Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
JULIANE KOKOTT
apresentadas em 1 de fevereiro de 2024[1]

Processo C-533/22

SC Adient Ltd & Co. KG
contra
Agenția Națională de Administrare Fiscală,
Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești — Administrația Județeană a Finanțelor Publice Argeș

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Tribunalul Argeș (Tribunal Regional de Argeș, Roménia)]

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Lugar da prestação de serviços — Casa-mãe ou estabelecimento estável — Estabelecimento de uma sociedade nacional do grupo de sociedades enquanto estabelecimento estável de uma sociedade estrangeira do grupo de sociedades — Irrelevância dos vínculos societários — Imputação ao estabelecimento do parceiro contratual — Constituição de um estabelecimento estável por via de um contrato de prestação de serviços — Estabelecimento estável no território nacional enquanto substituto da casa-mãe no estrangeiro»

I. Introdução

1. Este pedido é já o quinto[2] pedido de decisão prejudicial, desde 2018, relativo aos critérios de determinação de um estabelecimento estável no âmbito da legislação em matéria de IVA. De entre estes, é já a terceira vez[3], desde a Decisão Dong Yang[4], de 2020, em que é questionado, em substância, se uma sociedade controlada ou uma sociedade do grupo de sociedades deve ser considerada um estabelecimento estável da sociedade-mãe ou de outra sociedade do grupo. Esta

[1] Língua original: alemão.

[2] Os outros quatro são: Acórdãos de 7 de maio de 2020, Dong Yang Electronics (C-547/18, EU:C:2020:350), de 3 de junho de 2021, Titanium (C-931/19, EU:C:2021:446), de 7 de abril de 2022, Berlin Chemie A. Menarini (C-333/20, EU:C:2022:291), e de 29 de junho de 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530).

[3] Os outros dois são: Acórdãos de 7 de abril de 2022, Berlin Chemie A. Menarini (C-333/20, EU:C:2022:291), e de 29 de junho de 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530).

[4] Acórdão de 7 de maio de 2020, Dong Yang Electronics (C-547/18, EU:C:2020:350).

evolução é surpreendente, uma vez que, até essa data, desde a introdução da Sexta Diretiva 77/388/CEE (ou seja, há mais de 40 anos), houve, no total, apenas seis [5] pedidos de decisão prejudicial comparáveis sobre esta questão.

2. O Tribunal de Justiça não foi totalmente alheio a esta evolução. Assim, na Decisão DFDS, considerou, num caso de montagem fiscal artificial, que uma sociedade que atua como simples auxiliar do organizador, mas que dispõe de meios humanos e técnicos que caracterizam um estabelecimento estável, pode constituir o estabelecimento estável do organizador [6]. Mais tarde, na Decisão Dong Yang, decidiu que não podia excluir-se que a filial detida pela sociedade-mãe possa constituir um estabelecimento estável dessa sociedade-mãe [7]. Posteriormente, muitas administrações tributárias começaram, aparentemente, a procurar, nos grupos de sociedades, estabelecimentos estáveis sob a forma de filiais ou mesmo apenas outras sociedades do grupo.

3. Consequentemente, é já a segunda vez [8] que um órgão jurisdicional romeno questiona se uma sociedade do grupo na Roménia pode, simultaneamente, constituir o estabelecimento estável do seu parceiro contratual (outra sociedade do grupo na Alemanha). Nesse caso, o lugar da prestação de serviços efetuada não poderia situar-se na Alemanha (aí a operação foi devidamente tributada), mas sim na Roménia. No entanto, uma vez que todas as sociedades em causa têm direito à dedução do imposto pago a montante, não se trata, segundo a Roménia, de salvaguardar as receitas fiscais (cujo montante não sofre nenhuma alteração neste caso), mas, ao que parece, de juros e sanções.

4. Por conseguinte, o Tribunal de Justiça tem, em princípio, novamente, a oportunidade de esclarecer a questão fundamental de saber se e quando pode uma sociedade autónoma constituir, simultaneamente, o estabelecimento estável do seu parceiro contratual, isto é, de outra sociedade autónoma, deste modo aumentando, de novo, um pouco, a segurança jurídica, tanto para as administrações tributárias como para os sujeitos passivos que sejam afetados pela questão.

[5] Acórdãos de 16 de outubro de 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298), de 7 de maio de 1998, Lease Plan (C-390/96, EU:C:1998:206), de 17 de julho de 1997, ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374), de 20 de fevereiro de 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77), de 2 de maio de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184), e de 4 de julho de 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299). A estes acrescem dois acórdãos proferidos a propósito da Oitava Diretiva IVA: Acórdãos de 25 de outubro de 2012, Daimler (C-318/11 e C-319/11, EU:C:2012:666), e de 28 de junho de 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397).

[6] Acórdão de 20 de fevereiro de 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, n.os 26 e segs.).

[7] Acórdão de 7 de maio de 2020, Dong Yang Electronics (C-547/18, EU:C:2020:350, n.º 30).

[8] Já anteriormente: Acórdão de 7 de abril de 2022, Berlin Chemie A. Menarini (C-333/20, EU:C:2022:291).

II. Quadro jurídico

A. Direito da União

5. O quadro jurídico do direito da União é definido pela Diretiva 2006/112/CE, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Diretiva 2006/112») [9]. O artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112 contém um dos dois principais tipos de operações tributáveis, dispondo o seguinte:

«1. Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

c) As prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;»

6. O artigo 44.º da Diretiva 2006/112 regula o lugar da prestação de serviços efetuada, dispondo o seguinte:

«O lugar das prestações de serviços efetuadas a um sujeito passivo agindo nessa qualidade é o lugar onde esse sujeito passivo tem a sede da sua atividade económica. Todavia, se esses serviços forem prestados a um estabelecimento estável do sujeito passivo situado num lugar diferente daquele onde este tem a sede da sua atividade económica, o lugar das prestações desses serviços é o lugar onde está situado o estabelecimento estável. Na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar das prestações dos serviços é o lugar onde o sujeito passivo destinatário tem domicílio ou residência habitual.»

7. O artigo 11.º, n.º 1, do Regulamento de Execução n.º 282/2011 (a seguir «Regulamento de Execução n.º 282/2011») [10] especifica o conceito de estabelecimento estável:

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

8. O artigo 192.º-A da Diretiva 2006/112 dispõe:

«Para efeitos da aplicação da presente secção, o sujeito passivo que disponha de um estabelecimento estável no território de um Estado-Membro em que o imposto é devido é considerado sujeito passivo não estabelecido nesse Estado-Membro quando estejam reunidas as seguintes condições:

a) A entrega de bens ou a prestação de serviços tributável é efetuada no território desse Estado-Membro;

[9] Diretiva do Conselho de 28 de novembro de 2006 (JO 2006, L 347, p. 1), na versão aplicável aos anos controvertidos (2016 a 2018).

[10] Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2011, L 77, p. 1).

b) Essa entrega de bens ou prestação de serviços é efetuada sem a intervenção de um estabelecimento de que o fornecedor ou prestador disponha no território desse Estado-Membro.»

9. Nesta medida, o artigo 53.º, n.º 2, do Regulamento de Execução n.º 282/2011 concretiza:

«Quando um sujeito passivo dispuser de um estabelecimento estável no território do Estado-Membro em que o IVA é devido, considera-se que esse estabelecimento não intervém na entrega de bens ou prestação de serviços na aceção da alínea b) do artigo 192.º-A da Diretiva [2006/112], a menos que os recursos técnicos e humanos desse estabelecimento estável sejam utilizados por esse sujeito passivo para operações inerentes à realização da entrega tributável desses bens ou da prestação tributável desses serviços, efetuada nesse Estado-Membro, antes ou durante a realização dessa entrega ou prestação de serviços.

Sempre que os recursos do estabelecimento estável sejam utilizados exclusivamente para tarefas de apoio administrativo, tais como contabilidade, faturação e cobrança de créditos, não são considerados como sendo utilizados para efetuar entregas de bens ou prestações de serviços.

Todavia, se for emitida uma fatura com o número de identificação IVA atribuído pelo Estado-Membro do estabelecimento estável, esse estabelecimento é considerado como interveniente na entrega de bens ou prestação de serviços efetuada naquele Estado-Membro, salvo prova em contrário.»

B. Direito romeno

10. A Roménia transpôs a Diretiva 2006/112 para os anos controvertidos através da Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Lei n.º 227/2015, que aprova o Código Tributário; a seguir «Código Tributário»).

11. O artigo 266.º, n.º 2, alínea b), do Código Tributário dispõe:

«Na aceção do presente título:

b) um sujeito passivo que tenha a sede da sua atividade económica fora da Roménia considera-se estabelecido na Roménia se aí tiver um estabelecimento estável ou se aí dispuser de recursos técnicos e humanos suficientes para efetuar regularmente entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis.»

12. O artigo 278.º, n.º 2, do Código Tributário dispõe:

«O lugar das prestações de serviços efetuadas a um sujeito passivo que atue nessa qualidade é o lugar em que esse destinatário dos serviços tiver a sede da sua atividade económica. Se esses serviços forem prestados a um estabelecimento estável do sujeito passivo situado num lugar diferente daquele em que este tiver a sede da sua atividade económica, o lugar das prestações dos serviços é o lugar em que estiver situado esse estabelecimento estável do destinatário dos serviços. Na falta de tal sede ou de tal estabelecimento estável, o lugar das prestações dos serviços é o lugar em que o sujeito passivo destinatário desses serviços tiver domicílio ou residência habitual.»

III. Matéria de facto e reenvio prejudicial

13. A sociedade Adient Ltd & Co. KG (a seguir «Adient DE»), estabelecida na Alemanha, é a sociedade demandante no processo principal na Roménia. A mesma pertence ao grupo de empresas Adient. A sede principal do grupo é na Europa. O grupo é um fornecedor mundial de fabricantes da indústria automóvel, dispondo de uma rede global de instalações de produção e montagem, fornecendo aos fabricantes de equipamento de origem sistemas completos de assentos, módulos e componentes.

14. Em 1 de junho de 2016, a Adient DE contratou com a SC Adient Automotive România SRL (a seguir «Adient RO») — outra sociedade do grupo de empresas Adient — a prestação de um serviço integrado que consistia tanto em serviços de transformação e montagem dos componentes de estofamento, como em serviços auxiliares e administrativos. Os serviços de transformação consistiam em cortar e coser as matérias-primas para produzir capas para os assentos dos veículos. Os serviços auxiliares consistiam no armazenamento das matérias-primas e dos produtos acabados, bem como na receção, inspeção e gestão das matérias-primas. Nesta medida, a Adient RO dispõe de dois estabelecimentos situados em Pitești e Ploiesti (Roménia), nos quais os correspondentes produtos são fabricados para Adient DE.

15. Todas as despesas suportadas pela Adient RO para realizar as atividades acima mencionadas estão incluídas na remuneração faturada à Adient DE. Esta última adquire a matéria-prima e envia-a para a Adient RO para transformação. A Adient DE é proprietária das matérias-primas, dos produtos semiacabados e dos produtos acabados durante a totalidade do processo de transformação.

16. Tendo em conta as operações efetuadas no território romeno, a Adient DE é uma pessoa não residente na Roménia, com sede social na Alemanha. Desde 16 de março de 2016 que está diretamente registada para efeitos de IVA na Roménia, tendo-lhe sido atribuído um número de identificação IVA. A Adient DE utiliza o número de identificação IVA romeno tanto para as aquisições nacionais e intracomunitárias que efetua, como para a entrega aos seus clientes dos produtos obtidos na Adient RO. Para efeitos de receção dos serviços prestados pela Adient RO ao abrigo do contrato (serviços de transformação, montagem, armazenamento e serviços administrativos), a Adient DE utilizou o seu número de identificação IVA alemão.

17. No que respeita às prestações de serviços efetuadas pela prestadora (Adient RO), esta considerou que o lugar da prestação era o lugar onde está estabelecido o beneficiário (Adient DE), isto é, a Alemanha. Por conseguinte, não calculou nem entregou o IVA romeno. Pode partir-se do princípio de que as operações foram devidamente tributadas na Alemanha.

18. Após a inspeção tributária efetuada à Adient RO, que teve por objeto o IVA relativo ao período compreendido entre 18 de fevereiro de 2016 e 31 de julho de 2018, a Administração Tributária constatou que a Adient RO estava obrigada a cobrar o IVA à Adient DE, uma vez que o lugar das prestações de serviços era na Roménia. Constatou, igualmente, que a Adient DE dispunha dos estabelecimentos da Adient RO em Pitești e de Ploiești e, por conseguinte, de recursos técnicos e humanos na Roménia, pelo que cumpria os requisitos de um estabelecimento estável para efeitos de IVA na Roménia. Assim, os serviços em questão, prestados pela Adient RO à Adient DE, estão sujeitos ao IVA na Roménia, estando a Adient RO obrigada à cobrança do IVA romeno. Em 29 de março de 2019, a Administração Tributária emitiu em nome da Adient RO uma nota de liquidação tributária, através da qual impôs obrigações adicionais de pagamento. A referida nota foi impugnada, estando pendente noutro processo judicial.

19. A Administração Tributária considerou ainda que a Adient DE tinha feito uma utilização abusiva do número de identificação IVA emitido pelas autoridades alemãs. Deste modo, por Decisão de 4 de junho de 2020, a Adient DE foi oficiosamente registada para efeitos fiscais através de um estabelecimento estável na Roménia num endereço quase idêntico ao do estabelecimento da Adient RO em Pitești. A Adient DE apresentou reclamação contra a referida decisão. Por Decisão de 28 de agosto de 2020, a Administração Tributária indeferiu a referida reclamação por falta de fundamento. Nesta sequência, a Adient DE intentou uma ação perante o órgão jurisdicional de reenvio.

20. A Adient DE considera que as condições para um estabelecimento estável na Roménia não estão preenchidas. A Adient RO recebe as reclamações dos clientes, analisa-as, responde-lhes e assegura ações de correção, gere e completa os relatórios dos clientes na base de dados, garante a obtenção de dados e informações por parte dos fornecedores, elabora os planos de controlo dos produtos recebidos, etc. Com estas atividades, a Adient RO cumpre as suas obrigações como responsável pela transformação. A utilização conjunta do sistema contabilístico da Adient DE ocorre apenas em virtude de as duas sociedades fazerem parte de um grupo de sociedades. A Adient DE não dispõe de recursos humanos na Roménia, uma vez que os colaboradores são trabalhadores da Adient RO, sendo a sua contratação e salário negociados por esta última. Do mesmo modo, a Adient DE não decide que equipamentos devem ser utilizados para a atividade de transformação, nem os prazos de manutenção, substituição ou modernização desses equipamentos.

21. Pelo contrário, a entrega dos bens dos estabelecimentos da Adient RO na Roménia é efetuada pela Adient DE, ainda que a Adient RO formalize as ordens de transporte para a Adient DE. A formalização da ordem de transporte é apenas uma tarefa administrativa de transmissão das informações ao transportador, uma vez que, por razões objetivas, o responsável pela transformação dos bens deve ter a mercadoria pronta para ser carregada e, naturalmente, deve colaborar com o transportador para assegurar a entrega da mesma no prazo estipulado. No entanto, os trabalhadores da Adient RO não tomam decisões relativas à venda/aquisição efetiva de mercadorias efetuada pela Adient DE. Da mesma forma, aqueles não exercem atividades inerentes à entrega de produtos acabados e não têm a possibilidade de tomar decisões relativas às quantidades, preços ou partes envolvidas.

22. Em contrapartida, a Administração Tributária considera que a Adient DE dispõe de recursos humanos e técnicos para efetuar, regularmente, operações tributáveis no território romeno. Os trabalhadores do departamento de qualidade da Adient RO garantem, mediante as suas atribuições e responsabilidades e as atividades que exercem, a comunicação com os clientes e fornecedores, representando a Adient DE perante terceiros. Além disso, estão envolvidos tanto na organização e execução do inventário anual dos bens pertencentes à Adient DE, como na atribuição de um valor monetário ao resultado deste último, bem como nas auditorias pedidas pelos clientes da Adient DE. Por conseguinte, as pessoas singulares romenas que trabalham para a Adient RO representam, de facto, recursos humanos permanentes de que a Adient DE dispõe no território romeno. Por conseguinte, a Administração Tributária considera que a Adient DE dispõe de estabelecimentos estáveis na Roménia (sob a forma dos dois estabelecimentos da Adient RO em Pitești e Ploiești).

23. O Tribunalul Argeş (Tribunal Regional de Argeş, Roménia), competente para a ação intentada pela Adient DE, suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 267.º TFUE, por via do reenvio prejudicial, oito questões:

1. Devem o artigo 44.º da Diretiva [2006/112] e os artigos 10.º e 11.º do Regulamento de Execução n.º [282/2011] ser interpretados no sentido de que se opõem à prática da administração tributária nacional de qualificar uma pessoa coletiva residente independente de estabelecimento estável de uma entidade não residente, unicamente com fundamento no facto de as duas sociedades pertencerem ao mesmo grupo?

2. Devem o artigo 44.º da Diretiva [2006/112] e os artigos 10.º e 11.º do Regulamento de Execução n.º [282/2011] ser interpretados no sentido de que se opõem à prática da administração tributária nacional de considerar que existe, no território de um Estado-Membro, um estabelecimento estável de uma entidade não residente, exclusivamente com fundamento no facto de a pessoa coletiva residente prestar serviços à entidade não residente?

3. Devem o artigo 44.º da Diretiva [2006/112] e os artigos 10.º e 11.º do Regulamento de Execução n.º [282/2011] ser interpretados no sentido de que se opõem à legislação tributária nacional e à prática da administração tributária nacional de considerar que existe, no território de um Estado-Membro, um estabelecimento estável de uma entidade não residente, tendo em conta que o [estabelecimento] estável em questão apenas entrega bens e não presta serviços?

4. Quando uma pessoa não residente possua no território de um Estado-Membro, através de uma pessoa coletiva residente, recursos humanos e técnicos com os quais presta serviços de tratamento de bens a entregar pela entidade não residente, devem o artigo 192.º-A, alínea b), da Diretiva [2006/112, bem como] os artigos 11.º e 53.º, n.º 2, do Regulamento de Execução n.º [282/2011] ser interpretados no sentido de que os serviços de tratamento prestados através dos recursos técnicos e humanos da pessoa coletiva não residente são: (i) serviços prestados à pessoa coletiva não residente pela pessoa coletiva residente, através dos referidos recursos humanos e técnicos, ou, sendo caso disso (ii) serviços prestados pela própria pessoa coletiva não residente, através dos referidos recursos humanos e técnicos?

5. Em função da resposta à quarta questão prejudicial, de que modo deve ser determinado o lugar das prestações de serviços, à luz do artigo 44.º da Diretiva [2006/112] e dos artigos 10.º e 11.º do Regulamento de Execução n.º [282/2011]?

6. À luz do artigo 53.º, n.º 2, do Regulamento de Execução n.º [282/2011], as atividades relacionadas com os serviços de tratamento dos bens, como a receção, o inventário, a realização de encomendas a fornecedores, a disponibilização de áreas de armazenamento, a gestão de existências no sistema informático, o tratamento das encomendas de clientes, a menção do endereço nos documentos de transporte e faturas, o apoio relativo ao controlo de qualidade, etc., devem ser ignoradas para efeitos da determinação da existência de um estabelecimento estável, na medida em que se trata de atividades de apoio administrativo estritamente necessárias à atividade de tratamento dos bens?

7. Tendo em conta os princípios relativos ao lugar de tributação como o lugar onde ocorre o consumo final, para a determinação do lugar da prestação dos serviços de tratamento é relevante o facto de a maior parte dos bens deste resultantes serem vendidos pelo beneficiário dos serviços (terem destino) fora da Roménia, enquanto os vendidos na Roménia estão sujeitos a IVA, e, por conseguinte, de o resultado dos serviços não ser «consumido» na Roménia, ou, se for «consumido» na Roménia, estar sujeito a IVA?

8. No caso de os recursos técnicos e humanos do estabelecimento estável que recebe os serviços serem potencialmente os mesmos que os do prestador que presta efetivamente os serviços, continua a existir uma prestação de serviços na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva [2006/112]?

24. No processo perante o Tribunal de Justiça, foram apresentadas observações escritas pela Adient DE, pela Roménia e pela Comissão. Em conformidade com o artigo 76.º, n.º 2, do Regulamento de Processo, o Tribunal de Justiça decidiu não realizar audiência.

IV. Apreciação jurídica

A. Quanto às questões prejudiciais, à sua admissibilidade e metodologia de análise seguida

25. As oito questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio podem dividir-se em três grupos. Com a sua última questão, a qual será respondida em primeiro lugar, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se existe uma operação tributável quando os meios materiais e humanos de uma sociedade do grupo (Adient RO) que se considera constituir um estabelecimento estável da outra sociedade do grupo (Adient DE) efetuam e recebem a prestação (v., a este respeito, ponto B).

26. Com a primeira, segunda, terceira e sétima questões, o órgão jurisdicional questiona, em substância, a forma como, dentro de um grupo de sociedades, deve ser determinado um estabelecimento estável que deva ser considerado destinatário de uma prestação de serviços, de modo que o lugar da prestação de serviços seja determinado em função do lugar do estabelecimento estável e não do lugar da casa-mãe (a sede do destinatário) (v., a este respeito, ponto C).

27. Com a quarta, quinta e sexta questões, o órgão jurisdicional indaga sobre a aplicação do artigo 192.º-A, alínea b), da Diretiva 2006/112 para efeitos de apurar se a Adient DE deve ser considerada uma pessoa residente ou não residente na Roménia. Tal pressupõe que a Adient DE disponha aí de um estabelecimento estável, o que deve, eventualmente, ser determinado independentemente de uma estrutura de grupo de sociedades (v., a este respeito, ponto D).

28. A Roménia contesta a admissibilidade das questões prejudiciais. Em princípio, o juiz nacional, a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade pela decisão judicial a tomar, tem competência exclusiva para apreciar tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua decisão como a pertinência das questões que submete ao Tribunal de Justiça. Consequentemente, desde que as questões submetidas sejam relativas à interpretação do direito da União, o Tribunal de Justiça é, em princípio, obrigado a pronunciar-se. As referidas questões gozam de uma presunção de pertinência. Por conseguinte, o Tribunal de Justiça só pode recusar pronunciar-se sobre uma questão prejudicial submetida por um órgão jurisdicional nacional se for manifesto que a interpretação do direito da União solicitada não tem nenhuma relação com a

realidade ou com o objeto do litígio no processo principal, quando o problema for hipotético ou ainda quando o Tribunal de Justiça não dispuser dos elementos de facto e de direito necessários para dar uma resposta útil às questões que lhe são submetidas [11].

29. Aplicando esta presunção, todas as questões, incluindo, por conseguinte, a sétima questão, são admissíveis, ainda que — como sublinha a Roménia no seu articulado — o órgão jurisdicional de reenvio não explicite, detalhadamente, onde são realizadas as operações com as entregas da Adient DE. Tal não se reputa necessário, uma vez que existem apenas duas possibilidades no que respeita às entregas de um fornecedor em causa no caso em apreço. No caso de uma entrega a um empresário, pode estar em causa uma entrega intracomunitária transfronteiriça (isenta de impostos), cuja aquisição intracomunitária (tributável) resulta na tributação no lugar de estabelecimento do destinatário no estrangeiro (o mesmo se aplica a uma entrega a um país terceiro, desde que este país reconheça uma obrigação de importação). Ou pode existir uma entrega nacional «normal» que é tributada na Roménia. Por conseguinte, não pode negar-se à sétima questão a sua presumível pertinência.

B. Prestação de serviços tributável de um sujeito passivo (oitava questão)

30. Com a oitava questão, o órgão jurisdicional pretende saber, em substância, se existe uma operação tributável no caso de os meios materiais e humanos de uma sociedade do grupo (Adient RO), que se considera constituírem um estabelecimento estável da outra sociedade do grupo (Adient DE), não só efetuarem como receberem a prestação.

31. A referida questão tem como pano de fundo o facto de o IVA ser um imposto geral sobre o consumo que tributa as despesas efetuadas pelo destinatário de um bem de consumo [12] que este suporta e que paga enquanto contraprestação ao sujeito passivo. Daqui resulta que uma operação tributável na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e c), da Diretiva 2006/112 pressupõe sempre duas pessoas, das quais pelo menos uma, a saber, o prestador, deve ser um sujeito passivo.

32. A necessidade fundamental da existência de duas pessoas — sublinhada, aliás, expressamente, pela Adient DE no seu articulado — manifesta-se, igualmente, por uma leitura *a contrario* dos artigos 16.º e 26.º da Diretiva 2006/112. Estas constituem uma entrega ou uma prestação de serviços quando o próprio sujeito passivo obtiver ou utilizar um bem, o que significa que o «prestador» e o «destinatário» são a mesma pessoa.

33. O mesmo é confirmado pelo artigo 11.º da Diretiva 2006/112. Este permite que os Estados-Membros, sob determinadas condições, tratem duas (ou mais) pessoas juntas *como um* único sujeito passivo, a fim de evitar a existência de uma operação entre essas pessoas nas suas relações internas. Tal garante uma certa «neutralidade organizacional». Não deverá existir diferença, ao abrigo da legislação do IVA, entre as situações de uma empresa (por exemplo, um hospital) efetuar ela própria todas as prestações (por exemplo, incluindo a limpeza do hospital) ou constituir uma sociedade e efetuar as mesmas prestações (ou seja, a limpeza do hospital)

[11] Acórdãos de 6 de outubro de 2021, Sumal (C-882/19, EU:C:2021:800, n.ºs 27 e 28), e de 9 de julho de 2020, Santen (C-673/18, EU:C:2020:531, n.º 27 e jurisprudência referida).

[12] V. Acórdãos de 3 de maio de 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, n.º 23 — «imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços»), de 11 de outubro de 2007, KÖGÁZ e. o. (C-283/06 e C-312/06, EU:C:2007:598, n.º 37 — «fixação do seu montante proporcionalmente ao preço recebido pelo sujeito passivo em contrapartida dos bens e dos serviços que forneça»), e de 18 de dezembro de 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, n.ºs 20 e 23 — «Apenas a natureza do compromisso assumido deve ser tida em consideração: para se inserir no sistema comum do IVA, esse compromisso deve acarretar um consumo»).

através dessa sociedade controlada [13]. Também neste caso, resulta *a contrario* que, fora do âmbito do artigo 11.º da Diretiva 2006/112, são necessárias duas pessoas para se poder considerar a existência de uma operação tributável.

34. A oitava questão reflete, eventualmente, o facto de alguns Estados-Membros [14] procurarem transferir para o território nacional o lugar das prestações de serviços efetuadas por uma filial ou uma sociedade do grupo a uma sociedade-mãe ou a outra sociedade do grupo estabelecidas no estrangeiro, uma vez que a filial ou a outra sociedade do grupo prestadora é, simultaneamente, o estabelecimento estável do destinatário da prestação estrangeiro. No entanto, esta qualificação e a consideração da existência de uma operação tributável e, posteriormente, sujeita a imposto excluem-se mutuamente.

35. Se as prestações de serviço em causa da Adient RO forem, efetivamente, efetuadas por intermédio de um estabelecimento na Roménia e esse estabelecimento for, simultaneamente, um estabelecimento estável da Adient DE, o prestador (isto é, aquele que efetua a prestação de serviços) é, igualmente, a Adient DE. Nesse caso, um estabelecimento estável (da Adient DE) «efetuaria» uma prestação de serviço a um estabelecimento estável (da Adient DE). Ora, os estabelecimentos estáveis constituem apenas partes de um mesmo sujeito passivo, como o Tribunal de Justiça já precisou [15]. Por conseguinte, neste caso, o «prestador» e o «destinatário» são idênticos, pelo que, desde logo, não existe uma operação tributável. Trata-se de uma operação interna não tributável de uma empresa, sem que seja necessário que o Estado-Membro tenha feito uso da faculdade prevista no artigo 11.º da Diretiva 2006/112.

36. Tal operação interna não é tributável, uma vez que não há lugar ao fornecimento de um bem de consumo a outra pessoa. Por conseguinte, as questões relativas ao lugar da prestação, à obrigação fiscal e à dívida fiscal já não se colocam. Tal parece ser o que considera igualmente o Tribunal de Justiça quando, recentemente, precisou, por duas vezes, que os mesmos recursos não podem ser utilizados, ao mesmo tempo, para prestar e para receber os mesmos serviços [16].

37. A título de conclusão intercalar, é possível admitir que, mesmo considerando a existência de um estabelecimento estável da Adient DE, não é devido, no caso em apreço, IVA romeno pelas prestações de serviço efetuadas por esse estabelecimento estável, uma vez que não existe uma operação tributável. O prestador e o destinatário são uma única e mesma pessoa. No entanto, quanto a uma eventual obrigação de registo da Adient DE na Roménia, são ainda pertinentes as seguintes questões.

[13] A par da simplificação administrativa que lhe está associada (sem operações internas que devam ser objeto de comunicação), tal apenas assume importância material para as empresas que não têm o direito à dedução do imposto pago a montante (como por exemplo, os hospitais). Se efetuarem todas as prestações, quer individualmente quer por intermédio de uma empresa controlada, as referidas empresas deixam de estar oneradas com o IVA suplementar em virtude da designada operação interna. Em ambos os casos — se os Estados-Membros tiverem feito uso do artigo 11.º —, não recairá, por exemplo, sobre o hospital nenhuma carga fiscal adicional de IVA, de modo que as prestações isentas de imposto efetuadas aos pacientes não são oneradas — nem mesmo indiretamente — com esse IVA.

[14] Neste sentido, Bélgica — v. Acórdão de 29 de junho de 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530); ou Roménia — v. Acórdão de 7 de abril de 2022, Berlin Chemie A. Menarini (C-333/20, EU:C:2022:291).

[15] Neste sentido, claramente: Acórdão de 23 de março de 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, n.º 41 — referindo que um estabelecimento estável, que não é uma entidade jurídica distinta da sociedade em que se integra, situado noutro Estado-Membro e ao qual a sociedade fornece prestações de serviços, não deve ser considerado sujeito passivo).

[16] Acórdãos de 29 de junho de 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530, n.º 41), e de 7 de abril de 2022, Berlin Chemie A. Menarini (C-333/20, EU:C:2022:291, n.º 54).

C. Sociedade do grupo como estabelecimento estável de outra sociedade do grupo?

38. Com a primeira, segunda, terceira e sétima questões, o órgão jurisdicional questiona, em substância, a forma como, dentro de um grupo de sociedades, deve ser determinado um estabelecimento estável que deva ser considerado destinatário de uma prestação de serviços, de modo que o lugar da prestação de serviços seja determinado em função do lugar do estabelecimento estável e não do lugar da casa-mãe (a sede do destinatário).

1. Irrelevância dos vínculos societários

39. A primeira pergunta diz respeito à questão de saber se para considerar a existência de um estabelecimento estável se mostra suficiente atender aos vínculos societários (no caso em apreço, a pertença ao mesmo grupo de empresas). A resposta é claramente negativa.

40. Resulta da própria redação da Diretiva 2006/112 que uma sociedade dependente, mas juridicamente autónoma, não pode ser considerada, ao mesmo tempo, um estabelecimento estável de outra sociedade do grupo. Na verdade, o artigo 44.º da Diretiva 2006/112 faz referência a *um* sujeito passivo que tem a sede da sua atividade económica num lugar, e um estabelecimento estável noutro lugar. Ora, duas sociedades do grupo — como no caso em apreço — não constituem um sujeito passivo, mas *dois* sujeitos passivos.

41. Apenas o artigo 11.º da Diretiva 2006/112, já referido *supra* (n.º 33), permite aos Estados-Membros, em determinadas circunstâncias, considerar vários sujeitos passivos estreitamente vinculados entre si como «um único sujeito passivo» (o designado agrupamento IVA). Todavia, essa possibilidade restringe-se ao território do respetivo Estado-Membro («as pessoas estabelecidas no território desse Estado-Membro»). Uma vez que a Adient DE tem, incontestavelmente, a sua sede na Alemanha, está, desde logo, excluído um agrupamento IVA com uma sociedade do grupo na Roménia. Subsistem dois sujeitos passivos, ainda que — conforme formulado no artigo 11.º da Diretiva 2006/112 — estes estejam «estreitamente vinculados entre si».

42. Os demais critérios materiais do artigo 44.º da Diretiva 2006/112, especificados no artigo 11.º, n.º 1, do Regulamento de Execução n.º 282/2011, não permitem, igualmente, concluir que o vínculo societário com outro sujeito passivo facilitaria a existência de um estabelecimento estável. Pelo contrário, o artigo 11.º, n.º 1, do Regulamento de Execução n.º 282/2011 menciona critérios como a permanência suficiente do estabelecimento e uma estrutura que lhe permitam receber e utilizar os serviços. Nenhum destes critérios é de natureza societária. Do artigo 11.º, n.º 1, do Regulamento de Execução n.º 282/2011 não resultam elementos de que a infraestrutura de *outro* sujeito passivo (neste caso, os seus estabelecimentos estáveis) possa, igualmente, constituir um estabelecimento estável de um sujeito passivo *diferente daquele*.

43. Por conseguinte, a mera circunstância de uma sociedade de outro Estado-Membro e uma sociedade estabelecida no território nacional pertencerem ao mesmo grupo de empresas não permite concluir pela existência de um estabelecimento estável no território nacional, na aceção do artigo 44.º, segundo período, da Diretiva 2006/112. O estabelecimento estável requer outros critérios.

44. A Decisão do Tribunal de Justiça no processo DFDS em nada altera este ponto. É certo que a referida decisão pode ser interpretada no sentido de uma filial, enquanto simples auxiliar da sociedade-mãe, poder, enquanto tal, constituir um estabelecimento estável desta última [17]. Todavia, esta decisão diz respeito ao domínio específico dos organizadores de circuitos turísticos, que, em todo o caso, estão abrangidos por um regime especial de IVA (doravante artigos 306.º e segs. da Diretiva 2006/112). Por essa razão, a referida decisão não pode, desde logo, aplicar-se, sem mais, a outras situações. Além disso, a Decisão DFDS caracteriza-se pela questão de saber quem, do ponto de vista económico, *prestou* (e não quem recebeu) os serviços de viagem. Finalmente, o Tribunal de Justiça tinha-se já distanciado da Decisão DFDS, esclarecendo que uma filial detida a 100 % constituía, igualmente, uma pessoa coletiva tributada de forma autónoma [18].

45. Todavia, de forma pouco feliz, no processo Dong Yang [19] — explicitamente invocado pela Roménia — o Tribunal de Justiça considerou que «não se pode excluir que uma filial detida por uma sociedade-mãe […] para o exercício dessa atividade possa constituir um estabelecimento estável dessa sociedade-mãe num Estado-Membro da União, na aceção do artigo 44.º […]». Contudo, a referida afirmação é, no mínimo, ambígua, prejudicando a necessária segurança jurídica na determinação do lugar da prestação. Além disso, não é, em todo o caso, transponível para as simples sociedades de grupo.

46. Foi, precisamente, por esta razão que o Tribunal de Justiça declarou, explicitamente, nas duas últimas decisões pertinentes, que a qualificação de «estabelecimento estável», que deve ser apreciada atendendo à realidade económica e comercial, não pode depender, unicamente, do estatuto jurídico da entidade em causa, e que o facto de uma sociedade possuir uma filial num Estado-Membro não significa em si que tem também aí o seu estabelecimento estável [20]. Esta última afirmação encontra-se, igualmente, num caso que apenas diz respeito a uma sociedade de um grupo [21], de modo que a afirmação pode, provavelmente, ser também alargada às sociedades de grupo.

47. Além disso, no processo Welmory [22], o Tribunal de Justiça declarou que a sede da atividade económica enquanto ponto de conexão prioritário parece constituir um critério objetivo, simples e prático que oferece grande segurança jurídica, sendo mais fácil de verificar do que a existência, por exemplo, de um estabelecimento estável. Nas minhas Conclusões no processo Welmory [23], fiz referência, desde logo, à importância primordial da segurança jurídica para o prestador no âmbito da determinação das suas obrigações fiscais. Daí deduzi que uma pessoa coletiva juridicamente autónoma não pode constituir, ao mesmo tempo, o estabelecimento estável de outra pessoa coletiva.

48. Conjugando-se o aspeto da segurança jurídica com a jurisprudência recente do Tribunal de Justiça (n.º 46), temos que o vínculo societário com outra pessoa independente não pode constituir um estabelecimento estável. Por conseguinte, uma sociedade independente não pode ser, simultaneamente, considerada um estabelecimento estável de outra sociedade independente, ainda que pertença ao mesmo grupo (resposta à primeira questão).

17 Acórdão de 20 de fevereiro de 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, n.º 26).

18 Acórdão de 25 de outubro de 2012, Daimler (C-318/11 e C-319/11, EU:C:2012:666, n.º 48).

19 Acórdão de 7 de maio de 2020, Dong Yang Electronics (C-547/18, EU:C:2020:350, n.º 30).

20 Acórdãos de 29 de junho de 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530, n.º 36), e de 7 de abril de 2022, Berlin Chemie A. Menarini (C-333/20, EU:C:2022:291, n.º 40).

21 Acórdão de 29 de junho de 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530).

22 Acórdão de 16 de outubro de 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, n.º 55).

23 V. minhas Conclusões no processo Welmory (C-605/12, EU:C:2014:340, n.ºs 29, 30 e 36).

2. Existem outros critérios para averiguar se uma sociedade do grupo pode constituir um estabelecimento estável?

49. Todavia, tal não exclui que uma sociedade B coloque recursos materiais e humanos à disposição de outra sociedade A para constituir um estabelecimento estável da sociedade A. Nesse caso, os referidos recursos formam o estabelecimento estável da sociedade A, não mais podendo, por conseguinte, ser imputados à sociedade B. A este respeito, o que releva é saber se tais recursos colocados à disposição são de qualidade e em quantidade suficiente e não se as sociedades A e B pertencem a um grupo de sociedades.

50. No entanto, um contrato de prestação de serviços entre duas sociedades do grupo não constitui um contrato de disponibilização de recursos. Com efeito, o prestador cumpre as obrigações decorrentes do referido contrato em seu próprio nome e interesse económico enquanto parceiro contratual independente e não como parte dependente da outra parte no contrato. A este respeito, o Tribunal de Justiça já esclareceu que deve considerar-se que uma pessoa coletiva, mesmo que tenha um único cliente, deve utilizar os recursos técnicos e humanos de que dispõe para as suas próprias necessidades [24].

51. Por conseguinte, um contrato de prestação de serviços não pode, em princípio, conduzir a que o prestador efetue uma operação tributável a um estabelecimento estável do destinatário (resposta à segunda questão).

3. Irrelevância da questão de saber se o destinatário presta serviços ou «apenas» efetua entregas e onde é que os bens são consumidos no final

52. A terceira questão indica que, para efeitos de determinação da existência de um estabelecimento estável, pode ser determinante saber se o destinatário pertencente ao grupo (Adient DE) efetua, posteriormente, prestações de serviços ou «apenas» entrega bens. Ora, não se vislumbra nenhuma razão para tal distinção. A questão de saber se o lugar das prestações de serviços da Adient RO se situa na Roménia ou na Alemanha é totalmente independente da natureza das operações a jusante (entrega ou prestação de serviços) da Adient DE (resposta à terceira questão).

53. A sétima questão visa a importância do lugar de consumo concreto dos produtos fabricados na Roménia para efeitos de considerar a existência de um estabelecimento estável. Ora, em sede de legislação em matéria de IVA, é irrelevante saber onde, em última instância, a mercadoria é «consumida». Com efeito, o IVA não tributa o consumo efetivo, mas o custo (financeiro) de um bem de consumo. Em última instância, numa cadeia de operações com várias empresas com integral direito a deduzir o imposto pago a montante (como no caso em apreço), apenas o lugar da prestação da última operação — que o legislador determina segundo critérios diferentes — é que decide sobre a atribuição, a um Estado-Membro, das receitas obtidas do IVA.

54. Por outras palavras: o facto de, no âmbito de uma cadeia de prestações, o resultado dos serviços de transformação individuais (como por exemplo, invenção na Alemanha, produção na Roménia, acabamento em França, venda no Luxemburgo) ser, igualmente, «consumido» no respetivo Estado-Membro é irrelevante para a determinação do lugar da tributação (resposta à sétima pergunta).

[24] Acórdãos de 29 de junho de 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530, n.º 37), e de 7 de abril de 2022, Berlin Chemie A. Menarini (C-333/20, EU:C:2022:291, n.º 48).

4. Exceção devido à proibição de práticas abusivas?

55. Apenas assim não o será se as relações contratuais estabelecidas (no caso em apreço, entre a Adient DE e a Adient RO) constituírem uma prática abusiva [25].

56. No entanto, no caso em apreço, não existe, de forma manifesta, uma prática abusiva da Adient DE ao abrigo de um contrato de trabalho por encomenda com vários elementos adicionais. O contrato de prestação de serviços integrados não foi celebrado apenas em papel, tendo sido, aparentemente, executado em conformidade. Mesmo tendo em conta a realidade económica (designada abordagem económica), que constitui um critério fundamental para a aplicação do sistema comum do IVA [26], não pode, no caso em apreço, admitir-se o contrário. Ainda que a Adient RO tivesse tido intervenção na venda dos produtos a outras empresas, a Adient DE continuou a ser o parceiro contratual destas empresas. Continuou a ser proprietária das matérias-primas e dos produtos fabricados a partir destas, entregando-os aos seus clientes. A partilha do sistema contabilístico interno do grupo não altera, igualmente, esta apreciação.

57. Da mesma forma, não vislumbro — contrariamente ao que sucede na situação que esteve na base da Decisão DFDS [27] — um modelo de economia fiscal no referido acordo contratual. Ainda que o lugar da prestação se situasse na Roménia e a Adient RO tivesse efetuado uma operação tributável em benefício da Adient DE na Roménia, o IVA romeno (como o imposto sobre o volume de negócios alemão) deveria ter sido neutralizado por via da dedução do imposto pago a montante (ou por via do reembolso do imposto pago a montante). Por conseguinte, no caso em apreço, não se vislumbra, igualmente, uma montagem fiscal artificial.

58. Nesta medida, a alegação relativa a uma utilização abusiva do número de identificação IVA pela Administração Tributária romena cai, igualmente, por terra. A utilização do número de identificação IVA alemão serve, unicamente, para prova da sede na Alemanha [28]. Dado que a sede é na Alemanha e que o número de IVA romeno anteriormente atribuído não constitui nem prova a existência de um estabelecimento estável, não está em causa uma utilização abusiva do número de identificação IVA alemão.

5. Conclusão intercalar

59. Uma sociedade independente não pode, em princípio, constituir, ao mesmo tempo, um estabelecimento estável de outra sociedade independente. Do mesmo modo, um contrato integrado de prestação de serviços não pode, *per se*, conduzir a que o prestador efetue uma operação tributável a um estabelecimento estável daí resultante do destinatário. Neste contexto, o lugar da prestação desses serviços é tão independente da natureza das operações a jusante (entrega ou prestação de serviços) efetuadas pelo destinatário como o é do lugar de «consumo» de cada prestação de serviços de transformação.

[25] Neste sentido, Acórdão de 22 de novembro de 2017, Cussens e. o. (C-251/16, EU:C:2017:881, n.º 31), com referência ao Acórdão de 15 de outubro de 2009, Audiolux e o. (C-101/08, EU:C:2009:626, n.º 50).

[26] Neste sentido, expressamente, Acórdãos de 20 de janeiro de 2022, Apcoa Parking Danmark (C-90/20, EU:C:2022:37, n.º 38), de 22 de fevereiro de 2018, T — 2 (C-396/16, EU:C:2018:109, n.º 43), e de 28 de junho de 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397, n.º 43).

[27] Acórdão de 20 de fevereiro de 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77).

[28] V., a este respeito, artigo 20.º, n.º 3, da Diretiva 2006/112, relativo ao lugar de estabelecimento do destinatário: «A informação pode incluir o número de identificação IVA atribuído pelo Estado-Membro onde o destinatário está estabelecido.»

D. Quanto ao estabelecimento de um sujeito passivo

60. Com a quarta, quinta e sexta questões, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, em substância, quando deve considerar-se que um sujeito passivo que dispõe de um estabelecimento estável no território nacional não está estabelecido nesse Estado-Membro. Com efeito, tal é excluído no artigo 192.º-A da Diretiva 2006/112, no caso de, não obstante o sujeito passivo efetuar operações nesse Estado-Membro (ou seja, o lugar da prestação se situar na Roménia), o seu estabelecimento estável na Roménia não tenha tido intervenção na entrega. O contexto desta regra reside, principalmente, na autoliquidação do destinatário, a qual se aplica às prestações de serviços efetuadas por sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro (v., por exemplo, o artigo 196.º da Diretiva 2006/112). O artigo 192.º-A da Diretiva 2006/112 precisa que a simples existência de um estabelecimento estável não é suficiente para se falar de um sujeito passivo estabelecido no território nacional. Pelo contrário, é necessário que este estabelecimento estável tenha, igualmente, intervenção nas operações realizadas no território nacional.

61. No entanto, estas questões pressupõem que a Adient DE disponha, de facto, de um estabelecimento estável na Roménia. Conforme indicado *supra* (n.os 39 e segs.), tal não pode ser deduzido seja da existência de um contrato de prestação de serviços para transformação de bens, seja do facto de a Adient RO ser uma sociedade do mesmo grupo. Todavia, o Tribunal de Justiça pode dar outras indicações sobre as condições que permitem considerar a existência de um estabelecimento estável da Adient DE na Roménia. Para este efeito são determinantes os critérios gerais de determinação do lugar da prestação, independentemente dos vínculos societários (ou seja, independentemente da pertença a um grupo).

62. Segundo a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o elemento de conexão [29] mais adequado e, portanto, prioritário para a determinação do lugar da prestação de serviços é, do ponto de vista do direito fiscal, o lugar da sede da atividade económica do sujeito passivo. A tomada em consideração de outro estabelecimento apenas releva no caso de a conexão com a sede não conduzir a uma solução razoável do ponto de vista fiscal ou resultar num conflito com outro Estado-Membro [30].

63. Segundo expressamente declarado pelo Tribunal de Justiça, a sede da atividade económica enquanto elemento de conexão prioritário parece constituir um critério objetivo, simples e prático que oferece grande segurança jurídica, sendo mais fácil de verificar do que a existência, por exemplo, de um estabelecimento estável. Além disso, a presunção de que as prestações de serviços são efetuadas no local em que o sujeito passivo destinatário estabeleceu a sede da sua atividade económica permite evitar que tanto as autoridades competentes dos Estados-Membros como os prestadores de serviços efetuem investigações complicadas com vista à determinação do elemento de conexão fiscal [31].

[29] Ainda quanto ao regime jurídico anterior: Acórdãos de 20 de fevereiro de 1997, DFDS (C-260/95, EU:C:1997:77, n.º 19), de 2 de maio de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184, n.º 16), e de 4 de julho de 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299, n.º 17).

[30] Acórdãos de 16 de outubro de 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, n.º 53), de 2 de maio de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, EU:C:1996:184, n.º 16), e de 4 de julho de 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299, n.º 17).

[31] Acórdão de 16 de outubro de 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, n.º 55).

64. Além disso, segundo o Tribunal de Justiça, a sede da atividade económica é referida na primeira frase do artigo 44.º da Diretiva 2006/112, enquanto o estabelecimento estável só é referido na frase seguinte. Esta frase, introduzida pela expressão «todavia» não pode ser entendida senão no sentido de que estabelece uma derrogação à regra geral prevista na frase anterior [32].

65. Como é sabido, as derrogações do direito da União devem ser interpretadas restritivamente [33]. No entanto, os conceitos não devem, ao mesmo tempo, ser interpretados de forma tão restritiva que privem a derrogação do seu efeito [34]. Numa análise mais aprofundada, o Tribunal de Justiça apela, em última análise, a uma interpretação teleológica das derrogações.

66. A este respeito, segundo a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, um estabelecimento estável deve caracterizar-se por um grau suficiente de permanência e uma estrutura adequada, em termos de recursos humanos e técnicos, que lhe permitam receber os serviços que lhe são prestados para as necessidades específicas desse estabelecimento e aí os utilizar para operações autónomas [35]. O artigo 11.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011 — que, enquanto regulamento de execução, apenas pode especificar, mas não alterar, a Diretiva 2006/112 [36] — reitera, corretamente (ou seja, de forma declarativa), esta interpretação.

67. A questão de saber se um estabelecimento estável deve sempre dispor, simultaneamente, de recursos humanos *e* técnicos [37] é secundária. Com efeito, na determinação de um estabelecimento estável em sede de legislação em matéria de IVA, trata-se, unicamente, de atender a um elemento de conexão do lugar da prestação que seja determinável de forma tão segura como a sede do sujeito passivo (ou seja, a casa-mãe) quando e uma vez que, excecionalmente [38], a conexão com a sede não conduz a uma solução racional do ponto de vista fiscal [39].

68. Ora, tal apenas sucede, se, no caso concreto, o estabelecimento estável se substituir à casa-mãe e assumir a função desta (noutro Estado-Membro) de forma comparável [40]. Nesse caso, a mera conexão à sede (isto é, à casa-mãe) não conduz já a uma solução racional do ponto de vista fiscal. Assim, quando o estabelecimento estável substitui a casa-mãe, é condição que aquele efetue prestações comparáveis às efetuadas pela casa-mãe. Se, por exemplo, a casa-mãe já não necessitar de pessoal para efetuar prestações comparáveis (por exemplo, porque todas as prestações são

[32] Acórdão de 16 de outubro de 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, n.º 56). Neste sentido, igualmente, Acórdãos de 29 de junho de 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530, n.º 29), e de 7 de abril de 2022, Berlin Chemie A. Menarini (C-333/20, EU:C:2022:291, n.º 29).

[33] V., apenas, Acórdãos de 5 de setembro de 2019, Regards Photographiques (C-145/18, EU:C:2019:668, n.º 43), de 9 de novembro de 2017, AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, n.º 24), e de 6 de maio de 2010, Comissão/França (C-94/09, EU:C:2010:253, n.º 29).

[34] Acórdão de 5 de setembro de 2019, Regards Photographiques (C-145/18, EU:C:2019:668, n.º 32). Em sentido idêntico: Acórdão de 29 de novembro de 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968, n.ºs 22 e 23, quanto a regimes especiais), e de 21 de março de 2013, PFC Clinic (C-91/12, EU:C:2013:198, n.º 23, quanto a isenções).

[35] V., neste sentido: Acórdãos de 16 de outubro de 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, n.º 58), e de 28 de junho de 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397, n.º 54 e jurisprudência referida).

[36] Acórdão de 28 de fevereiro de 2023, Fenix International (C-695/20, EU:C:2023:127, n.º 51 *in fine* — o artigo da Diretiva «não é complementado nem alterado de modo algum»).

[37] Neste sentido, Acórdãos de 29 de junho de 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530, n.º 35), e de 7 de abril de 2022, Berlin Chemie A. Menarini (C-333/20, EU:C:2022:291, n.º 41).

[38] Expressamente: Acórdão de 16 de outubro de 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, n.º 56).

[39] Acórdãos de 16 de outubro de 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, n.º 53), de 17 de julho de 1997, ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374, n.º 15), e de 4 de julho de 1985, Berkholz (168/84, EU:C:1985:299, n.º 17).

[40] Já neste sentido foi o Acórdão de 17 de julho1997, ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374, n.ºs 18 e 19), quando salientou a atividade efetiva da empresa (isto é, da casa-mãe). Esta abordagem foi confirmada pelo Acórdão de 7 de maio de 1998, Lease Plan (C-390/96, EU:C:1998:206, n.ºs 25 e 26).

efetuadas de forma automatizada), o estabelecimento estável não necessitará, igualmente, de pessoal próprio [41], sendo suficiente que os meios técnicos correspondentes estejam disponíveis no local.

69. Por conseguinte, no caso em apreço não é determinante a questão de saber se o contrato de prestação de serviços respeita ou não a serviços auxiliares de apoio. A existência de serviços auxiliares de apoio nas instalações do prestador com pessoal do prestador não faz nascer um estabelecimento estável do beneficiário. Em contrapartida, a questão determinante é a de saber se o contrato em causa permite ao destinatário estabelecer, nesta medida, um estabelecimento estável no local e efetuar prestações comparáveis às efetuadas no local a partir de uma casa-mãe. É igualmente neste sentido que me parece ir a argumentação da Comissão nas suas observações.

70. No entanto, se um estabelecimento estável, na aceção da legislação em matéria de IVA, apenas existir se substituir, em certa medida, a casa-mãe noutro Estado-Membro, o contrato deve, igualmente, ter este aspeto como objeto. Por outras palavras: o contrato deve visar a colocação à disposição do pessoal e meios materiais necessários [42] para que o destinatário possa efetuar no local (ou seja, no lugar do estabelecimento estável) operações semelhantes (como anteriormente o fazia) às efetuadas na sua sede, ou seja, utilizando os recursos em seu próprio nome e risco.

71. No entanto, tal constitui um objeto de prestação distinto do de um simples contrato de prestação de serviços. O contrato aqui em causa diz respeito — tanto quanto se pode avaliar — a vários serviços prestados pela Adient RO em seu próprio nome e risco relativos a produtos da Adient DE, estabelecida no estrangeiro, que, com os mesmos, efetua, posteriormente, as suas próprias operações. Por conseguinte, a Adient DE e a Adient RO atuam de forma independente nos seus respetivos domínios, sem que através dessas disposições contratuais a casa-mãe da Adient DE, a qual decide sobre a produção e venda dos produtos no local, seja substituída.

V. Conclusão

72. Nestes termos proponho que as questões prejudiciais submetidas pelo Tribunalul Argeş (Tribunal Regional de Argeş, Roménia) sejam respondidas como segue:

1. Ainda que se admitisse a existência de um estabelecimento estável, não existe, no caso em apreço, uma operação tributável na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE,, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, uma vez que os mesmos recursos não podem ser utilizados, simultaneamente, para entregar e receber as mesmas prestações de serviços.

2. Uma sociedade do grupo autónoma (noutro Estado-Membro) não constitui, pelo simples facto da sua interligação societária, o estabelecimento estável de outra sociedade do grupo, na aceção do artigo 44.º, segundo período, da Diretiva 2006/112/CE. Do mesmo modo, um contrato integrado de prestação de serviços não pode, em princípio, conduzir a que o prestador efetue uma operação tributável a um estabelecimento estável do destinatário daí resultante. Neste

[41] Noutro sentido — mas sem fundamentação mais rigorosa — possivelmente, Acórdão de 3 de junho de 2021, Titanium (C-931/19, EU:C:2021:446, n.º 42).

[42] Neste sentido, igualmente: Acórdãos de 29 de junho de 2023, Cabot Plastics Belgium (C-232/22, EU:C:2023:530, n.º 37 *in fine*), e de 7 de abril de 2022, Berlin Chemie A. Menarini (C-333/20, EU:C:2022:291, n.º 41 *in fine* e n.º 48).

contexto, o lugar da prestação destes serviços é tão independente da natureza das operações a jusante (entrega ou prestação de serviços) efetuadas pelo destinatário como do lugar de consumo dos serviços concretos de transformação.

3. Existe estabelecimento estável, na aceção do artigo 44.º, segundo período, da Diretiva 2006/112/CE, apenas quando este substitui a casa-mãe situada noutro Estado-Membro. Assim, um contrato celebrado com um prestador apenas pode constituir um estabelecimento estável se não respeitar, unicamente, à prestação de serviços relativos a bens do destinatário. Pelo contrário, o contrato deve ter por objeto a colocação à disposição do pessoal e/ou meios materiais necessários para que o destinatário possa efetuar no local (ou seja, no lugar do estabelecimento estável) prestações de serviços ou entregas semelhantes às efetuadas por uma casa-mãe.