



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

**O conceito de estabelecimento estável
para efeitos de IVA:
relevância, dificuldades e realizações.**

Juliana Dias Oliveira Silva

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do
Porto 2021



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

**O conceito de estabelecimento estável
para efeitos de IVA:
relevância, dificuldades e realizações.**

Juliana Dias Oliveira Silva

Orientador: Exma. Sr^a. Professora Doutora Maria Odete Batista de
Oliveira

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do
Porto 2021

À minha mãe...

Dedico-lhe esta dissertação porque ela tem a capacidade de ouvir o meu silêncio e saber o que me vai no coração, encontrar as palavras certas no meio do caos, fortalecer-me quando tudo ao meu redor parece ruir, ela é quem mais me protege e ampara, ela é sorriso, amor, força e esperança. Graças a ela, hoje, sou como sou.

O IVA pode ser pensado como a MATA HARI do mundo tributário – muitos são tentados, muitos sucumbem, alguns tremem à beira, enquanto outros partem para depois retomar; ao fim a atracção parece irresistível.

Alan Tait

Value Added Tax: International practice and problems. Washington D.C. International Monetary Fund, 1998

Agradecimentos:

Aprender é uma arte, o processo criativo dá-se a partir da expressão de palavras, ideias e emoções. Foi esta arte que eu procurei desenvolver no presente trabalho de mestrado. O desafio diário de querer aperfeiçoar os meus conhecimentos e saber cada vez mais, envolvido entre momentos de alegria, tristeza, superação e frustração constituíram a tela desta pintura, pintura essa, difícil de começar e desafiadora a cada pincelada.

Elaborar esta pintura só foi possível com o suporte, paciência, energia, confiança e a devoção de muitas pessoas, a quem agradeço profundamente pois foram absolutamente indispensáveis para a concretização deste trabalho.

Especialmente à minha orientadora, Professora Doutora Maria Odete Batista de Oliveira, uma inspiração para mim, fico-lhe eternamente grata por ter aceitado orientar esta dissertação, pela sua constante disponibilidade e pela sua orientação exemplar. Agradeço-lhe ainda por todo o apoio e amparo em cada fase do trabalho, por me ajudar a acreditar nas minhas capacidades, refletir sobre as minhas falhas e ultrapassar os meus medos. Hoje, sei que fica em mim um pedacinho do seu legado de experiência e sabedoria e este caminhar conjunto, proporcionou-me uma visão mais promissora para o futuro e uma admiração inesperada ao imposto sobre o valor acrescentado.

Resumo:

O tema que nos propomos abordar nesta dissertação, tem como objetivo dar a conhecer ao leitor o conceito de estabelecimento estável na legislação do Imposto sobre o Valor Acrescentado, focando-se na perspetiva da legislação europeia e da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia.

Em primeiro lugar, e de forma sucinta, é apresentada uma breve contraposição do conceito para efeitos do imposto do rendimento e do IVA a fim de evidenciar-se uma autonomia da definição em ambos os impostos.

Em seguida, e porque o foco deste trabalho é o esclarecimento do significado do conceito de estabelecimento estável para efeitos de IVA, é abordada a Diretiva comunitária e apresentada a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia para realçar a evolução do conceito ao longo dos anos e a medida em que determinou alguns aspetos da sua disciplina normativa.

Concluimos que embora exista uma definição jurídico legal, ela é pouco clara e necessita de ser adequada às novas realidades. Esta visão anacrónica do conceito tem originado divergentes interpretações e aplicações pelos tribunais nacionais dos Estados-Membros e intensificado inúmeros litígios. Contraposta a um maior detalhe e diversificado tratamento para efeitos de tributação do rendimento, a discussão do que deva ser entendido como estabelecimento estável na tributação do consumo, em especial num imposto com as características do IVA europeu, poderá, esperamos, ser um contributo para melhor abordagem à temática.

Palavras-chave: IVA, estabelecimento estável, estabelecimento fixo.

Abstract:

The subject that we propose to address in this dissertation, aims to introduce the reader to the concept of permanent establishment in the legislation of Value Added Tax, focusing on the perspective of European legislation and the jurisprudence of the Court of Justice of the European Union.

First, and briefly, a brief comparison of the concept for the purposes of income tax and VAT is presented to demonstrate the autonomy of the definition in both taxes.

Then, and because the focus of this work is to clarify the meaning of the concept of permanent establishment for VAT purposes, the Community Directive is addressed, and the case law of the Court of Justice of the European Union is presented to highlight the evolution of the concept over the years and the extent to which determined some aspects of its normative discipline.

We conclude that although there is a legal definition, the term is unclear and needs to be adapted to the new realities. This anachronistic view of the concept has given rise to divergent interpretations and applications by the national courts of the Member States and has intensified numerous disputes. As opposed to a greater detail and diversified treatment for the purposes of income taxation, the discussion of what should be understood as a permanent establishment in the taxation of consumption, especially in a tax with the characteristics of European VAT, may, we hope, be a contribution to better approach to the theme.

Keywords: IVA, permanent establishment, fixed establishment.

Índice:

1	Introdução.....	10
2	O conceito de estabelecimento estável na tributação do rendimento e o de estabelecimento fixo, na tributação do consumo.....	12
	Aspetos gerais	12
3	O conceito de estabelecimento fixo na legislação IVA da União Europeia e na jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia.....	18
3.1	Contextualização histórica.....	18
3.2	A jurisprudência do TJUE	20
3.2.1	O acórdão <i>Berkholz</i> , processo (C-168/84)	20
3.2.2	<i>ARO Lease</i> (C-190/95), <i>Lease Plan Luxembourg</i> (C-390/96), <i>DFDS A/S</i> (C-260/95) e <i>FCE Bank</i> (C-210/04)	21
3.2.3	<i>Planzer</i> (C-73/06) e <i>Daimler</i> (C-318/11) and <i>Widex</i> (C-319/11).....	22
3.2.4	<i>Welmory</i> (C-605/12).....	25
3.2.5	<i>Dong Yang Electronics</i> (C-547/18).....	27
3.2.6	<i>Titanium vs Austria</i> (C-931/19).....	30
3.3	O Regulamento de Execução (UE) nº 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011.	31
3.3.1.	Considerações gerais.....	31
3.3.2.	Estrutura adequada em termos de recursos humanos e técnicos.....	34
3.3.3.	Grau suficiente de permanência	36
3.3.4.	Dependência	38
4	Avaliação e contributos de análise.....	40
5	Conclusões	45
	Referencias bibliográficas	47

Lista de siglas e abreviaturas

Siglas

BEPS	Base Erosion and Profit Shipping
B2B	Prestações de serviços efetuadas entre dois sujeitos passivo de imposto
B2C	Prestações de serviços efetuadas entre um sujeito passivo e um não sujeito passivo ou consumidor final
CMOCDE	Convenção Modelo da OCDE
CMONU	Convenção Modelo das Nações Unidas
DIVA	Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006
EM	Estado(s) Membro(s)
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
EU	União Europeia

Abreviaturas

i.e.	Isto é
n.º	Número
p.	Página
ss.	Seguintes
§	Parágrafo

1 Introdução

Na mecânica do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) o conceito de estabelecimento fixo (conceito que entendemos de melhor utilização, como à frente defenderemos mais fundamentadamente, para contrapor o conceito em sede da tributação do consumo ao de estabelecimento estável ou estabelecimento permanente em sede de tributação do rendimento) ocupa um papel cada vez mais importante a nível global. Tal importância resulta não só da expansão que o imposto veio a ter depois da sua “criação”, quase coincidente com a criação da Comunidade (Económica) Europeia, vigorando hoje em cerca de 168 países à escala mundial¹, mas também, e sobretudo, da proliferação de empresas multinacionais que, num ambiente de globalização económica, dirigem os seus negócios por toda a parte do mundo através de subsidiárias ou de estabelecimentos mantidos com carácter de permanência, em diferentes jurisdições, acentuando-se ainda com o forte desenvolvimento da economia digital.

O conceito em análise tem manifestas repercussões na clarificação adequada das regras de localização das operações que por seu intermédio sejam realizadas, buscando regras racionais que evitem situações de conflito entre os Estados-Membros (EM), e entre as suas administrações fiscais e os contribuintes sujeitos passivos do imposto, sem esquecer a temática da correta alocação de recursos aos Estados envolvidos. Como elemento de conexão territorial que é, ele será basilar na localização das transmissões de bens e das prestações de serviços. E, se quanto às primeiras essas regras de localização se apresentam bem mais fáceis, atenta a natureza corpórea dos bens², já no que respeita às prestações de serviços a delimitação do que haja de entender-se por estabelecimento fixo para efeitos do IVA apresentará uma importância definitiva na sua localização, na forma como se operará essa mesma tributação, i.e. se sim ou não através do mecanismo do *reverse charge*, e no direito ou não ao reembolso do imposto quando ele seja suportado em país diferente daquele em que o sujeito passivo está estabelecido.

É neste sentido que nos propomos debater o conceito para efeitos de IVA, baseando a análise no sistema de IVA da União Europeia e pontualmente nas diretrizes internacionais da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) como um instrumento indispensável em busca de uma possível harmonização,

¹ OECD, *Consumption Tax Trends 2020*, p. 216.

² Exceção feita aos bens incorpóreos que a mecânica e funcionamento do imposto exigem que sejam considerados como corpóreos (artigo 15º n.º 1 da Diretiva IVA e artigo 3º n.º 2 do Código do IVA).

articulando necessariamente a temática com idêntico conceito para efeitos de tributação direta, face à unidade sistemática do sistema fiscal e aos interesses dos contribuintes que operam com a mesma realidade, todavia com diferentes consequências num e noutra dos impostos.

Deste modo, no ponto dois começaremos por, numa perspetiva económica e jurídica, fazer uma contraposição entre o conceito para efeito do imposto sobre o rendimento (IRC) e para efeitos de IVA da União Europeia, limitando-se a mesma aos aspetos mais salientes.

No ponto três dedicar-nos-emos à abordagem e contextualização histórica do conceito de estabelecimento fixo na legislação IVA e na jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE).

Por último, nos pontos quatro e cinco concluiremos sobre as abordagens feitas, refletindo criticamente sobre os aspetos considerados, em nosso entender, mais relevantes.

Uma nota prévia de delimitação é a de que, face à grande amplitude das temáticas, apresentando, todavia, mais acuidade as que delas se reportam à prestação de serviços, a esta vertente limitaremos a análise, não obstante aqui e ali poder ser a florada a situação das transmissões de bens com aquelas estreitamente conexas. É que o comércio internacional de serviços vem assumindo uma importância que cresce muito substancialmente, e as questões que levanta face à sua natureza incorpórea, agudiza as dificuldades. Por outro lado, daremos, nesse âmbito, uma atenção mais aturada à importância e à função dos estabelecimentos fixos para os serviços entre sujeitos passivos do imposto (B2B), sendo as prestações de serviço com adquirentes-consumidores finais ou não sujeitos passivos (B2C) apenas tratadas no que se revele relevante para a discussão.

2 O conceito de estabelecimento estável na tributação do rendimento e o de estabelecimento fixo, na tributação do consumo.

Aspetos gerais

Não existe um conceito comum ou uma definição uniforme que seja aplicada em todos os ramos do direito fiscal para designar o termo de “estabelecimento”. No âmbito dos impostos do rendimento é predominante o termo “estabelecimento estável” ou “estabelecimento permanente”³. Na área do IVA, a União Europeia e muitas jurisdições aplicam o termo “estabelecimento fixo”. É o que acontece, a título de exemplo, no Reino Unido, onde o conceito de estabelecimento estável é designado de estabelecimento permanente e nos impostos indiretos por estabelecimento fixo. O legislador português optou pela não distinção, aplicando o termo estabelecimento estável indistintamente.

Verdade é que desde que, pela primeira vez, foi feita referência a esta realidade, o que aconteceu na Sexta Diretiva, a versão inglesa utilizava o termo “*fixed establishment*” e na atual Diretiva IVA essa designação manteve-se. Não pode isso levar a concluir, com toda a certeza, que o legislador comunitário quisesse desde logo afirmar a diferença relativamente à realidade já conhecida da CMOCDE (e da CMONU⁴) de estabelecimento estável ou permanente. Todavia, o TJUE tem sucessivamente opinado por um conceito específico em IVA com irrelevância interpretativa nesta sede daqueles outros conceitos⁵.

Todavia, e comum a todas é o facto de que elas sempre são usadas como formas de expressar a possibilidade de uma empresa estabelecer uma unidade de negócio no exterior e, como tal, qualquer definição legal de estabelecimento permanente, de estabelecimento estável ou de estabelecimento fixo indica quando é que é possível reconhecer-se, objetivamente, a relação entre uma empresa não residente e uma jurisdição

³ A designação de estabelecimento estável ou estabelecimento permanente é, em geral, indistintamente usada. Países como Portugal, a França ou a Itália, preferem a qualificação de estável enquanto outros, de que serve de exemplo o Brasil, ou Espanha, optam pela qualificação de permanente. Na jurisprudência do Tribunal Europeu de Justiça, os termos são distinguidos consoante se inserem na temática da tributação direta – *permanent establishment* – ou indireta – *fixed establishment*.

⁴ Tanto a Convenção Modelo da OCDE como a Convenção Modelo das Nações Unidas utilizam, na versão inglesa, o termo “*permanent establishment*”. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/treaties> e http://www.un.org/uploads/2018/05/MDT_2017P

⁵ Sirva de exemplo o processo *FCE Bank*, C-210/04, de 23 Março 2006, onde a este propósito o parágrafo 39 estabelece que “*Relativamente à Convenção OCDE, deve dizer-se que a mesma é irrelevante, uma vez que incide sobre a fiscalidade direta enquanto o IVA se insere na tributação indireta.*”, aceitando a posição defendida pelo Advogado-Geral Philippe Léger, no parágrafo 61 das suas conclusões: “*Essas regras aplicáveis em matéria de fiscalidade direta não apresentam um carácter pertinente na aplicação do sistema comum do IVA. Sabemos que a fiscalidade direta é da soberania dos Estados-Membros.*”.

em específico, e quando se há de qualificar tal relação como uma presença necessária e suficiente para que esse Estado considere que aí deva ocorrer correlativa tributação.

O conceito de estabelecimento estável ou permanente (doravante, e em geral designado apenas por estabelecimento estável para comodidade de exposição) é nuclear e fundamental, quer no âmbito do direito interno para efeitos de tributação de entidades não residentes pelos seus rendimentos comerciais, industriais ou agrícolas, quer a nível internacional a propósito da regulamentação de normas de repartição do poder de tributar pelo Estado da fonte e pelo Estado da residência, com o fim de evitar a dupla tributação jurídica internacional⁶.

Sem entrar em maiores pormenorizações, trata-se de um conceito surgido no direito interno alemão na primeira metade do século XIX⁷, mas que depressa se internacionaliza no tratado entre o império Austro-Húngaro e a Prússia e posteriormente no modelo elaborado pela então Sociedade das Nações, com o objetivo principal de impedir a dupla tributação, tendo, entretanto, sido objeto de várias alterações, nunca se chegando a um consenso entre os vários Estados. Apenas em 1963, e por unanimidade entre os países da OCDE, o conceito integrou a CMOCDE sobre Dupla Tributação do Rendimento, como artigo 5.º. A partir daí ele não se modificou substancialmente, apesar das atualizações constantes que os comentários ao artigo foram sofrendo. Ou seja, o conceito de estabelecimento estável para efeitos de tributação do rendimento tem, pois, sido sucessivamente desenvolvido através das alterações aos comentários ao articulado da CMOCDE, podendo afirmar-se que os seus elementos definidores se encontram bastante detalhados.

Em sede de tributação do rendimento, o conceito de estabelecimento estável estabelece o âmbito de incidência subjetiva do imposto nos casos em que uma sociedade residente num Estado tem atividades económicas em outro Estado, tendo como objetivo delimitar um conjunto de situações que, uma vez verificadas, dão poder tributário ao Estado da situação do estabelecimento sobre os rendimentos com ele gerados. Em causa está toda a atividade prosseguida pelo estabelecimento e o rendimento por ele gerado.

⁶Cardona, M., “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, p. 267, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais, Direção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, 1995, p. 267.

⁷ Na legislação comercial prussiana para impedir a dupla tributação entre os municípios prussianos e, mais tarde, entre os Estados germânicos. A primeira aplicação internacional de tal conceito parece ter ocorrido no tratado sobre dupla tributação entre a Prússia e a Saxónia em 1869, sendo que também foi aplicada no tratado entre a Prússia e a Áustria-Hungria em 1899.

Digamos que com a regra de tributação dos rendimentos imputáveis ao estabelecimento estável articulam-se os dois princípios internacionais aplicáveis – o princípio da residência e o princípio da fonte. Limita-se a competência exclusiva do Estado da residência quanto aos lucros de uma entidade que nele seja residente, onde quer que tenham sido obtidos, através da atribuição de competência cumulativa ao Estado da fonte na parte desses lucros que sejam imputáveis a um estabelecimento estável da empresa nele situado. Assim se estabelece no artigo 7º da CMOCDE. Por outro lado, limita-se a competência tributária do Estado da fonte, afastando-a para todos os rendimentos da entidade não residente resultantes de atividades desenvolvidas no seu território sem recurso a um estabelecimento estável (incluindo, nos casos em que exista um estabelecimento estável, os rendimentos obtidos, mas que não lhe sejam imputáveis).

Por outras palavras, o conceito de estabelecimento estável tem um papel fundamental na delimitação do poder de tributar do Estado da fonte no que diz respeito a rendimentos empresariais, permitindo que estes só sejam objeto de tributação nesse Estado quando existirem laços económicos significativos entre a empresa e o referido Estado da fonte. Todavia, preenchido o requisito da existência desses laços económicos significativos com o Estado da fonte, corporizados na existência de um estabelecimento estável no seu território, o Estado da fonte fica legitimado para tributar o não residente de forma bastante semelhante à aplicável aos seus residentes. Nesse requisito, o objetivo é que o estabelecimento estável se configure como uma estrutura de tipo empresarial utilizada no desenvolvimento de uma atividade económica regular no território em questão, assim se determinando a respetiva tributação nesse Estado em termos muito similares aos aplicáveis a uma entidade jurídica autónoma aí localizada (ou seja, a um sujeito passivo residente).

Assiste-se, desta forma, a uma “personalização” da tributação das entidades não residentes com estabelecimento estável, i.e., a uma tributação baseada num nexos pessoal de conexão, idêntico ao aplicável em relação às pessoas coletivas residentes, podendo concluir-se que o princípio do estabelecimento estável envolve, no seu âmbito de aplicação, uma mudança dos termos usuais da ponderação entre o poder de tributar do Estado da fonte e o do Estado da residência. No que toca aos rendimentos empresariais, e de acordo com o aludido princípio, o direito de tributar do Estado da fonte encontra-se dependente do preenchimento de requisitos mais exigentes, relacionados com a existência de um estabelecimento estável. Em contrapartida, preenchidos tais requisitos, o direito de

tributar do Estado da fonte pode atingir uma amplitude bastante próxima da que habitualmente caracteriza o direito de tributar do Estado da residência (baseada num elemento de conexão pessoal).

De referir, por último, e como também abordaremos em sede da realidade do estabelecimento fixo para efeitos do IVA, o conceito de estabelecimento estável para efeitos da tributação do rendimento tem vindo a revelar-se crescentemente desajustado quando se cotejam as novas formas de obtenção de rendimentos empresariais. Hoje, a relevância da presença física num determinado território, deixou de apresentar a relevância que apresentava outrora para efeitos do desenvolvimento de uma atividade empresarial no mesmo. Com o atual panorama do comércio internacional – pautado pelas novas formas de desenvolvimento de atividades económicas, pela evolução tecnológica e das comunicações e, em particular, pelo comércio eletrónico –, as empresas podem, de forma reiterada, obter avultados rendimentos empresariais originados num determinado território, sem necessitarem de terem aí qualquer presença física estável, quer em termos de uma instalação fixa, quer em termos de pessoal destacado. Pode, conseqüentemente, ser questionada a adequação do conceito tradicional de estabelecimento estável – baseado na presença física estável num território – para continuar a determinar a repartição do poder tributário entre os Estados, no que toca a rendimentos empresariais. Por tal razão, no contexto do Projeto BEPS⁸, propõe-se introduzir uma condição adicional, uma alteração ao conceito de estabelecimento estável, adicionando um critério de presença digital, para melhor o compatibilizar com a realidade atual predominantemente digital⁹.

No que respeita à tributação indireta, e em particular ao IVA, e como se realçou já, o conceito de estabelecimento fixo, bem mais recente que o de estabelecimento estável analisado, vem apresentando uma relevância cada vez maior, sobretudo quando operar no contexto de operações transfronteiras, numa temática que materializa uma vez mais a

⁸ BEPS - *Base Erosion and Profit Shifting* - é o plano de ações da OECD promovido pelo G20 para lidar com a erosão da base tributária e da deslocalização do lucro.

⁹ A questão da utilização dos princípios do Estado de residência e Estado da fonte na tributação internacional do rendimento está atualmente a ser objeto de discussão. Em recente abordagem de António Mendonça Neves, Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, na Associação Empresarial Portuguesa, subordinado ao tema “*A relevância da fiscalidade na internacionalização*” – Revista BOW, nº 13, e a propósito dos crescentes fenómenos de internacionais de fraude e evasão fiscais, refere que “*Esquemas como os referidos evidenciam, de forma clara, a falta de alinhamento dos tradicionais princípios da tributação no Estado de residência ou da fonte em torno dos quais a generalidade dos sistemas fiscais modernos foram construídos, com os efeitos da globalização e a conseqüente intensificação do uso de instrumentos de planeamento fiscal por parte de grupos multinacionais. ... Outros defenderão a substituição dos tradicionais princípios da tributação no Estado da residência e da fonte, por outros modelos de fixação da jurisdição tributária, como o local do consumo ou da força produtora.*” Esta temática tem vindo a ser designada por tributação multinível.

alocação dos direitos de tributação, agora não do rendimento que lhe seja imputável mas sim da tributação das específicas transações que através dele são efetuadas e consequentemente do país que tem direito à correlativa receita tributária. No sector dos serviços as dificuldades têm-se acentuado face à globalização e digitalização da economia, em que as questões de territorialidade resultam bem mais complexas face à inexistência, em geral, de elementos físicos ou territoriais.

Aqui, mais do que discutir entre Estado da residência e Estado da fonte, tiram-se as consequências do princípio internacional que determina a mecânica e funcionamento do imposto no comércio internacional (ou intracomunitário), que é, como é bem sabido, o princípio do destino. Os problemas de dupla tributação não são em geral equacionados, uma vez que a competência para a tributação, não estivéssemos nós num imposto sobre o consumo, é a do Estado onde esse consumo ocorre em definitivo.

Diferentemente do que acontece com o estabelecimento estável para efeitos de tributação do rendimento, o conceito de estabelecimento fixo para efeitos do IVA está, de certo modo, muito menos desenvolvido. E dizemos de certo modo, porque na realidade o desenvolvimento do conceito de estabelecimento estável não foi feito dentro da legislação UE onde a tributação direta continua, na sua quase generalidade (são poucas as exceções), na soberania dos EM, contrariamente ao IVA que é um imposto comunitariamente harmonizado.

Nunca expressamente delimitado no texto das Diretivas, quer da Diretiva inicial, a Diretiva 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977, habitualmente conhecida por Sexta Diretiva IVA, quer da atual Diretiva 2006/112/CE, de 28 de Novembro de 2006 que a substituiu embora sem significativas alterações, o conceito foi sendo “construído” essencialmente pelos tribunais nacionais dos Estados-Membros e pelo TJUE, numa base casuística a depender dos casos concretos que lhes foram levados por contribuintes ou por aqueles tribunais nacionais, respetivamente.

A indefinição entre a falta de expressa e geral definição na legislação comunitária, temperada com as abordagens feitas em casos concretos pelo TJUE, tem provocado o resultado de que tanto as autoridades fiscais como os contribuintes/sujeitos passivos acabem, na prática, por recorrer ao conceito de estabelecimento estável do IRC e da CMOCDL para aferir da existência ou não de um estabelecimento fixo para efeitos do IVA. Mas o caminho é traiçoeiro. O conceito de estabelecimento fixo para efeitos do IVA comunitário deve ser visto como um conceito autónomo com a sua própria interpretação.

Não obstante se constatarem, como é lógico, similitudes várias, várias são também as diferenças que decorrem da abordagem, mais detalhada, ao conceito de estabelecimento fixo que faremos no número seguinte.

No entretanto, entendemos correto dizer que, para efeitos de IVA, um estabelecimento estável será um local diferente da sede da atividade económica, do local onde são exercidas as funções de administração da empresa, com um grau suficiente de permanência e com uma estrutura adequada à receção ou à prestação de serviços, o qual se deve considerar verificado quando estiverem reunidos os meios necessários à prestação/receção dos serviços de modo contínuo. No que respeita aos meios necessários para a prestação dos serviços, eles abrangerão, em geral, a existência de recursos materiais e humanos, e uma estrutura capaz de prestar os serviços de forma autónoma da "casa-mãe" e de modo independente. É de referir que nada obriga a que esses meios tenham de pertencer à própria empresa que se estabelece noutro Estado. Como analisaremos mais à frente, foi o Regulamento de Execução n.º 282/2011, que para efeitos da localização das prestações de serviços, vem a estabelecer um conceito de estabelecimento fixo, no seu artigo 11.º.

Para já, e face ao desenvolvimento que de seguida faremos a este conceito, retiramos, em síntese, que são diferentes as características relevantes na delimitação do estabelecimento estável e do estabelecimento fixo, na perspetiva que adotamos de aquele servir os interesses da tributação do rendimento e este os da tributação do consumo.

3 O conceito de estabelecimento fixo na legislação IVA da União Europeia e na jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia.

3.1 Contextualização histórica

O conceito de estabelecimento fixo não é referido nem na primeira nem na segunda Diretivas IVA¹⁰. As regras de localização das prestações de serviços nas “primeiras diretivas” constituem tão só a enunciação das que depois foram desenvolvidas na Sexta Diretiva IVA¹¹ e na atual Diretiva IVA¹². A segunda Diretiva limita a referência ao lugar da prestação como o lugar onde ocorre o efetivo “uso ou consumo” sem sequer referir o termo estabelecimento fixo.

E é de facto a Sexta Diretiva IVA, em 17 de maio de 1977, que refere o conceito pela primeira vez, no artigo 9º, como regra geral para a localização das prestações de serviços, não sendo, todavia, estabelecida para ele, pelo legislador comunitário, qualquer definição, situação que se manteve durante muitos anos. Certo é, que durante todo esse período de omissão, foram elaboradas propostas de definição pela Comissão e pelo Parlamento Europeu, as quais, todavia nunca mereceram o acordo de todas as partes envolvidas, indispensável à sua efetiva consagração legal.

Na atual Diretiva IVA, que republicou a Sexta Diretiva, a relevância do estabelecimento fixo continua a manifestar-se, em sede de localização das operações tributáveis (serviços) quer no artigo 44º com o estabelecimento a posicionar-se como destinatário de serviços quer no artigo 45º enquanto prestador de serviços. No primeiro, estabelece-se que o lugar da prestação de serviços efetuados a uma empresa que atue na sua qualidade de sujeito passivo é determinado pelo local onde o sujeito passivo adquirente dos mesmos tem a sua sede. No entanto, se esses serviços forem prestados a um estabelecimento fixo do sujeito passivo localizado num local diferente do local da sede (ou seja, serviços prestados por um sujeito passivo com sede no EM1 a um estabelecimento fixo do adquirente localizado no EM2), o local de prestação desses serviços é o local onde se encontra o estabelecimento fixo (ou seja, o EM2). Caso não exista local da sede ou estabelecimento fixo, considera-se local da prestação de serviços o local onde o sujeito passivo destinatário tem a sua residência fixa ou tem a sua residência

¹⁰ Diretiva 67/227, do Conselho e Diretiva 67/228, do Conselho, ambas de 11 de abril de 1967.

¹¹ Diretiva 77/388/CEE, de 17 de maio de 1977.

¹² Diretiva 2006/112/CE, do Conselho de 28 de novembro de 2006.

habitual¹³. No segundo, o artigo 45º indica que o lugar da prestação de serviços a um particular consumidor final (não sujeito passivo) é determinado pelo lugar onde o prestador tem a sede da sua atividade. No entanto, se esses serviços forem prestados a partir de um estabelecimento fixo do fornecedor localizado em um local diferente do local onde se encontra a sede (ou seja, serviços prestados a partir do EM2, mas com o prestador sediado no EM1), o local de prestação desses serviços é o local onde se encontra esse estabelecimento fixo (isto é, o EM2). Caso não exista local da sede ou estabelecimento fixo, considera-se local de prestação de serviços o local onde o fornecedor tem a sua residência fixa ou onde habitualmente reside.

Perante esta relevância e aquela omissão, e face à adoção da Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008, que alterou a Diretiva IVA sobretudo no respeitante ao lugar das prestações de serviços, entendeu-se necessário, para assegurar a aplicação uniforme do sistema de IVA, em matéria de sujeitos passivos, transmissões de bens e prestações de serviços e lugar das operações tributáveis, regulamentar aspetos considerados essenciais à aplicação da nova disciplina. Neste contexto o Regulamento de Execução (UE) nº 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, refere expressamente: *a fim de garantir a aplicação uniforme das regras relativas ao lugar onde são efectuadas as operações tributáveis, importa clarificar conceitos como o de sede da actividade económica, estabelecimento fixo, domicílio ou residência habitual. Tendo embora em conta a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a utilização de critérios tanto quanto possível claros e objectivos deverá facilitar a aplicação prática destes conceitos* (considerando 14 do Regulamento). Ou seja, pela primeira vez se delimita o conceito de estabelecimento fixo neste imposto, e a respetiva delimitação teve em conta a jurisprudência do Tribunal de Justiça. Por esta razão, faremos uma análise daquela que, em nosso entender, é a principal casuística resultante da jurisprudência do Tribunal do Luxemburgo, para depois referenciar o conceito tal e qual como resulta do artigo 11º do citado Regulamento.

¹³ Na condição, obviamente, de que os serviços tenham sido adquiridos por necessidades desse estabelecimento ou residência.

3.2 A jurisprudência do TJUE

3.2.1 O acórdão *Berkholz*, processo (C-168/84)

O ponto de partida foi o caso *Berkholz*¹⁴ ainda hoje considerado como “o caso líder”¹⁵ na temática em análise. Tratava-se da instalação e operação de máquinas de jogo a bordo de uma embarcação que percorria regularmente o trajeto marítimo entre dois Estados-Membros da União Europeia, a Alemanha e a Dinamarca. A sede principal da empresa era em Hamburgo. *Berkholz* operava as máquinas em espaços públicos, mas também a bordo de dois *ferry boats*. As máquinas eram mantidas, reparadas e substituídas, em intervalos regulares por funcionários da própria empresa que assim acumulavam funções, pois que não estavam em permanência afetos a tais embarcações. O TJUE negou a existência de um estabelecimento fixo considerando que para efeitos do então artigo 9º parágrafo 1 da Sexta Diretiva (artigo 44º da atual Diretiva IVA), apenas existiria estabelecimento fixo se fosse verificada uma “*presença permanente dos recursos humanos e técnicos necessários para a prestação dos serviços*”¹⁶.

Da decisão podemos retirar as primeiras orientações sobre o conceito: o Tribunal decidiu que um estabelecimento fixo exige a presença de recursos humanos e técnicos, uma dimensão mínima e um limite temporal. Ou seja, são requisitos exigíveis à delimitação do conceito de estabelecimento fixo, na perspetiva do respetivo prestador, que se trate de um local diferente da sede da atividade económica (casa mãe), que apresente uma dimensão mínima, um grau suficiente de permanência e uma estrutura adequada, com afetação permanente (e não intermitente) dos recursos humanos e materiais necessários aos serviços prestados.

E apesar de estes critérios terem clarificado, a verdade é que a clarificação efetuada deixou ainda muitas questões por resolver, como bem aponta o advogado geral Piores Maduro nas suas Conclusões no processo (C-452/03¹⁷) - desde logo, o que deve entender-se por dimensão mínima, por grau suficiente de permanência e por estrutura adequada.

¹⁴ Processo (C - 168/84).

¹⁵ P. Pistone, *Fixed establishment and permanent establishment*, International VAT Monitor, 1999, p. 101-106.

¹⁶ Processo (C- 168/84), tradução nossa uma vez que o Acórdão não está disponível na língua portuguesa.

¹⁷ Processo (C-452/03) § 41 das Conclusões.

3.2.2 *ARO Lease (C-190/95), Lease Plan Luxembourg (C-390/96), DFDS A/S (C-260/95) e FCE Bank (C-210/04)*

Os dez anos que se seguiram ao caso *Berkholz* foram de relativa acalmia relativamente a esta matéria no TJUE, seguindo os critérios nele definidos. Logo em 1995 e 1996, mais dois processos, *ARO Lease* e *Lease Plan Luxembourg*, (C-190/95) e (C-390/96), respetivamente, a que se seguiram, com outros detalhes, os processos *DFDS*, (C-260/95), e *FCE Bank*, (C-210/04).

A *Aro Lease* era uma empresa holandesa que fornecia serviços de locação financeira de automóveis, com a maioria dos seus clientes nos Países Baixos, se bem que alguns fossem belgas. A *Aro* não possuía na Bélgica nem escritórios nem instalações, mas detinha aí uma frota de automóveis. As autoridades fiscais belgas consideraram que a presença da frota automóvel na Bélgica era suficiente para constituir um estabelecimento fixo a partir do qual os serviços eram prestados. Mais uma vez, o tribunal discordou e não reconheceu a existência de um estabelecimento fixo, uma vez que a empresa não possuía “*um grau suficiente de permanência e uma estrutura apta, do ponto de vista do equipamento humano e técnico, a tornar possíveis de modo autónomo, as prestações de serviço consideradas*”¹⁸. Situação semelhante foi observada no caso *Lease Plan Luxembourg*. O caso envolvia o aluguer de automóveis de passageiros por uma empresa luxemburguesa, a *Lease Plan*, a clientes belgas, e o Tribunal mais não fez do que repetir a decisão de *ARO lease*.

Em *DFDS A/S*, a sociedade inglesa *DFDS Ltd.* vendia pacotes turísticos por conta da sociedade-mãe *DFDS A/S*, dinamarquesa. Os serviços eram, em princípio, tributáveis na Dinamarca, pois era aí que eram organizados e fornecidos aqueles pacotes turísticos. A questão analisada pelo Tribunal foi a de saber se uma filial podia ser qualificada como estabelecimento fixo da empresa-mãe. Ao contrário dos restantes casos o tribunal salientou que, para além da estrutura mínima e organizada era necessário averiguar se a sociedade-filha gozava “*de um estatuto de independência*”¹⁹ em relação à sociedade-mãe. O Tribunal de Justiça entendeu que a filial inglesa deveria ser considerada um estabelecimento fixo da sociedade-mãe dinamarquesa já que, embora as instalações inglesas possuíssem personalidade jurídica autónoma e fossem sua propriedade própria

¹⁸ Processo (C-190/95), § 16.

¹⁹ Processo (C-260/95), § 25.

(e não propriedade da casa mãe), a verdade é que no teste de “independência” se haveria de concluir que o facto de a totalidade do capital da filial pertencer à sociedade mãe, e o facto das obrigações da filial serem fixadas por aquela, atestam a constatação de que a empresa inglesa atua apenas como auxiliar da sua casa mãe, a sociedade dinamarquesa. Então, a aplicação ainda dos critérios fixados em *Berkholz* conduzia à qualificação da filial como estabelecimento da sociedade mãe.

O caso *FCE Bank*, processo (C-210/04), de 23 de março de 2006, diz respeito ao fornecimento de serviços pelo *FCE Bank*, com sede no Reino Unido, a um dos seus estabelecimentos permanentes na Itália. A questão em análise, colocada ao Tribunal, era saber se estas transações, realizadas entre a sucursal *FCE IT* e *FCE Bank* deveriam ser sujeitas a IVA para efeitos do artigo 2º da Diretiva IVA. A este propósito ter-se-ia de determinar se a sucursal podia ser considerada autonomamente, ou seja, saber se *FCE IT* conseguiria “suportar os riscos económicos que decorrem da sua atividade”²⁰. O Tribunal concluiu que a sucursal *FCE IT* não é uma entidade jurídica distinta da *FCE Bank* porque depende economicamente dela, isto é, não tem capital próprio e o risco decorrente da atividade não é suportado por si, pelo que se tratava apenas de um único sujeito passivo. O Tribunal não se pronunciou diretamente sobre o conceito de estabelecimento fixo, podendo dizer-se que a temática, se fosse esse o caso, tinha já sido abordada em *DFDS A/S*. De realçar, sim, e como aliás já demos nota, é o facto de o Tribunal de Justiça ter afirmado, no parágrafo 39 do acórdão, a irrelevância para efeitos do IVA do conceito de estabelecimento estável (ou permanente) do artigo 5º da CMOCD: “Relativamente à CMOCD, deve dizer-se que a mesma é irrelevante, uma vez que incide sobre a fiscalidade direta enquanto o IVA se insere na tributação indireta”.

3.2.3 *Planzer* (C-73/06) e *Daimler* (C-318/11) and *Widex* (C-319/11)

Mas o conceito de estabelecimento fixo, voltou a suscitar dúvidas, como demonstrado nos casos *Planzer* e *Daimler and Widex*. Desta vez, trata-se do aspeto fulcral do direito à dedução do IVA que vem acrescentar alguma discussão relevante para o conceito que analisamos.

²⁰ Processo (C- 210/04), § 35.

Em *Planzer*, as autoridades fiscais alemãs recusaram-se a conceder o reembolso de IVA à empresa *Planzer* por considerarem que a atividade da recorrente era gerada na Suíça e não em Luxemburgo. O processo respeitava à recusa da administração fiscal alemã em conceder o reembolso do IVA suportado pela *Planzer Luxembourg*, sociedade com sede no Luxemburgo, no abastecimento de combustíveis na Alemanha. A *Planzer Luxembourg* era totalmente controlada por uma empresa suíça e tinha recursos humanos limitados em Luxemburgo; a administração fiscal alemã considerou, portanto, que a atividade da recorrente era gerada na Suíça e não no Luxemburgo. O Tribunal foi, em primeiro lugar, questionado sobre se a certificação, ao abrigo da Oitava Diretiva, constituía prova irrefutável de que o sujeito passivo estava estabelecido no EM de emissão do certificado; e, em segundo lugar, o que constitui uma empresa ou estabelecimento fixo a partir da qual é exercida a atividade, para efeitos da Décima Terceira Diretiva IVA. O TJUE apreciou a questão, confirmou a recusa de reembolso de IVA e determinou a não existência de um estabelecimento fixo dado que a *Planzer* utilizava unicamente as instalações no Luxemburgo “*com caráter preparatório ou auxiliar, tais como o recrutamento de pessoal ou a aquisição dos meios técnicos necessários à realização das atividades da empresa*”²¹.

Este caso estabelece a relevância das atividades preparatórias na determinação e avaliação de um estabelecimento fixo para efeitos de IVA. Assim, onde existe uma presença fictícia não pode haver lugar a um estabelecimento fixo.

No segundo caso sobre reembolso de IVA, *Daimler and Widex*, a decisão do TJUE esclarece qual a interpretação que deve ser dada ao artigo 1º da Oitava Diretiva do Conselho²².

Daimler, empresa alemã de produção automóvel realizava testes às suas viaturas na Suécia em locais adequados aos ensaios, locais esses onde eram disponibilizados os respetivos e necessários recursos por uma filial da *Daimler* e por ela detida a 100%. A *Daimler* alemã não dispunha de pessoal próprio em permanência na Suécia, enviando à sua filial sueca, o equipamento tecnológico e o pessoal necessários à realização dos ensaios. Na filial sueca, cuja atividade era quase exclusivamente dirigida à prestação de serviços à *Daimler* alemã, havia quatro empregados temporários e um diretor. Neste contexto, a *Daimler* suportou IVA debitado por fornecedores suecos, nos quais se incluía

²¹ Processo (C- 73/06), § 56.

²² Diretiva 2006/98/CE do Conselho, de 20 de novembro de 2006, designada “Oitava Diretiva”.

a respetiva filial, e pediu o correspondente reembolso ao abrigo da Oitava Diretiva e da Diretiva 2008/9/CE do Conselho de 12 de fevereiro de 2008²³.

A *Widex*, sociedade dinamarquesa produzia aparelhos auditivos dispondo de um centro de investigação na Suécia, o qual era financiado pela *Widex*, que fornecia igualmente os fundos necessários para os salários dos seus quatro trabalhadores. Também ela suportou IVA sueco, relacionado com a investigação (locação das instalações do centro, formação, aquisição de equipamento técnico, etc.), tendo requerido o respetivo reembolso ao abrigo das referidas Diretivas. A *Widex* dispunha ainda, na Suécia, de uma filial, que distribuía os aparelhos auditivos, mas da qual o centro de investigação era independente.

As autoridades fiscais suecas recusaram ambos os pedidos por entenderem que o artigo 1º da Oitava Diretiva e o artigo 3º alínea a) da Diretiva 2008/9/CE excluem o direito ao reembolso quando o sujeito passivo disponha, no Estado-Membro do reembolso, um estabelecimento fixo que apresente uma certa consistência, que integre meios humanos, recursos técnicos, uma suficiente permanência e que o qualifiquem como apto a prestar ou utilizar bens ou serviços, também argumentaram, por referência à jurisprudência do TJUE em *Aro Lease, Lease Plan e Planzer Luxembourg*, no sentido de que a presença de um estabelecimento fixo implica a verificação das citadas condições, não sendo exigível a efetiva realização das prestações ou aquisições dos serviços. *Dailer e Widex* contestaram entendendo não dispor de estabelecimento fixo na Suécia, sobretudo por não realizarem quaisquer operações tributáveis nesse país.

O TJUE deixou claro que deve entender-se que a mera capacidade para realizar transações não é suficiente, devendo ser efetivamente realizadas as operações tributáveis, a que juntou o entendimento de que uma filial integral (100%) é um sujeito passivo de forma autónoma²⁴ (parecendo contrariar a decisão de *DFDS A/S*, onde o Tribunal concluiu que se a filial depender da sociedade-mãe e atuar como órgão auxiliar desta pode existir um estabelecimento fixo). A sua decisão foi então a de que “*não se pode considerar que um sujeito passivo de IVA estabelecido num Estado-Membro e que apenas realiza noutra Estado-Membro ensaios técnicos ou trabalhos de investigação, com exclusão de operações tributáveis, dispõe, nesse outro Estado-Membro, de um «estabelecimento estável a partir do qual tenham sido efetuadas operações»*”, na aceção

²³ Diretiva 2008/9/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008.

²⁴ Processo (C-318/11), § 48.

do artigo 1.º da Oitava Diretiva 79/1072/CEE e do artigo 3.º, alínea a), da Diretiva 2008/9/CE do Conselho”, “interpretação que não é posta em causa, numa situação como a do litígio no processo principal C-318/11, pela circunstância de o sujeito passivo dispor, no Estado-Membro do seu pedido de reembolso, de uma filial a 100%, quase exclusivamente destinada a fornecer-lhe diversos serviços relacionados com os ensaios técnicos realizados”²⁵.

3.2.4 *Welmory* (C-605/12)

Foi no caso *Welmory* que o Tribunal teve de repensar significativamente o conceito de estabelecimento fixo. A definição dada ao abrigo do acórdão *Berkholz* foi estabelecida com base nas antigas regras de localização das prestações de serviços. Porém, devido a várias alterações da base jurídica, suscitou-se a questão de saber se a definição de estabelecimento fixo enquanto entidade que presta os serviços – estabelecimento fixo prestador - desenvolvida desde o “acórdão líder” precisava ou não de ser reajustada para a aplicação do conceito de estabelecimento fixo adquirente dos serviços – estabelecimento fixo adquirente –. Esta discussão foi fomentada pela introdução do artigo 11º do Regulamento de Execução, que enumera duas definições distintas de estabelecimento fixo²⁶, tendo sido abordadas no “revolucionário” caso *Welmory*, em 2014, o primeiro caso após a publicação daquele Regulamento.

Neste caso, discutiu-se a questão de saber se a jurisprudência desenvolvida ao abrigo do antigo artigo 9º n.º 1 continua a ser aplicada tendo em conta as alterações efetuadas ao abrigo do atual artigo 44º da Diretiva.

O elemento diferenciador deste caso, e que o distancia dos restantes, é que o conceito de estabelecimento fixo é determinado já não em função da perspetiva do prestador dos serviços, mas sim na perspetiva do adquirente.

A *Welmory*, sociedade sediada em Chipre, era organizadora de leilões numa plataforma comercial *online*, e, vendia licitações²⁷ principalmente para clientes polacos.

Havia um acordo entre a empresa cipriota e uma empresa polaca, ao abrigo do qual os clientes adquiriam um certo número de “lances” da empresa cipriota no leilão

²⁵ Processo (C-318/11) and *Widex A/S*, processo (C-319/11), § 52.

²⁶ No artigo 11º n1 do Regulamento lemos: “que lhe permitam receber e utilizar os serviços que são prestados para as necessidades próprias desse estabelecimento”, e no nº2 “lhe permita efectuar as prestações de serviços que fornece”.

²⁷ Processo (C- 605/12), § 13.

online e esses lances davam ao adquirente o direito de participar na venda de bens em leilões da empresa polaca nesse sítio informático e o direito de fazer ofertas no mesmo. Mais tarde a empresa cipriota adquiriu a empresa polaca e a questão posta ao Tribunal de Justiça era essencialmente a de saber se a empresa polaca, um sujeito passivo independente, podia ser qualificada como um estabelecimento fixo da empresa cipriota para efeitos do artigo 44º da DIVA. A questão-chave e nova, face aos casos anteriores era a de que este caso respeita mais ao estatuto do adquirente dos serviços do que ao do prestador dos mesmos serviços. Ou seja, a questão prejudicial levada ao Tribunal de Justiça era saber se a *Welmory* enquanto sociedade que recebia e utilizava os recursos técnicos e humanos da empresa polaca, tinha para efeitos do artigo 44º da Diretiva IVA, um estabelecimento fixo na Polónia²⁸.

As autoridades fiscais polacas consideraram que a sociedade cipriota possuía um estabelecimento fixo no território polaco e que, em consequência disso, os serviços prestados deviam ser tributados na Polónia.

O Tribunal considerou que a sua jurisprudência sobre o artigo 9º da Sexta Diretiva IVA devia ser, em princípio, “*transponível mutatis mutandis para efeitos da interpretação do artigo 44º da Diretiva IVA*”²⁹, o qual estabelece que o local de prestação de serviços a um sujeito passivo deixa de ser determinado por referência ao sujeito passivo que os presta, mas passa a ser por referência ao sujeito passivo que os adquire. Estando em causa um negócio virtual, pela sua natureza, o Tribunal entendeu que o facto de o mesmo poder ser realizado sem a exigência de uma estrutura material e humana não é determinante, já que, apesar do seu carácter específico, ainda se mantém exigível uma estrutura apropriada (equipamento informático, servidores e software) que podem conduzir à qualificação de um estabelecimento fixo.

Ou seja, o TJUE repetiu a jurisprudência estabelecida (*Berkholz*) em relação ao conceito de estabelecimento estável e às regras de local de fornecimento. Afirmou claramente que, para a aplicação das regras de local de fornecimento de serviços B2B (o do estabelecimento do cliente), o local de estabelecimento do cliente, ou seja, o local onde o cliente estabeleceu a sua empresa é, em princípio, o principal ponto de referência, a menos que tal não conduza a um resultado racional e o local de fornecimento deva ser considerado como o local onde se encontra outro estabelecimento, com uma dimensão

²⁸ Foi no caso *Welmory* que o TJUE teve de considerar, pela primeira vez, a necessidade de recursos humanos para efeitos de prestação de serviços digitais com base no artigo 44º da Diretiva IVA.

²⁹ Processo (C-605/12), § 43.

mínima de recursos humanos e técnicos. A questão de saber se *Welmory Polónia* pode ou não ser considerada um estabelecimento fixo de *Welmory Chipre*, como recursos humanos e técnicos externos, quando presentes na Polónia, não foi, contudo, respondida de forma clara pelo TJUE, sendo certo, embora, que o TJUE não negou que a *Welmory Poland* pode ser considerada um estabelecimento e por sua vez um estabelecimento fixo da *Welmory Cyprus*, uma vez que existe uma presença na Polónia de recursos humanos e técnicos (externos).

Seria um grande contributo se o TJUE tivesse pronunciado, de forma clara, em que circunstâncias, recursos humanos e técnicos externos seriam suficientes para encontrar um estabelecimento fixo, e se considerasse que os recursos externos não eram suficientes, a inclusão dessa opinião no acórdão clarificaria muito. Nessa ausência, a resposta do Tribunal pecou no contributo que poderia dar à temática da qualificação e dimensão de uma “estrutura apropriada”.

3.2.5 *Dong Yang Electronics (C-547/18)*

Nos últimos tempos, os tribunais nacionais dos Estados-Membros têm remetido cada vez mais processos para o TJUE, solicitando maior orientação sobre o conceito de estabelecimento fixo. Caso bastante recente foi o processo *Dong Yang Electronics*. A questão colocada ao Tribunal era saber se uma filial, estabelecida na União Europeia, deveria ser considerada para efeitos de IVA como um estabelecimento fixo de uma sociedade-mãe que não fazia parte da União Europeia, na aceção do artigo 44º da Diretiva IVA, questão esta que não havia ainda sido aclarada.

Dong Yang, com sede na Polónia, contratou com a empresa coreana *LG Korea* a montagem das suas placas de circuito impresso. A *LG Korea* tinha uma subsidiária polaca (*LG Polónia*) que geria o processo de fabrico na Polónia para a *LG Korea*, entregando os respetivos componentes à *Dong Yang* e recolhendo os itens acabados após a montagem. *LG Coreia* garantiu a *Dong Yang* que não tinha qualquer estabelecimento fixo na Polónia. A *Dong Yang* tratou, então, os seus serviços para a *LG Korea* como não sendo fornecidos na Polónia, mas na Coreia e, portanto, não sujeitos ao IVA polaco. A autoridade fiscal polaca alegou que os serviços de *Dong Yang* foram de facto fornecidos à subsidiária polaca da *LG Coreia*, mantendo-a como um estabelecimento fixo, porque, embora desconhecida de *Dong Yang*, aquela subsidiária polaca (da *LG Coreia*) também montou

placas de circuito de componentes de propriedade da *LG Coreia*, serviços de armazenamento e logística de produtos acabados. Os produtos acabados foram vendidos pela *LG Korea* para outra subsidiária polaca da *LG Korea*, que por sua vez os vendeu no mercado europeu.

As autoridades fiscais polacas argumentaram que a *LG Polónia* era um estabelecimento estável da *LG Coreia* e entenderam que *Dong Yang* não deveria ter confiado nas informações da *LG Coreia* mas ter efetuado mais diligências sobre o destinatário e uso de seus serviços.

O Tribunal afirmou que, não obstante ser possível que uma filial seja um estabelecimento estável de uma sociedade-mãe, um fornecedor não deve deduzir a existência de um estabelecimento estável apenas por se tratar de uma filial. Entendeu ainda que *Dong Yang* não era obrigada a examinar as relações contratuais com a *LG Coreia* para determinar se a empresa-mãe fora da União Europeia tinha um estabelecimento estável dentro da EU, isso era competência das autoridades fiscais. Embora concordando com a Advogada-Geral³⁰, o Tribunal disse que teria sido impossível para a *Dong Yang* verificar as relações contratuais entre o seu parceiro contratante e as (possivelmente desconhecidas) subsidiárias desse parceiro contratante. O acórdão, relativamente curto, limitou-se às obrigações práticas do fornecedor, sem dar mais orientações sobre quando é que uma filial pode constituir um estabelecimento estável, o que poderia ter ajudado bastante na matéria. Todavia, a sua declaração de que um fornecedor não deve ser obrigado a inquirir sobre as relações contratuais entre o seu cliente e a subsidiária do cliente foi bem-vinda.

E a decisão do Tribunal foi a de que “*a existência, no território de um Estado-Membro, de um estabelecimento estável de uma sociedade ...não pode ser inferida ...do simples facto de essa sociedade aí possuir uma filial*”³¹. Nas suas Conclusões a advogada-geral Juliane Kokkot, determina que nos termos do artigo 44º da Diretiva IVA, conjugado com a definição do artigo 11º número 1 do Regulamento de Execução, uma filial autónoma não pode ser considerada um estabelecimento estável da sociedade mãe. Para que este conceito seja aplicável, um único sujeito passivo de IVA deve operar em dois locais diferentes “*uma pessoa coletiva independente — por exemplo,*

³⁰ A opinião da Advogada-Geral, Juliane Kokott, concentrou-se mais nas circunstâncias em que uma entidade jurídica separada, como uma filial, pode ser tratada como um estabelecimento estável de outra entidade.

³¹ Processo (C-547/18), § 33.

*uma filial — «não pode ser simultaneamente o estabelecimento estável de outra pessoa coletiva»*³². Não deixa de ser importante referir também, a este respeito que, embora o Tribunal não tenha incluído no seu acórdão a posição da advogada-geral, esta forneceu uma resposta direta à questão submetida: o simples facto de uma sociedade-mãe estabelecida num país terceiro ter uma filial num país da UE não implica que a sociedade-mãe tenha um estabelecimento fixo neste último país, o que decorre diretamente da constatação face à Diretiva IVA de que uma sociedade-mãe e uma filial não são um sujeito passivo, mas sim duas entidades juridicamente autónomas, isto é, dois sujeitos passivos, embora com uma relação de dependência económica³³. As circunstâncias em que os recursos humanos e técnicos (“a infraestrutura”) de um sujeito passivo - a filial – pode também constituir um estabelecimento fixo de outro sujeito passivo - a empresa-mãe, pode, segundo ela, ocorrer, mas, tendo em conta que a filial possui personalidade jurídica própria, ela é também sujeito passivo autónomo. Ora, ao abrigo do IVA comunitário, um único sujeito passivo só pode ser constituído nos termos do artigo 11.º da DIVA relativo ao regime de grupo. Acresce que o tratamento da filial como estabelecimento fixo altera a autoliquidação do IVA ao destinatário do serviço, nos termos do artigo 196.º da DIVA, criando assim uma obrigação de IVA para uma empresa estrangeira no país do estabelecimento fixo. A qualificação *ex post* de uma filial como estabelecimento fixo de uma sociedade estrangeira comprometeria a segurança jurídica, na medida em que a outra parte na transação deve saber se a filial ou a sociedade-mãe são ou não sujeitos passivos de IVA.

Por outro lado, lembrando que no Acórdão DFDS o Tribunal concluiu diferentemente, essa decisão deve ser vista no contexto de um sector específico, o dos organizadores de circuitos turísticos, como regime especial de IVA e, portanto, não tem de ser aplicado noutros contextos, como acontece na situação do processo em análise³⁴.

³² Conclusões da Advogada Geral Juliane Kokkot de 14 de novembro de 2019, referentes ao Acórdão *Dong Yang Electronics*, processo (C-547/18), § 48 e ss.

³³ Sendo certo que o artigo 11.º da Diretiva IVA permite aos EM, em determinadas circunstâncias, considerar vários sujeitos passivos que estejam estreitamente vinculados entre si «um sujeito passivo» (o chamado grupo de IVA), essa limita-se ao território do respetivo Estado-Membro («as pessoas estabelecidas no território»), pelo que nunca teria aplicação no caso em análise.

³⁴ Aliás, o DFDS foi amplamente anulado por decisões posteriores do CJEU, em particular processos (C-318/11) e (C-319/11).

3.2.6 *Titanium vs Austria* (C-931/19)

Atualmente, à data em que desenvolvemos este estudo, um caso muito relevante está a aguardar uma decisão do Tribunal de Justiça Europeu. É o caso *Titanium vs Austria* (C-931/19). A jurisprudência e o artigo 11º do Regulamento afirmam que, ambos os recursos, humanos e técnicos devem estar reunidos para a existência de um estabelecimento fixo. No caso *Titanium vs Austria*, discute-se se pode existir estabelecimento fixo para efeitos de IVA sem que um dos recursos, humanos ou técnicos, esteja preenchido. Por outras palavras, se é possível distanciar estes dois elementos.

Titanium é uma empresa com sede em Jersey, cuja atividade inclui o arrendamento de propriedades. Ela arrenda uma propriedade que possui a dois sujeitos passivos austríacos. A gestão da propriedade é entregue a um gestor imobiliário austríaco, que realiza atividades de apoio e gestão técnica da propriedade.

A *Titanium* não liquidava IVA austríaco sobre a renda recebida, por considerar que a propriedade arrendada na Áustria não é um estabelecimento fixo para efeitos de IVA, porque aí não dispõe de pessoal próprio, e na ausência desse estabelecimento fixo, o valor do IVA devido deve ser autoliquidado (*reverse charge*) pelos inquilinos austríacos. Assim não entendeu a administração fiscal austríaca que considerou que o imóvel dá origem a um estabelecimento fixo na Áustria, com a consequência de que deve ser a *Titanium* a liquidar IVA aos inquilinos, não se estando perante uma situação de *reverse charge*.

O órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à interpretação do conceito de “estabelecimento fixo”, e decidiu remeter o processo ao Tribunal de Justiça, solicitando uma interpretação mais detalhada do conceito de estabelecimento fixo no seguinte contexto: deve o conceito de estabelecimento fixo envolver a utilização de pessoal e recursos técnicos próprios (a sociedade imobiliária não os tem na Áustria), ou pode também haver um estabelecimento fixo sem a existência de pessoal próprio mas com auxílio dos serviços de um administrador de imóveis. Até à data, o conceito de estabelecimento fixo foi interpretado no sentido de que deve existir um certo grau de permanência e uma estrutura adequada de pessoal e recursos técnicos para a execução dos serviços. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, não é claro se ambas as características, ou seja, pessoal e recursos técnicos, devem ser cumpridas cumulativamente ou se isso só é necessário quando a atividade empresarial não seja possível sem pessoal e recursos técnicos.

A questão prejudicial formulada é a seguinte: deve o conceito de «estabelecimento fixo» ser entendido no sentido de que devem existir sempre meios pessoais e meios técnicos e, em consequência, deve existir obrigatoriamente, no estabelecimento, pessoal próprio do prestador de serviços, ou, no caso concreto do arrendamento sujeito a IVA de imóveis situados no território do EM, com serviços de mero apoio e gestão, mas cuja decisão cabe ao proprietário, pode considerar-se que o imóvel é um «estabelecimento fixo» mesmo sem dispor de meios pessoais do senhorio?

Aguarda-se a apreciação e decisão do TJUE.

3.3 O Regulamento de Execução (UE) nº 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011.

3.3.1. Considerações gerais

A justificação mais provável para os 34 anos de ausência de uma definição legal do conceito de estabelecimento fixo utilizado no artigo 9º da Sexta Diretiva IVA, ou seja, o período que medeia entre 1977 e a delimitação que para ele resulta em 2011 do Regulamento de Execução (UE) nº 282/2011 do Conselho, parece ser o entendimento da Comissão Europeia, de que a interpretação construída pelo TJUE sobre tal conceito de estabelecimento, no processo *Berkholz* e subsequentes, era suficiente e bem sucedida, não sendo por isso necessários quaisquer esclarecimentos adicionais³⁵.

Porém, o desenvolvimento da disciplina do IVA³⁶ em matérias tão sensíveis como a localização das operações em geral, e sobretudo e em particular, das prestações de serviços; o sistema de reembolso do IVA; a aplicação do mecanismo do *reverse charge*; e o combate a esquemas de planeamento fiscal ilícito, pressionaram, quase como condição *sine qua non*, uma definição harmonizada e tão clara quanto possível do conceito em análise. Assim, foi finalmente em 2011, com aplicação a partir de 1 de julho desse ano, que o Regulamento 282/2011³⁷ vem a estabelecer, entre outras medidas de aplicação da

³⁵ Na Proposta da Comissão em 2003 e na consulta pública sobre o local da prestação de serviços, a Comissão entendeu que não era necessário incluir uma definição de estabelecimento fixo (COM (2003) 822 final, p. 9 e (TAXUD / C3 / 2357, maio de 2003). Disponível em: [https://www.eumonitor.eu/9353000/1/j4nvke1fm2yd1u0_j9vvik7m1c3gyxp/vkcweee8yzzq/v=s7z/f=/com\(2003\)822_en.pdf](https://www.eumonitor.eu/9353000/1/j4nvke1fm2yd1u0_j9vvik7m1c3gyxp/vkcweee8yzzq/v=s7z/f=/com(2003)822_en.pdf)

³⁶ O denominado pacote IVA com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2010.

³⁷ O Regulamento de Execução nº 282/2011 foi adotado pelo Conselho da União Europeia em 15 de março de 2011. Isso ocorreu principalmente porque os termos e a redação da Diretiva 2006/112/CE foram inconclusivos em alguns casos. Este Regulamento de Implementação entrou em vigor em 1 de julho de

Diretiva IVA, também a definição do que haja de entender-se por estabelecimento fixo para efeitos do imposto. Definição, que consta do artigo 11º, e cuja relevância se centra em variadas vertentes:

- para efeitos da determinação do lugar da prestação de serviços, do ponto de vista dos serviços prestados - uma definição uniforme a nível comunitário;
- para efeitos da determinação do lugar da prestação de serviços, do ponto de vista do adquirente - também uma definição uniforme a nível comunitário.
- para efeitos de uma correta identificação do devedor do IVA e sistema de liquidação;
- para efeitos das questões conexas com o direito a dedução e reembolso do IVA, quando caso disso.

É que nos termos da Diretiva IVA, a regra geral é a de que o lugar da prestação de serviços a um sujeito passivo, agindo como tal, é o lugar onde essa pessoa estabeleceu a sede da sua empresa. No entanto, se esses serviços forem prestados a um estabelecimento fixo do sujeito passivo, situado num local diferente daquele onde este estabeleceu a sede da sua empresa, o lugar da prestação desses serviços é o local onde esse estabelecimento fixo se situa.

O lugar da prestação de serviços a não sujeitos passivos é o lugar onde se situa a sede do prestador. Se, porém, esses serviços forem prestados a partir de um estabelecimento fixo do prestador situado num local diferente do local onde estabeleceu a sede da sua empresa, o lugar da prestação dos serviços será o local onde se encontra esse estabelecimento fixo.

Baseando-se na jurisprudência do TJUE, o Regulamento estabelece a seguinte definição de «estabelecimento fixo»: qualquer estabelecimento, diferente da sede da atividade económica a que se refere o artigo 10º 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, ou efetuar as prestações de serviços que fornece, acrescentando-se que 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 fixo (artigo 11º números 1, 2 e 3).

2011 e não precisa de se transposto para a legislação nacional dos Estados-Membros, contrariamente a uma Diretiva, e, portanto, é diretamente aplicável.

O artigo determina pois que um estabelecimento fixo é caracterizado por “*uma estrutura adequada em termos de recursos humanos e técnicos*” e, nele o legislador estabeleceu uma separação definitiva para o prestador e para o adquirente: para que haja um estabelecimento estável na perspectiva do adquirente dos serviços, é necessário, além do requisito anterior, que o estabelecimento seja capaz de “*receber e utilizar os serviços que são prestados para as necessidades próprias desse estabelecimento*”, (artigo 11º no número 1 e artigo 44º da Diretiva IVA); para que haja um estabelecimento na perspectiva do prestador dos serviços, é necessário que este seja capaz de “*efetuar as prestações de serviço que fornece*”³⁸, (artigo 11º no número 2 e artigo 44º da Diretiva IVA).

Com base na distinção que é feita no número 1 e no número 2 do artigo 11º do Regulamento, constatamos que o termo estabelecimento fixo tem um significado diferente dependendo se nos estamos a referir ao estabelecimento fixo prestador dos serviços ou ao estabelecimento estável adquirente dos serviços - para que haja um estabelecimento fixo, ou seja, para uma determinada “infraestrutura” preencher a definição do número 1 do Regulamento, haverá que atender, como condição à respetiva compatibilização com a aplicação das regras de localização do artigo 44º e artigo 45º, perseguindo diferentes exigências.

Será com base nos citados normativos do Regulamento³⁹, em articulação com a Diretiva IVA e com a jurisprudência analisada, que iremos desenvolver um pouco mais os critérios-chave para determinar a existência de um estabelecimento fixo, a saber: estrutura adequada em termos de recursos humanos e técnicos; grau suficiente de permanência em termos temporais e geográficos e dependência (requisito adicional mencionado no caso *DFDS*).

³⁸ A definição do artigo 11º do Regulamento deve ser aplicado em conjunto com as regras da Diretiva IVA uma vez que se trata apenas de um ato de execução. Um exemplo claro disso é perceptível, desde logo, pela letra da norma do artigo 11º do Regulamento que faz referência apenas a uma mera capacidade de receber ou prestar os serviços, sem uma exigência efetiva. Mas, ao interpretarmos a Diretiva, no seu artigo 44º e 45º prevê-se uma efetiva prestação.

³⁹ Cit por SPIES, Karoline, *Permanent Establishments in Value Added Tax*, p. 245. Sem esquecer opiniões muito críticas, como acontece com a opinião de *Van Nordan* relativamente à definição do conceito de estabelecimento fixo dada pelo Regulamento de Execução, o autor refere mesmo que o Regulamento estabelece conceitos “*alien*” à Diretiva IVA.

3.3.2. Estrutura adequada em termos de recursos humanos e técnicos

A estrutura adequada, constante do artigo 11º n.ºs 1 e 2, do Regulamento de Execução⁴⁰, não pode ser analisada de uma forma genérica. É preciso atender-se aos específicos serviços em causa. Assim, dependendo dos serviços desempenhados e do modelo de negócio em causa, um diferente nível de recursos humanos e técnicos pode ser necessário para receber ou prestar os serviços.

Inicialmente, o Tribunal de Justiça pronunciou-se pela cumulatividade dos dois requisitos – humanos e técnicos -. Assim foi no Acórdão *Berkholz*. Posteriormente, a abordagem parece ter sido menos rígida, e revela a necessidade de ser analisada numa base casuística, levando em conta circunstâncias específicas de cada caso, já que diferentes situações podem requerer diferentes níveis de recursos humanos e técnicos, sobretudo face à natureza da atividade desenvolvida.

A questão foi enfatizada pelo TJUE nos processos *ARO Lease*⁴¹ e *Planzer*⁴².

Destes casos pode inferir-se que a infraestrutura necessária deve sempre ser avaliada casuisticamente e à luz das atividades e serviços que o estabelecimento visa prestar ou receber. Uma avaliação isolada não responde às exigências, já que para uma específica estrutura pode ser adequado um determinado tipo de serviços e esses mesmos serviços, quando analisados à luz de uma outra estrutura não serem adequados para fornecer ou prestar os serviços em causa.

Relevante é ainda saber se os recursos humanos são um requisito mínimo essencial, mesmo que a prestação ou receção dos serviços seja possível (principalmente ou só) através de recursos técnicos⁴³.

O apelo a recursos humanos é de há longa data. Já em 1984, quando se discutia o primeiro caso sobre o conceito de estabelecimento fixo, o Advogado-Geral Mancini referiu que não existe uma organização empresarial sem humanos, tendo o tribunal adotado esta abordagem. A verdade é que, quando esta linha de jurisprudência foi estabelecida, as prestações de serviços ainda eram quase inimagináveis sem a utilização de recursos humanos, situação que se alterou substancialmente. Nas décadas

⁴⁰ Artigo 11º do Regulamento de Execução: “*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*”.

⁴¹ No processo (C-190/95), § 19

⁴² Processo (C-73/06), § 55 e 56.

⁴³ Processo (C-931/19) – A aguardar sentença do Tribunal.

subsequentes, e até ao presente, os desenvolvimentos tecnológicos e o impulso da era digital têm aumentado cada vez e a capacidade de realização de negócios e de celebração de contactos com o cliente através de meios virtuais.

Como quer que seja, o TJUE em repetida jurisprudência até ao presente, vem repetindo continuamente a necessidade de “recursos humanos e técnicos”.

Em matéria de recursos humanos, requer-se a presença de pessoal da empresa, sem que obviamente seja possível uma quantificação. Conforme a opinião da Advogada-Geral Kokott em *Welmory*, não é indispensável que os recursos humanos sejam empregados do sujeito passivo, bastando que este tenha sobre eles um controlo comparável ao que tem sobre o seu próprio pessoal, visão que, aliás, já havia sido defendida por Póiares Maduro como Advogado-Geral no processo *RAL Channel Islands* quando os funcionários de uma entidade são colocados sob o controle e direção de outra entidade, que exerce um nível suficiente de influência sobre os deveres e funções desses funcionários, poderá existir um estabelecimento fixo se um grau suficiente de outros recursos estiverem também presentes, ou seja o fornecimento de pessoal não deve dar origem automaticamente à criação de um estabelecimento fixo do mesmo modo que a colocação de pessoal à disposição de outro sujeito passivo pode permitir cumprir o requisito de recursos humanos.

Quanto à existência de “recursos técnicos”, a primeira consideração é a de que o tipo de recursos técnicos sempre depende da especificidade dos serviços prestados ou recebidos, pelo que não podem ser caracterizados em termos gerais.

Até ao processo *Welmory*, o TJUE apreciou essencialmente atividades empresariais tradicionais envolvendo relações diretas entre fornecedores prestadores e adquirentes utilizadores. No processo *Planzer* o Tribunal, analisando atividades de transporte, considerou que o termo estabelecimento fixo implicaria, no mínimo, escritórios nos quais pudessem ser elaborados contratos ou tomadas decisões administrativas de gestão e instalações físicas para armazenagem dos veículos⁴⁴.

O caso *Welmory* foi o primeiro no contexto dos serviços digitais (e-commerce), contexto em que certo tipo de recursos apresenta mais relevância que outros, como acontece com as plataformas de informação tecnológica e apoio remoto ao cliente. E no caso, o TJUE relevou os servidores informáticos, o software, a manutenção e o sistema

⁴⁴ Processo (C-73/06), § 55.

de conclusão de contratos com os clientes, opinando que, se segundo os factos verificados pelo tribunal nacional, tais recursos não estavam presentes no território, então devia concluir-se que a empresa não tinha um estabelecimento fixo no território por falta da necessária infraestrutura para receber os serviços e usá-los na sua atividade empresarial. De facto, se é certo que os desenvolvimentos tecnológicos têm vindo a aumentar a capacidade das empresas (da economia digital) de desenvolverem atividades sem exigir o nível de infraestruturas de uma empresa tradicional, permitindo, em geral, que as empresas operem remotamente de vários locais, mesmo com pouca intervenção humana, o TJUE tem sido relutante em admitir a existência de um estabelecimento fixo se o único nexos com o local for um servidor ou suportes congéneres, num local diferente daquele onde uma empresa estabeleceu o seu negócio.

A conclusão será, pois, a de que qualquer prestação de serviço exige que sejam disponibilizados ou recebidos, um mínimo, pelo menos, de recursos técnicos, desde um pequeno escritório a um programa informático, sem esquecer, todavia, como bem destacou o Advogado-Geral Mischo “*não pode existir um estabelecimento sem estabelecimento*”⁴⁵.

A questão resulta, mesmo assim, nebulosa. Fazendo uma ponte com o mundo virtual em que nos inserimos, não conseguimos encontrar nem na jurisprudência nem na legislação existente sobre o conceito de estabelecimento fixo uma abordagem expressa à necessidade dos recursos técnicos terem uma natureza tangíveis. Gramaticalmente, “fixo” parece indicar que os recursos técnicos não podem ter uma natureza intangível, como é um website, um software, um programa informático, uma plataforma digital, etc. que assim não levariam à existência de um estabelecimento fixo. A verdade é que o acórdão *Welmorey* leva em devida conta a respetiva valia para aferir da existência de um estabelecimento fixo, o que nos leva a admitir, conseqüentemente, e mesmo sem referência expressa à natureza intangível dos recursos, que a mesma parece fazer sentido e acompanhar a nova era digital.

3.3.3. Grau suficiente de permanência

Aqui abordaremos dois parâmetros: o grau de permanência suficiente em termos físicos e o grau dessa permanência no horizonte temporal.

⁴⁵ Conclusões do advogado geral Jean Mischo, referente ao Processo (C-221/89), § 58.

Do ponto de vista físico ou material, o entendimento que vem sendo apresentado pela doutrina, sem que nada nos leve a crer o contrário, é o de que não existe uma necessidade de fixação permanente da infraestrutura ao solo ou a um determinado lugar, por outras palavras, tem-se entendido que o estabelecimento “fixo” possa ter natureza móvel ou dinâmica, desde que seja identificável em termos de localização. Suportamos o nosso ponto de vista no acórdão *Berkholz*, onde o Tribunal embora tivesse negado que a instalação, reparação e manutenção das máquinas de jogo a bordo do navio não constituíssem um estabelecimento fixo para efeitos de IVA, sustentou a sua decisão, não na falta de um elemento de permanência geográfica, fixação ao solo, mas sim pela ausência de recursos humanos necessários para a prestação do serviço⁴⁶. De todo o modo, o termo “fixo” indica pelo menos que só deve existir um estabelecimento fixo se houver algum nível mínimo de vínculo geográfico.

Quanto ao limite temporal são muito poucas as orientações que existem. De acordo com o artigo 11º do Regulamento de Execução (EU) Nº 282/2011 do Conselho, um estabelecimento fixo caracteriza-se “*por um grau suficiente de permanência*, mas não resulta atribuída qualquer indicação sobre o que haja de entender-se por grau suficiente de “permanência”. Também a jurisprudência confirma a necessidade de permanência em termos gerais, mas não providencia qualquer clareza quanto a este critério. Apenas no acórdão *Berkholz* o tribunal fez uma breve observação a este nível ao concluir que a presença intermitente dos recursos humanos, duas vezes por semana, não era suficiente para constituir um estabelecimento fixo⁴⁷.

E as questões são várias. O grau suficiente de permanência deve ser identificado por referência às operações realizadas por um operador ou a outros fatores? Pode a realização de uma única transação (mesmo se a execução do contrato exigir um período mais longo de, por exemplo, três a seis meses), relevar como um grau suficiente de permanência?

Das discussões no Comité IVA, se conclui que os recursos humanos e técnicos precisam de estar permanentemente presentes, bem como o grau de necessidade de ser suficiente⁴⁸. Da jurisprudência estabelecida do TJUE, nos acórdãos *Berkholz*, *DFDS* e

⁴⁶ Processo (C - 168/84), § 18.

⁴⁷ Processo (C-168/84), § 18. Lê-se “*não parece que a instalação a bordo de um navio marinho de máquinas de jogo, que são mantidas intermitentemente, possa constituir tal estabelecimento*”.

⁴⁸ “GUIDELINES RESULTING FROM THE 88 TH MEETING”, p. 125 e ss. 2009. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf.

Planzer Luxembourg Sàrl, C-73/06) decorre também uma repetida referência a “recursos necessários ... estando permanentemente presentes”.

Pode acontecer que a presença de um operador noutra EM só possa, com o tempo, transformar-se num estabelecimento fixo, mas a dificuldade é identificar em que momento a linha é cruzada entre não ter e ter um estabelecimento fixo, com as consequências daí advindas. As respostas terão, certamente, de ser casuísticas com sensibilidade aos fatos relevantes. A dificuldade estará, desde logo, em saber se um estabelecimento fixo emergente é considerado para efeitos de IVA com efeito retroativo (*ex tunc*) ou apenas a partir do momento em que a presença do contribuinte de IVA cruzou a linha para uma presença permanente (*ex nunc*). A presunção *ex nunc* de estabelecimento fixo expõe os operadores a riscos sancionatórios (multas e juros), uma vez que o operador pode não ser capaz de reconhecer o ponto em que surge um estabelecimento fixo. Uma abordagem *ex-tunc* criaria um risco ainda maior de verificação dessas penalizações.

Além de que, perante diferentes abordagens dos EM ao teste de permanência pode concretizar-se o fantasma da dupla tributação. O princípio da certeza e segurança jurídica e a necessidade de prevenir situações de dupla ou de ausência de tributação impõem a introdução, para efeitos de IVA, de um limite temporal com um critério comum a todos os Estados-Membros do tempo durante o qual o estabelecimento deve ser mantido para que as autoridades fiscais possam averiguar da existência ou não de um estabelecimento fixo, de forma uniforme. Enquanto isso não existir, os conflitos entre as diferentes jurisdições são difíceis de ser evitados.

3.3.4: Dependência

Como antes se deixou nota, no caso *DFDS*⁴⁹ o Tribunal fez uma referência a um requisito adicional, para efeitos de determinação da existência de um estabelecimento fixo: a “dependência”. Nesse processo, o Tribunal entendeu que “*Para saber se... a agência de viagens dispõe efectivamente no Estado-Membro em questão de um estabelecimento, interessa, em primeiro lugar, verificar se a sociedade que actua nesse Estado por conta da agência goza de um estatuto de independência em relação a esta última*”. E opina, aceitando as conclusões do Advogado-Geral no processo, Antonio La Pergola, defendendo a existência de um estabelecimento fixo ... “*sempre que a sociedade*

⁴⁹ Processo (C-260/95), § 25.

que desenvolve a atividade de agente não tenha as características de independência e de autonomia relativamente ao organizador de circuitos turísticos, mas constitua um mero auxiliar deste último e esteja dotada de uma estrutura, composta de meios humanos e técnicos, apta a efetuar as prestações de serviços em questão”.

A questão era complexa. É que, se no geral, uma sede empresarial e um estabelecimento fixo integram a mesma entidade jurídica, no caso *DFDS*, e como se analisou, a sede e o estabelecimento fixo não se qualificavam assim porque o estabelecimento fixo constituía uma entidade juridicamente separada e, de uma forma muito específica para este caso concreto, o TJUE, considerando que usar a sede como ponto de referência para o local de fornecimento, não produziria um resultado lógico e racional para a mecânica e funcionamento do imposto, e tendo também em vista a realidade económica subjacente, decidiu que, *hic et nunc*, a filial inglesa não deveria ser considerada como independente da empresa mãe, devendo qualificar-se como um estabelecimento fixo.

Ou seja, ao avaliar a “dependência” no processo *DFDS*, o Tribunal apreciava a questão de saber se uma filial podia ou não ser qualificada como estabelecimento fixo da empresa-mãe, e não, a questão de saber se existia um estabelecimento fixo para efeitos de IVA, razão pela qual entendemos que este não é verdadeiramente um critério para determinar, em sede de IVA, se existe ou não um estabelecimento fixo, antes desempenhando uma função esclarecedora na análise de saber a quem pertence o estabelecimento fixo. Sendo assim, é nosso entendimento que a dependência não deve ser vista como um requisito preponderante ou pelo menos, não lhe deve ser dada a mesma importância da dos demais requisitos que analisamos.

4 Avaliação e contributos de análise

De todo o exposto concluímos que o conceito “estabelecimento fixo”, constante do artigo 11º do Regulamento (UE) 282/2011 exige um grau de permanência temporal suficiente e por referência a uma certa área geográfica⁵⁰, diferente do local da sede, sem que resulte claro dessa disciplina saber por quanto tempo é que a presença deve subsistir nem qual o seu limite em termos geográficos. Apenas parece poder concluir-se que atividades temporárias, de curta duração e incidentais não devem ser suficientes para cumprir estes requisitos.

Para além do grau de permanência, o artigo exige uma estrutura adequada em termos de recursos humanos e técnicos, tanto para um estabelecimento prestador como para um estabelecimento adquirente dos mesmos. Da jurisprudência do Tribunal de Justiça, pode concluir-se que o nível de recursos humanos e técnicos necessários para a prestação/aquisição dos serviços deve ser analisado caso a caso podendo assumir diferentes contornos. Deve atender-se à natureza da atividade em causa e à maior ou menos necessidade concreta de cada um dos recursos, com respeito pela avaliação da circunstância de que a propriedade dos mesmos deve ser do sujeito passivo, pese embora a admissibilidade de recursos de “terceiros” na condição do sujeito passivo ter *um poder de disposição equiparável sobre o pessoal e os meios técnicos...* como se esses lhe pertencessem⁵¹.

Aqui chegados, justificam-se, em nosso entender, algumas reflexões e opiniões que mais não pretendem ser do que contributos para uma temática que, por reputarmos de muito relevante e escassamente tratada entre nós, empreendemos o desafio de abordar. Vejamos.

O conceito de estabelecimento fixo desempenha no que ao IVA respeita causa um papel crucial em várias das suas áreas de abordagem, desde a determinação do lugar das prestações de serviços para efeitos da incidência real ou objetiva do imposto, determinação do sujeito passivo com obrigação da sua liquidação (incidência pessoal ou subjetiva), forma dessa liquidação associada à crescente figura da inversão do sujeito passivo ou *reverse charge*, direito a dedução e reembolso, até ao cumprimento das obrigações legalmente exigidas.

⁵⁰ Entendimento contrário pode ser encontrado em *Merkx, Establishments in European VAT (2013)*, p.77, o autor sustenta que não parece ser necessária qualquer coerência geográfica para efeitos de IVA.

⁵¹ Comentários ao processo (C-605/12), § 50 e 51.

Como imposto geral sobre o consumo que é, a identificação do lugar exato onde ocorre esse consumo, apela, como condição *sine qua non* à utilização de elementos de conexão, e nestes, quando se opere em cenários transfronteiriços, como crescentemente se verifica, o conceito de estabelecimento fixo é elemento chave, sob pena de ocorrerem situações de ausência de tributação ou de dupla tributação, distorcendo a neutralidade do imposto, subvertendo as receitas do mesmo e dando aso a dificuldades de cumprimento para contribuintes e verificação para autoridades fiscais, passando pelo estímulo a práticas elisivas e de fraude fiscal.

A verdade é que o conceito continua longe de ser claro, bem compreendido, interpretado e uniformemente aplicado por todos os Estados-Membros. E as dificuldades sentidas desde início tem vindo a aumentar em crescente progressão à medida que os novos desafios tecnológicos e as novas formas económicas de operar se vão consolidando e desenvolvendo. Tudo em prejuízo do objetivo tão caro às instâncias europeias, o da plena realização e funcionamento do mercado único europeu.

Compete ao TJUE garantir a interpretação e a aplicação uniformes do direito comunitário, a partir das dúvidas quanto à interpretação deste a casos concretos pendentes nos tribunais nacionais, quer como faculdade quer como obrigação. A aplicação uniforme do Direito da União Europeia no território de todos os seus Estados-Membros é entendida como condição da existência e do crescimento da própria União, já que sem uniformidade não há verdadeira integração. A propósito da definição de estabelecimento fixo no Regulamento, a harmonização interpretativa e a aplicação uniforme do conceito em toda a União Europeia vêm sendo abordadas com clarificações relevantes, mas sem que se possa concluir que aqueles objetivos tenham sido alcançados. E continua a verificar-se, infelizmente, que as autoridades fiscais e os diversos tribunais nacionais dos EM, acabaram por interpretar o conceito de forma diferente, adotando pontos de vista distintos⁵².

Um dos entraves a uma aplicação homogénea do conceito entre todos os EM, e aquela que mais tem sido discutida na doutrina, reside na questão de saber se o conceito de estabelecimento fixo para efeitos de IVA deveria ou não ser alinhado com o conceito de estabelecimento permanente para efeitos de tributação do rendimento, culminando

⁵² Um claro exemplo disso é o caso romeno. “*Fixed establishment for VAT –Focus on toll manufacturer structures*”, 2020, Disponível em: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ro/Documents/tax/english/Fixed-establishment-for-VAT-EN-26nov2020.pdf>.

num só conceito. Porque, se por um lado, em alguns Estados-Membros as autoridades fiscais reclamam a existência de um estabelecimento fixo com base na existência de um estabelecimento permanente⁵³, noutros, a ideia de se estabelecer qualquer ligação entre os dois conceitos não é sequer colocada em causa⁵⁴. Cremos, contudo, que não existe nenhuma autoridade fiscal, em qualquer EM, que não esteja ciente desta dupla realidade para efeitos de interpretação do Regulamento de Execução. Ou seja, apesar das diferenças e similitudes, entre ambos os conceitos, reconhece-se, até mesmo em países onde o conceito “estabelecimento permanente” é designado para ambos os impostos indistintamente, tal como acontece em Portugal, que estamos perante conteúdos diferentes em sede de tributação do rendimento e da tributação do consumo.

No caso português, talvez tenha sido uma razão de simplicidade que levou o legislador a optar pela designação, no Código do IVA, de “estabelecimento estável” ao invés de estabelecimento fixo. Defendemos, no atual estado da arte, e sem prejuízo de eventuais desenvolvimentos que aproximem os conceitos, que a designação de “estabelecimento fixo” para explicitar aqueles diferentes objetivos e conteúdos seria, reforçamos, em nosso entender, uma melhor opção. Uma “gramática” similar pode ser traiçoeira, com serviços fiscais, contribuintes e mesmo tribunais, a poderem ser levados a recorrer ao conceito de estabelecimento estável em IRC para aferir da existência de um estabelecimento fixo em IVA, com resultados não adequados⁵⁵, potenciando litígios⁵⁶, aplicação de sanções e insegurança jurídica.

Há que reconhecer a defesa, por alguns autores, do alinhamento dos conceitos por questões de praticabilidade, segurança jurídica, e coerência conceptual. Mas são muitos também os autores (talvez mesmo a maioria da doutrina), que com base nas diferentes necessidades nos dois tipos de tributação, e em alinhamento com as decisões

⁵³ Em Itália o Tribunal determinou a existência de um estabelecimento fixo para efeitos de IVA por referência ao conceito de estabelecimento permanente em sede de tributação direta.

⁵⁴ Os poloneses expressamente rejeitam qualquer conexão entre os dois conceitos.

⁵⁵ Em alguns cenários podemos estar perante uma estrutura organizativa que cubra ambas as definições, porém, nem sempre uma estrutura que dá origem a um estabelecimento estável em sede de IRC dá origem a um estabelecimento fixo em sede de IVA e vice-versa. Uma visão geral de que onde existe um estabelecimento estável existe um estabelecimento fixo não é fidedigna. O conceito de estabelecimento permanente é mais amplo, por exemplo, os comentários da CMOCDE clarificam que a presença de recursos humanos não é exigida para se estabelecer um estabelecimento permanente para efeitos do artigo 5º - *OECD Model: Commentary on Article 5, 2017*, § 41 e 127, contudo, a presença de recursos humanos é um critério exigido para efeitos de estabelecimento fixo em sede de IVA.

⁵⁶ Quando os estados estão em desacordo sobre saber se existe ou não um estabelecimento estável para efeitos de IVA, o risco acrescido de ocorrerem situações de dupla tributação ou ausência de tributação é maior.

jurisprudenciais do Tribunal de Justiça, defendem que a definição para efeitos de IVA e para efeitos de tributação do rendimento não deve ser coincidente⁵⁷.

Alinhamos, como fomos deixando tratado, com a posição dos últimos, a significar uma autónoma definição de estabelecimento em cada um dos impostos, utilizando desde logo, e para deixar clara a diferença, pelo recurso a qualificações autónomas, que para já, e como deixamos dito podem ser a de estabelecimento estável ou permanente na tributação direta e estabelecimento fixo na tributação do consumo, sem deixar, obviamente, de aceitar que também são várias as semelhanças entre os dois conceitos.

Para efeitos dos impostos do rendimento o conceito de estabelecimento estável tem sido bastante “desafiado”⁵⁸ e possíveis alterações da definição constante da CMOCD E estão a ser discutidas, podendo levar a um conceito mais amplo. Tais alterações podem vir a ter reflexos para efeitos de IVA, tanto mais quanto é certo que face ao menor desenvolvimento do conceito neste imposto, e à falta de detalhe e delimitação da disciplina constante no Regulamento de Execução continuam a justificar-se aperfeiçoamentos. O que aliás se comprova na atenção que a Comissão Europeia dá à temática, propondo-se discutir, em dezembro de 2020, um conjunto de relevantes conceitos da Diretiva IVA, entre os quais se encontra o conceito de estabelecimento fixo⁵⁹.

Muito bem-vinda seria uma aclaração interpretativa relativamente às duas definições distintas de estabelecimento fixo do artigo 11º do Regulamento- no número 1, o estabelecimento fixo adquirente dos serviços, e no número 2, o estabelecimento fixo prestador dos serviços. A questão resulta da ausência explícita, na Diretiva e do Regulamento de Execução (com o artigo 11º interpretado à luz do artigo 44º da Diretiva), da necessidade de o estabelecimento fixo efetuar, por conta própria, fornecimentos tributáveis a terceiros. Com base numa análise literal das normas, uma unidade de negócios que recebe e utiliza serviços e que apenas presta serviços internos (a outras unidades de negócio do mesmo sujeito passivo), sem efetuar qualquer prestação de serviços tributáveis a terceiros, pode constituir um estabelecimento fixo para efeitos de

⁵⁷ Desde logo, o Tribunal de Justiça no processo (C- 210/04), rapidamente rejeitou a relevância do conceito de estabelecimento permanente para efeitos de tributação indireta.

⁵⁸ O Relatório Final da Ação 7 do BEPS recomenda uma serie de alterações ao conceito de estabelecimento permanente no sentido de evitar a fuga e evasão fiscal.

⁵⁹ Conselho da União Europeia, Bruxelas, 17 de dezembro de 2020.

Disponível em: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14293-2020-INIT/pt/pdf>

IVA⁶⁰. Na União Europeia alguns Estados-Membros adotam a posição de distinguir aquilo que será um estabelecimento fixo passivo (o recetor de serviços) de um estabelecimento fixo ativo (o prestador de serviços). Em Portugal, e diga-se em abono da verdade, em vários outros Estados-Membros, o legislador optou por considerar um único conceito. A este respeito admitimos como melhor opção a que contraponha os conceitos em nome do seu melhor entendimento.

E, uma nota final, para a vantagem que representaria o tratamento do estabelecimento fixo em sede das transmissões de bens. A definição apresentada pela Diretiva IVA e pelo Regulamento de Execução, apenas se referem aos serviços, sem referência ao fornecimento e aquisição de bens⁶¹. Não foi este o pressuposto da nossa análise, pela maior relevância que na atualidade apresenta o sector dos serviços, mas apercebemo-nos ao longo do trabalho de investigação desenvolvido, que a temática da transmissão e aquisição de bens no contexto de um estabelecimento apresenta também relevância não desprecienda.

⁶⁰ Alguns exemplos de possíveis estabelecimentos fixos passivos podem são unidades de pesquisa e desenvolvimento, *call centres* etc.

⁶¹ Este é mais um fator diferenciador, e embora a definição no Regulamento de 282/2001 para a implementação se referir exclusivamente a aquisição e prestação de serviços, a definição romena de estabelecimento fixo também incluiu a aquisição e fornecimento de bens, conduzindo a um conceito mais amplo. “*Fixed establishment for VAT –Focus on toll manufacturer structures*”, 2020.

Disponível em: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ro/Documents/tax/english/Fixed-establishment-for-VAT-EN-26nov2020.pdf>.

5 Conclusões

Estamos em tempo de concluir. Por razões de comodidade e facilidade de exposição, apresentamos as conclusões retiradas:

Em matéria de prestações de serviços entre sujeitos passivos do imposto, o conceito de estabelecimento ocupa um papel cada vez mais importante no sistema do IVA da União Europeia pela influência determinante na respetiva localização, na aplicação das regras do reembolso, na determinação do sujeito passivo e eventual aplicação do mecanismo do *reverse charge* e ainda do sistema MOSS, embora aqui apenas para aquelas em que o adquirente seja um não sujeito passivo (vulgo consumidor final).

O conceito existe há 35 anos, tendo sido, pela primeira vez, mencionado na Sexta Diretiva IVA em 1977, sem que para ele fosse dada qualquer definição. A omissão permaneceu durante muitos anos na legislação do IVA, tendo sido o TJUE que, a partir de 1985, com o famoso caso *Berkholz*, quem começou a contribuir com as suas opiniões interpretativas, para uma definição uniforme do conceito. Informada por essas decisões, e porque a introdução de novas regras de sujeição (localização) dos serviços, em 2008, pressionou o preenchimento da lacuna, foi consagrada em 2011, no Regulamento de Execução n.º 282/2011, no artigo 11º, uma disciplina destinada a delimitar e assegurar a mecânica e economia do imposto, sendo certo que também o crescimento da globalização económica e digital exigiam uma resposta normativa.

Apesar da consagração legal feita naquele Regulamento, a delimitação do conceito não resultou suficientemente clara e objetiva, com grandes e continuados debates na doutrina, as mais das vezes conduzindo a uma enorme confusão, e até a algumas contradições, com a consequência de constatação de diferentes aplicações do conceito pelos tribunais nacionais e pelas autoridades fiscais dos Estados-Membros da União Europeia.

Conjugada a disciplina legal com variada jurisprudência do Tribunal Europeu de Justiça, na sua tarefa de garantir a interpretação e a aplicação uniformes do direito comunitário, o estabelecimento será um local diferente da sede da atividade económica, com um grau suficiente de permanência e com uma estrutura, em termos de recursos materiais, humanos e técnicos, adequada à receção ou à prestação de serviços. Neste contexto, constitui reiterada jurisprudência do Tribunal de Justiça que tais requisitos devem ser analisados, não de uma forma genérica mas antes preciso por referência aos concretos e específicos serviços que o estabelecimento visa prestar ou receber. E sempre

sem prejuízo de atenção especial a práticas de planeamento fiscal ilícito: a necessidade de recursos humanos e técnicos variará em função do modelo de negócio, nada obrigando a que esses meios tenham de pertencer ao sujeito passivo, basta que sobre eles este tenha um controlo comparável aos que detém sobre os seus próprios recursos, a que acresce o afastamento de um critério de avaliação quantitativo; o requisito do grau suficiente de permanência deve admitir, ao lado de uma fixação permanente da infraestrutura ao solo ou a um determinado lugar, também uma natureza movel ou dinâmica, desde que se mostre presente um nível mínimo de vínculo geográfico; do ponto de vista temporal, não resultam certas as variáveis exigidas, não se podendo concluir se haverá reporte apenas a um período temporal, e qual, ou se tal deve resultar preferencialmente da conjugação com o número de operações realizadas pelo sujeito passivo. Complementarmente foi também tratado um eventual requisito adicional o de dependência ou não da empresa mãe.

Entendemos também que, como expressamente opinou aquele Tribunal, a definição de estabelecimento para efeitos de tributação direta e para efeitos de tributação do consumo, aqui o IVA, os conceitos devem ser delimitados diferentemente, motivo pelo qual defendemos que ao termo de estabelecimento estável ou permanente em sede dos impostos sobre o rendimento se deve contrapor o de estabelecimento fixo que no IVA melhor responda à construção jurídica em que assenta o imposto, desde logo para que autoridades fiscais, tribunais e contribuintes melhor abordem essa mesma diferença. O brocardo jurídico *in claris cessat interpretatio* (a interpretação cessa quando o texto é claro) parece-nos bem aplicável.

Reconhecendo, todavia, que em várias legislações, incluindo a portuguesa, os conceitos são indistintamente utilizados num e noutra tipo de impostos, defendemos que, face aos desafios que a ordem jurídica internacional está a colocar a uma melhor definição de estabelecimento estável, nomeadamente no âmbito da temática da *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), em geral mas sobretudo direcionada ao tratamento dos intangíveis, se deveria caminhar no sentido de buscar a compatibilização entre estabelecimento estável e estabelecimento fixo. A bem da coordenação do fenómeno fiscal e da simplificação da sua compreensão e do bom cumprimento dos deveres que dele resultam.

Referencias bibliográficas

Autores

Cardona, M., “*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, p. 267, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais, Direção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, 1995.

Costa, A., “*Discussão do conceito relevante Estabelecimento Estável de para efeitos de IVA*”, Instituto Superior de Gestão, Business & Economics School, Lisboa, 2015, Dissertação de Mestrado em Gestão Fiscal.

Feria, R., “*Permanent Establishments in Indirect Taxation*”, Forthcoming Chapter in IBFD (ED.), Permanent Establishments IBFD, 2016.

Leonardo, H., “*O estabelecimento estável em sede de IVA e IRC: uma análise comparativa*”, Tese de Mestrado em Direito Fiscal, Universidade Católica Portuguesa, Faculdade de Direito, Lisboa, 2018.

Lejeune, I., “*Fixed Establishments and Permanent Establishment: The VAT and Direct Tax Concepts are Drifting Further Apart*”, Volume 27, International VAT Monitor 5, p.304, Journal Articles & Papers IBFD, 2016.

Merks, M., “*Fixed Establishments in European Value Added Tax: Base Erosion and Profit Shifting’s Side Effects?*”, p.36, 2017.

Ribeiro, L., “*A relevância da fiscalidade na internacionalização*”, publicado em revista BOW nº13, 2019.

Schippers, M.L; Boender, J.M.B., “*VAT and Fixed Establishments: Mysteries Solved?*”, Volume 43, Intertax 11, 2015.

Sapirie, M., “*Permanent Establishment and the Digital Economy*”. Bulletin for International Taxation, Volume 72, 4a, Special Issue, 2018.

Spies, K., “*Permanent Establishments in Value Added Tax*”, Volume 13, WU Institute for Austrian and International Tax Law, IBFD, 2020.

Pistone, P., “*Fixed Establishment and Permanent Establishment*”, Volume 10 International VAT Monitor 3, p. 101-106, Journal Articles & Papers IBFD, 1999.

Terra, Ben e Kajus, Julie, A., “*Guide to the European VAT Directives 2018*”, Volume 1, IBFD, ISBN-10: 9087224370, 2018.

Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia

Acórdão *Berkholz*, processo (C-168/84), de 4 de julho de 1985.

Acórdão *DFDS A/S*, processo (C-260/95), de 20 de fevereiro de 1997.

Acórdão *Aro Lease, BV*, processo (C 190/95), de 17 de julho de 1997.

Acórdão *Lease Plan*, processo (C-390/96), de 7 de maio de 1998.

Acórdão *Channel Islands*, processo (C-452/03), de 12 de maio de 2005.

Acórdão *Halifax*, processo (C-255/02), de 21 de fevereiro de 2006

Acórdão *FCE Bank*, processo (C-210/04), de 23 de março de 2006.

Acórdão *Cadbury Schweppes plc*, processo (C-196/04), de 12 de setembro de 2006.

Acórdão *Planzer Luxemborg*, processo (C-73/06), de 28 de junho de 2007.

Acórdão *Daimler e Widex*, processo (C 318/11), de 25 de outubro de 2012.

Acórdão *Welmory*, processo (C-605/12), de 16 de outubro de 2014.

Acórdão *WebMindLicenses*, processo (C-402/14), de 17 de dezembro de 2015.

Acórdão *Dong Yang Electronics*, processo (C-547/18), de 7 de maio de 2020.

Acórdão *Titanium vs Austria*, processo (C-931/19), aguarda-se apreciação e decisão do TJUE.

Conclusões do Advogada-Geral Antonio La Pergola ao acórdão *DFDS A/S*, processo (C-260/95), apresentadas a 16 de janeiro de 1997.

Conclusões do Advogado-Geral M. Poiares Maduro ao acórdão *Channel Islands*, processo (C-452/03), apresentadas a 27 de abril de 2005.

Conclusões do Advogado-Geral Philippe Léger ao acórdão *FCE Bank*, processo (C-210/04) apresentadas em 29 de setembro de 2005.

Conclusões do advogado geral Jean Mischo ao acórdão *Factortame II*, processo C-221/89, de 21 de dezembro de 2011

Conclusões da Advogada-Geral Juliane Kokott ao acórdão *Welmory*, processo (C-605/12), apresentadas a 15 de maio de 2014.

Conclusões da Advogada Geral Juliane Kokkot ao acórdão *Dong yang Electronics*, processo (C-547/18) de 14 de novembro de 2019.

Documentos oficiais

Diretiva 67/227, do Conselho, de 11 de abril de 1967

Diretiva 67/228, do Conselho, de 11 de abril de 1967

Diretiva 77/388/CEE, de 17 de maio de 1977

Diretiva 79/1072/CEE do Conselho, de 6 de dezembro de 1979

Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro de 2006

Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de fevereiro de 2008

Regulamento de Execução (UE) nº 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011

Convenção Modelo da OCDE sobre dupla tributação, *Model Tax Convention on Income and on Capital*: Condensed Version 2017, OECD, Paris,

Outro material relevante

OCDE, “*Consumption Tax Trends 2020*”; “*VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*”, 2020.

European Parliament, “*Minutes of Proceedings of the Sitting of Monday, 6 April 1987*”, OJ C 125 (1 May 1987)

VAT Committee, Guidelines resulting from the 88th meeting of 13-14 julho de 2009, taxud.d.1(2009)358416–634 (p. 125), disponível em:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf

Proposta de diretiva do conselho que altera a Diretiva 2006/112/CE, documento COM (2020) 749 final, disponível em:

<https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14293-2020-INIT/pt/pdf>

Proposta de diretiva do conselho que altera a Diretiva 77/388/CE, documento COM (2003) 822 final, p.9, disponível em:

[https://www.eumonitor.eu/9353000/1/j4nvke1fm2yd1u0_j9vvik7m1c3gyxp/vkcweee8yzzq/v=s7z/f=/com\(2003\)822_en.pdf](https://www.eumonitor.eu/9353000/1/j4nvke1fm2yd1u0_j9vvik7m1c3gyxp/vkcweee8yzzq/v=s7z/f=/com(2003)822_en.pdf)