*. Lisboa: OTOC.
- Roriz, J., Pereira, L., Esteves, L. & Bastos, R. (2013). *Impostos sobre a Despesa*. Barcelos: Instituto Politécnico do Cávado e do Ave.
- Russo, R. & Zanotti, E. (2004). VAT Personality of Fixed Establishments. *International VAT Monitor*, 15 (4), 236-243.
- Russo, R. & Zanotti, E. (2004). VAT Personality of Fixed Establishments: Preliminary Ruling Requested from the ECJ. *International VAT Monitor*, 15 (5), 333-335.
- Senyk, M. (2011). *VAT planning in cross-border service transactions: between fundamental freedoms and economic reality*. Dissertação de Mestrado, Lund: Lund University, Suécia.
- Swinkels, J. (2006). Fixed Establishments and VAT-Saving Schemes. *International VAT Monitor*, 17 (6), 415-423.
- Terra, B. J. M. (1998). *The place of supply in European VAT*. Londres: Kluwer Law International Ltd.
- Terra, B. & Kajus, J. (2005). *A Guide to the European VAT Directives, Volume 1, Introduction to European VAT and other indirect taxes*. Amesterdão: IBDF Publications BV.
- Xavier, A. (2011). *Direito Tributário Internacional* (2.ª ed. atualizada). Coimbra: Edições Almedina, SA.

Legislação

- Acórdão STA Processo n.º 0200/08, 2.ª Secção, de 07.05.2008. Supremo Tribunal Administrativo. Lisboa.
- Acórdão STA Processo n.º 0199/08, 2.ª Secção, de 24.09.2008. Supremo Tribunal Administrativo. Lisboa.

Acórdão TCAS Processo n.º 01633/07, CT – 2.º Juízo, de 14.07.2007. Tribunal Central Administrativo. Lisboa.

Acórdão TCAS Processo n.º 00580/05, CT – 2.º Juízo, de 25.09.2007. Tribunal Central Administrativo. Lisboa.

Acórdão TCAS Processo n.º 03310/09, Contencioso Tributário, de 13.10.2009. Tribunal Central Administrativo. Lisboa.

Acórdão TCAS Processo n.º 03188/09, Contencioso Tributário, de 09.12.2009. Tribunal Central Administrativo. Lisboa.

Acórdão TJUE Processo n.º 168/84, Segunda Secção, de 04.07.1985. Tribunal de Justiça da União Europeia. Luxemburgo.

Acórdão TJUE Processo n.º C-231/94, Sexta Secção, de 02.05.1996. Tribunal de Justiça da União Europeia. Luxemburgo.

Acórdão TJUE Processo n.º C-260/95, Quinta Secção, de 20.02.1997. Tribunal de Justiça da União Europeia. Luxemburgo.

Acórdão TJUE Processo n.º C-190/95, Sexta Secção, de 17.07.1997. Tribunal de Justiça da União Europeia. Luxemburgo.

Acórdão TJUE Processo n.º C-390/96, Quinta Secção, de 07.05.1998. Tribunal de Justiça da União Europeia. Luxemburgo.

Acórdão TJUE Processo n.º C-452/03, Primeira Secção, de 12.05.2005. Tribunal de Justiça da União Europeia. Luxemburgo.

Acórdão TJUE Processo n.º C-210/04, Segunda Secção, de 23.03.2006. Tribunal de Justiça da União Europeia. Luxemburgo.

Acórdão TJUE Processo n.º C-73/06, Quarta Secção, de 28.06.2007. Tribunal de Justiça da União Europeia. Luxemburgo.

Acórdão TJUE Processo n.º C-318/11 e C319/11, Oitava Secção, de 25.10.2012. Tribunal de Justiça da União Europeia. Luxemburgo.

Acórdão TJUE Processo n.º C-7/13, Segunda Secção, de 17.09.2014. Tribunal de Justiça da União Europeia. Luxemburgo.

Acórdão TJUE Processo n.º C-605/12, Terceira Secção, de 16.10.2014. Tribunal de Justiça da União Europeia. Luxemburgo.

Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006. *JO L 347 de 11.12.2006* (versão consolidada a 01.01.2015). Luxemburgo.

Diretiva 2008/8/CE do Conselho de 12 de fevereiro de 2008. *JO L 44 de 20.02.2008*. Luxemburgo.

Diretiva 2008/9/CE do Conselho de 12 de fevereiro de 2008. *JO L 44 de 20.02.2008*. Luxemburgo.

DL n.º 347/85 de 23 de agosto. *Diário da República n.º 193 – I Série*. Ministério das Finanças e do Plano. Lisboa.

DL n.º 186/2009 de 12 de agosto. *Diário da República n.º 155 – I Série*. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa.

DL n.º 134/2010 de 27 de dezembro. *Diário da República n.º 249 – I Série*. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa.

- DL n.º 197/2012 de 24 de agosto. *Diário da República n.º 164 – I Série*. Ministério das Finanças. Lisboa.
- DL n.º 158/2014 de 24 de outubro. *Diário da República n.º 206 – I Série*. Ministério das Finanças. Lisboa.
- Informação Vinculativa Processo n.º 1905 de 28.04.2011. DGCI. Lisboa.
- Informação Vinculativa Processo n.º 3007 de 26.03.2012. AT. Lisboa.
- Informação Vinculativa Processo n.º 3043 de 26.03.2012. DGCI. Lisboa.
- Informação Vinculativa Processo n.º 3340 de 29.06.2012. DGCI. Lisboa.
- Informação Vinculativa Processo n.º 3961 de 08.11.2012. DGCI. Lisboa.
- Ofício-Circulado n.º 30114 de 25.11.2009. DGCI. Lisboa
- Ofício-Circulado n.º 30115 de 29.12.2009. DGCI. Lisboa
- Ofício-Circulado n.º 30128 de 06.07.2011. DGCI. Lisboa
- Ofício-Circulado n.º 30133 de 16.04.2012. AT. Lisboa
- Ofício-Circulado n.º 30140 de 28.12.2012. AT. Lisboa
- Regulamento (CE) n.º 143/2008 do Conselho de 12 de fevereiro de 2008. *JO L 44 de 20.02.2008*. Luxemburgo.
- Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho de 15 de março de 2011. *JO L 77 de 23.03.2011* (versão consolidada a 01.01.2015). Luxemburgo.

Modelos de Convenção sobre dupla tributação

- OCDE (2010). *Model Tax Convention on Income and on Capital (Condensed Version)*. Paris: OECD Publications.
- ONU (2011). *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. Nova Iorque: United Nations.
- U. S. Department of the Treasury (2006). *United States Model Income Tax Convention of November 15, 2006*. Washington D. C.

Webgrafia

- Alexandre, Mário (2009). As novas regras de localização das prestações de serviços do IVA (Pacote IVA) [em linha]. *Associação Fiscal Portuguesa (AFP) Website*. Acedido maio 24, 2014, em <http://www.afp.pt/eventos-e-iniciativas/conferencias/documentacao-de-apoio?start=60>.
- Araújo, C., Pinto, M. F. E., Lopes, J., Nogueira, L. & Pinto, R. (2008). Estudo de Caso [em linha]. *Portal de pesquisa Sapo Website*. Acedido setembro 2, 2015, em http://grupo4te.com.sapo.pt/estudo_caso.pdf.
- AT (2014). MOSS – Mini Balcão Único, Sobre o Mini Balcão Único [em linha]. *Portal da Autoridade Tributária a Aduaneira (AT) Website*. Acedido julho 7, 2015, em <https://m1ss.portaldasfinancas.gov.pt/oQueE.action>.

- AT (2015). Portal da Autoridade Tributária e Aduaneira. <https://www.portaldasfinancas.gov.pt/pt/home.action>.
- Belastingdienst (n. d.). What is a foreign entrepreneur? [em linha]. *Autoridades fiscais holandesas Website*. Acedido novembro 26, 2014, em http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/belastingdienst/business/vat/vat_in_the_netherlands/vat_for_foreign_entrepreneurs/what_is_a_foreign_entrepreneur.
- BDO Ireland (n. d.). Daimler AG (C-318/11), Widex A/S (C-319/11), v Skatteverket [em linha]. *BDO Irlanda Website*. Acedido dezembro 15, 2014, em <http://www.bdo.ie/sites/default/files/C-318-11.Daimler%20and%20C-319-11.Widex.pdf>.
- BDO Portugal (2010). Boletim BDO, janeiro 2010 [em linha]. *BDO Portugal Website*. Acedido março 29, 2014, em <http://www.bdo.pt/images/docs/documentos/boletim/BoIBDO201001.pdf>.
- Eur-Lex (2015). Portal de legislação da UE. <http://eur-lex.europa.eu/homepage.html>.
- Finnish Tax Administration (2014). Permanent establishment for purposes of VAT [em linha]. *Autoridades fiscais finlandesas (VeroSkatt) Website*. Acedido novembro 26, 2014, em [https://www.vero.fi/en-US/Companies_and_organisations/Foreign_business_in_Finland/Permanent_establishment_for_purposes_of_\(30191\)](https://www.vero.fi/en-US/Companies_and_organisations/Foreign_business_in_Finland/Permanent_establishment_for_purposes_of_(30191)).
- IGFEJ (2015). Portal Bases Jurídico-Documentais:IGFEJ. <http://www.dgsi.pt/>.
- IVM (2015). Portal International VAT Monitor. <http://www.ibfd.org/IBFD-Products/International-VAT-Monitor-All-Articles>.
- Loquet, E. (2011). The VAT Package, Final destination for place of supply rules? [em linha]. *BDO Luxemburgo Website*. Acedido dezembro 4, 2014, em <http://www.bdo.lu/uploads/files/VAT%20Package%20-%20ERA%202011%2025th%20Nov%20-%20Erwan%20Loquet.pdf>.
- KPMG Polónia (2014). Fixed place of business in the light of the CJEU judgment in the case of Welmory Sp. z o. o. (C-605/12) [em linha]. *KPMG Website*. Acedido março 30, 2015, em <https://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/taxnewsflash/Documents/poland-nov28-2014.pdf>.
- Palma, C. C. (2011). O Regulamento de aplicação da Diretiva IVA – Aspectos fundamentais [em linha]. *Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal (IDEFF) Website*. Acedido setembro 27, 2013, em http://www.ideff.pt/xms/files/Iniciativas/II_Congresso_de_Direito_Fiscal/Prof._Dr.a_Clotilde_Celorico_Palma.pdf.
- Palma, C. C. (n. d.). O IVA e a jurisprudência comunitária – Análise de Acórdãos do TJUE [em linha]. *Ordem dos Advogados (OA) Website*. Acedido setembro 4, 2014, em <http://www.oa.pt/upl/%7B966b6849-4532-4709-830b-b69d6ce1ecbc%7D.pdf>.
- Parrilli, D. M. (2008). European VAT and Electronically Supplied Services [em linha]. *International Tax Dialogue (ITD) Website*. Acedido dezembro 15, 2014 em <http://www.itdweb.org/documents/European/VAT/and/Electronically/Supplied/Services/DPTI/010908>.
- Pinto, A. P. (2000). Comércio Eletrónico e Fiscalidade Indireta [em linha]. *Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) Website*. Acedido março 28, 2015, em <http://www.cmvm.pt/pt/EstatisticasEstudosEPublicacoes/CadernosDoMercadoDeValoresMobiliarios/Documents/5a3370f3bf06412aae1e493a6f972c63ComercioElectronicoeFiscalidadeIndirecta.pdf>.

- PWC Switzerland (2012). Spain: Changes in Spanish interpretation of the VAT permanent establishment [em linha]. *PricewaterhouseCoopers (PWC) Suíça Website*. Acedido novembro 26, 2014, em <http://newsletter.pwc.ch/inxmail9/images/TAXeNEWS%20CT/Spain.pdf>.
- RSMI, N. L. K. (2014). VAT Alert – July 2014 [em linha]. *RSMI Niehe Lancée Kooij Website*. Acedido novembro 26, 2014, em http://www.rsmi.at/uploads/tx_wxfilelist/VAT_news_alert_July_2014.pdf.
- Taxation and Customs Union (2015). Portal da Comissão Europeia, Departamento de fiscalidade e união aduaneira. http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/index_en.htm.
- Teixeira, G. (n. d.). Tributação do Comércio Eletrónico [em linha]. *Centro de Investigação Jurídico Económica (CIJE) Website*. Acedido maio 24, 2014, em http://www.cije.up.pt/sites/default/files/files_Apresentacao_comunicacao_gloria_Teixeira_0.pdf.
- TJUE (2015). Portal do Tribunal Justiça da UE. http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6/.
- VAT Resource B.V. (2012). Spain – Permanent establishment from a VAT perspective [em linha]. *VAT Resource Website*. Acedido novembro 26, 2014, em <http://vatresource.com/en/News/News-Items/Spain---Permanent-establishment-from-a-VAT-perspective.html>.

ERRATA – Dissertação de Mestrado apresentada no ISG com o título “Discussão do conceito relevante de estabelecimento estável para efeitos de IVA”

1. Página 33: no primeiro parágrafo, onde se lê “sujeitos não passivos” deve ler-se “não sujeitos passivos”.
2. Página 42: nas notas de rodapé 40 e 41, onde se lê “ponto 6.4” deve ler-se “ponto 5.4”.
3. Página 59: - no início da página, segunda marca, onde se lê “alíneas a) e c)” deve ler-se “alíneas a) e b)”;
- no antepenúltimo parágrafo, onde se lê “ponto 6.2” deve ler-se “ponto 5.2”.
4. Página 79: no segundo parágrafo do ponto 7.2, onde se lê “Regulamento 2828/2011” deve ler-se “Regulamento 282/2011”.