CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL NIAL FENNELLY

apresentadas em 12 de Dezembro de 1996 *

1. Quando uma sociedade de *leasing* estabelecida num Estado-Membro (os Países Baixos) fornece automóveis de passageiros, através de *operational leases*, a clientes estabelecidos noutro Estado-Membro (a Bélgica), em que Estado-Membro são os serviços de *leasing* prestados, para efeitos de IVA? Para responder a esta questão, um pedido prejudicial de um tribunal neerlandês solicita ao Tribunal que interprete o artigo 9.° da Sexta Directiva IVA [1].

I — Enquadramento jurídico e factual

2. O artigo 9.° da Sexta Directiva diz respeito a «prestações de serviços». O n.° 1 dispõe:

«Por "lugar da prestação de serviços" entende-se o lugar onde o prestador dos mesmos tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual.»

Até ser revogado pelo artigo 1.°, n.° 1, da Décima Directiva do Conselho [2], o artigo 9.°, n.° 2, alínea d), dispunha:

«por lugar das prestações de serviços que tenham como objecto a locação de bens móveis corpóreos, com excepção de todos os meios de transporte, exportados pelo locador de um Estado-Membro para serem utilizados noutro Estado-Membro, entende-se o lugar da utilização».

O artigo 9.°, n.° 2, alínea e), dispõe, para os serviços que se enquadram no seu âmbito, que constam de vários travessões, quando sejam prestados a «sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade», mas não no mesmo país do prestador, que o lugar da prestação

* Língua original: inglês.

1 — Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «Sexta Directiva»).

2 — Décima Directiva 84/386/CEE, de 31 de Julho de 1984, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, que altera a Directiva 77/388/CEE — Aplicação do imposto sobre o valor acrescentado às locações de bens móveis corpóreos (JO L 208, p. 58; EE 09 F1 p. 170, a seguir «Décima Directiva»).

será «o lugar onde o destinatário tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável para o qual o serviço tenha sido prestado ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual».

O artigo 1.°, n.° 2, da Décima Directiva acrescentou o seguinte travessão ao artigo 9.°, n.° 2, alínea e), da Sexta Directiva, em substituição da disposição acima citada do artigo 9.°, n.° 2, alínea d):

«— a locação de bens móveis corpóreos, com excepção de todos os meios de transporte».

O artigo 9.°, n.° 3, na redacção que lhe foi dada pelo artigo 1.°, n.° 3, da Décima Directiva, dispõe:

«A fim de evitar casos de dupla tributação, de não tributação ou de distorções de concorrência, os Estados-Membros podem considerar, no que diz respeito às prestações de serviços referidas na alínea e) do n.° 2 (do artigo 9.°) bem como às locações de meios de transporte:

a) O lugar das prestações de serviços, que, nos termos do presente artigo, se situa no território do país, como se estivesse situado fora da Comunidade, sempre que a utilização e a exploração efectivas se realizem fora da Comunidade;

b) O lugar das prestações de serviços que, nos termos do presente artigo, se situa fora da Comunidade, como se estivesse situado no território do país, sempre que a utilização e a exploração efectivas se realizem no território do país.»

3. O artigo 6.°, n.° 1, da Wet op de Omzetbelasting de 1968 (lei sobre o imposto sobre o volume de negócios de 1968, a seguir «lei») [3] dos Países Baixos dispõe que o lugar da prestação de um serviço é o lugar em que o comerciante que o presta reside, está estabelecido ou tem um estabelecimento estável a partir do qual o serviço é prestado.

3 — *Staatsblad* 1968, p. 329.

4. A ARO Lease BV [4], recorrente no processo principal, é uma sociedade de responsabilidade limitada constituída nos Países Baixos. Dedica-se à actividade de celebrar, como locadora, contratos de *leasing* com terceiros, relativamente a veículos automóveis de passageiros. A maioria destes contratos, no momento em questão, tinha sido celebrada por um prazo de três a quatro anos, e implicava automóveis que tinham sido locados a pessoas estabelecidas nos Países Baixos. No entanto, cerca de 800 deles diziam respeito a clientes estabelecidos na Bélgica (a seguir «contratos em litígio»). Todos os contratos em causa foram redigidos nos escritórios da locadora em 's-Hertogenbosch, nos Países Baixos.

5. Segundo o Gerechtshof de Amesterdão (tribunal regional de segunda instância de Amesterdão, a seguir «órgão jurisdicional nacional»), a ARO não tem escritórios na Bélgica. Na maioria dos casos, os potenciais clientes estabelecidos na Bélgica são apresentados à locadora por intermediários belgas independentes, que recebem uma comissão pelos seus serviços. Geralmente, o cliente trata da aquisição, a um comerciante de automóveis, na Bélgica, do veículo que escolheu. O automóvel é depois vendido por esse comerciante à ARO, que paga o preço de compra. Através de um contrato de locação separado, a locadora põe o veículo à disposição do cliente. Os intermediários na Bélgica não estão portanto directamente envolvidos na elaboração nem na execução dos contratos. Embora os contratos estipulem, nomeadamente, que os custos com a manutenção do automóvel e o pagamento do imposto de circulação belga aplicável são suportados pelo cliente, cabe à locadora pagar reparações e assistência em caso de danos no automóvel. A ARO contrata seguros contra este risco para proteger a sua posição como proprietária.

6. No fim do prazo de locação acordado, a locadora dá ao cliente a opção de comprar o automóvel por um determinado preço. Quando o veículo não é imediatamente vendido com base nesse preço, é armazenado por conta e risco da ARO nas instalações de um comerciante na Bélgica, uma vez que a ARO não tem um entreposto próprio nesse país.

7. Antes do litígio no processo principal, a locadora tinha sempre pago IVA nos Países Baixos relativamente ao *leasing* de automóveis na Bélgica, uma vez que, com base no artigo 6.°, n.° 1, da lei e no artigo 9.°, n.° 1, da Sexta Directiva, as autoridades neerlandesas competentes consideravam que o lugar onde os serviços em questão eram prestados era nos Países Baixos.

8. A declaração de IVA da locadora, relativa ao período que inclui Novembro de 1993, indicava o montante de 389 753 HFL (a seguir «IVA em litígio») como devido às autoridades neerlandesas relativamente aos serviços prestados nos termos dos contratos em causa. No entanto, desde 18 de Janeiro de 1993, as autoridades belgas competentes tinham notificado a locadora de que era obrigada a pagar IVA na Bélgica relativamente a

4 — A seguir «ARO» ou «locadora».

tais contratos, com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 1993 [5]. O advogado da ARO declarou na audiência que só em 24 de Outubro de 1994 as autoridades belgas decidiram aplicar esta nova política, exigindo o pagamento de IVA belga desde 1 de Janeiro de 1993. Este efeito retroactivo foi posteriormente alterado para Novembro de 1993. A ARO requereu, sem sucesso, o reembolso do IVA em litígio pago nos Países Baixos.

9. No recurso para o órgão jurisdicional nacional, a ARO alegou que, uma vez que tinha comprado e alugado os automóveis na Bélgica, deveria, seguindo a posição tomada pelas autoridades belgas, ser considerada como tendo um estabelecimento estável na Bélgica. As autoridades neerlandesas, por seu lado, sustentaram que a locadora não tinha um estabelecimento comercial na Bélgica a partir do qual prestasse os seus serviços com um grau de permanência suficiente, e que a locadora não tinha aí ao seu dispor os meios humanos ou técnicos necessários para celebrar contratos de *leasing*. Consequentemente, a ARO tinha correctamente declarado e pago o IVA em litígio nos Países Baixos.

10. O órgão jurisdicional nacional, procurando determinar o lugar da prestação dos serviços nos termos do artigo 9.°, n.° 1, da Sexta Directiva, declara que o direito a um reembolso do IVA em litígio depende de saber se a parte interessada prestou os serviços em questão a partir de um estabelecimento estável na Bélgica. Tendo dúvidas quanto à correcta interpretação dessa disposição, e, em especial, quanto à relevância do acórdão do Tribunal no processo Berkholz [6], decidiu apresentar a seguinte questão ao Tribunal:

«O artigo 9.°, n.° 1, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que um sujeito passivo que se encontra estabelecido nos Países Baixos e nessa qualidade coloca à disposição de terceiros cerca de 6 800 veículos automóveis de passageiros com base em contratos de *operational lease*, dos quais cerca de 800 são comprados e colocados à disposição na Bélgica do modo e nas circunstâncias descritas nos pontos 2.1. a 2.4 inclusive [7], presta estes últimos serviços a partir de um estabelecimento estável na Bélgica?»

II — Observações apresentadas ao Tribunal

11. Foram apresentadas observações escritas pela ARO, pelos Reinos da Bélgica, da Dina-

5 — Foram enviadas cartas, em Janeiro de 1993, a todas as empresas de *leasing* estrangeiras que se sabia operarem na Bélgica, expressando a opinião das autoridades segundo a qual a presença no território nacional de uma frota de veículos pertencente a uma sociedade de *leasing* estrangeira, que eram usados para operações tributáveis electivas (a saber, o *leasing* de veículos), era suficiente para constituir o exercício de uma actividade económica, e, como tal, um estabelecimento estável na Bélgica.

6 — Acórdão de 4 de Julho de 1985, (168/84, Recueil, p. 2251).

7 — Estas circunstâncias são descritas nos n.os 4 a 6, acima.

marca e dos Países Baixos, pela República Francesa e pela Comissão. Foram apresentadas alegações orais pela ARO, pela República Federal da Alemanha, pela República Francesa, pelo Reino dos Países Baixos e pela Comissão.

III — Análise

12. O órgão jurisdicional nacional, as partes no processo principal, a Comissão e os Estados-Membros que apresentaram observações consideram que as actividades da locadora podem ser correctamente classificadas como compreendendo a prestação de serviços [8].

Aplicabilidade do artigo 9.°, n.° 1

i) Meios de transporte

13. Nem as partes, nem qualquer Estado-Membro, nem a Comissão, sugeriram que o lugar da prestação dos serviços no caso em apreço deve ser determinado nos termos do artigo 9.°, n.° 2. No entanto, as razões para a inaplicabilidade dessa disposição trazem alguma luz à interpretação a dar ao artigo 9.°, n.° 1. As observações da Comissão, em especial, não podem, na minha opinião, ser consideradas sem ter tal em conta. A «locação de bens móveis corpóreos» é agora um dos serviços expressamente incluídos no artigo 9.°, n.° 2, alínea e), que, ocorrendo entre sujeitos passivos estabelecidos em diferentes Estados-Membros, se considera prestado no lugar em que o cliente tem a sede da sua actividade económica. O artigo 1.° da Décima Directiva isentou expressamente a locação de «todos os meios de transporte» desta regra especial para os bens móveis corpóreos. O último considerando do preâmbulo da Décima Directiva explica esta exclusão nos termos seguintes:

«Considerando todavia que, no que diz respeito à locação de meios de transporte, convém, por razões de controlo, aplicar estritamente o referido no n.° 1 do artigo 9.°, localizando essas prestações de serviços no lugar do prestador.»

14. Esta perspectiva encontra apoio específico no acórdão de 15 de Março de 1989, Hamann, [9], em que se perguntava ao Tribunal se iates à vela de alto-mar, utilizados pelos locatários para a prática da vela, deviam ser considerados «meios de transporte» para efeitos da antiga alínea d) do n.° 2 do artigo

8 — Na audiência, a França salientou a importância de clarificar a veracidade desta classificação, uma vez que, conforme alegou, alguns Estados-Membros continuam a considerar o *leasing* de automóveis como envolvendo uma operação de entrega de bens tributável nos termos do artigo 8.° da Sexta Directiva.

9 — 51/88, Colect., p. 767.

9.° da Sexta Directiva, citada no n.° 2, *supra*. O Tribunal declarou que «estão excluídos do âmbito de aplicação da excepção prevista para a locação de bens móveis corpóreos todos os meios de transporte, que ficam, por isso, submetidos ao regime geral do n.° 1 do artigo 9.° da Sexta Directiva» [10]. O Tribunal entendeu que o objectivo do artigo 9.° era assegurar que «o lugar a que se presume ligada a prestação de serviços (se situa), em princípio e por razões de simplificação, no local onde o prestador de serviços tem a sede da sua actividade económica», mas que «este princípio geral comporta excepções em alguns casos especiais», como a locação de bens móveis corpóreos, em que prevalece o lugar «onde se efectua a utilização do bem locado, a fim de evitar distorções de concorrência susceptíveis de resultar das diferenças da taxa do IVA entre os Estados-Membros» [11]. O Tribunal continuou, declarando que:

«Contudo, estas considerações não são válidas no que se refere à locação de meios de transporte. Com efeito, sendo certo que estes podem facilmente passar as fronteiras, é difícil, senão impossível, determinar o local da respectiva utilização. Ora, é necessário prever em cada caso um critério prático para a cobrança do IVA. Por isso, a Sexta Directiva consagrou, na locação de quaisquer meios de transporte, não a conexão com o lugar de utilização do bem locado, mas, em conformidade com o princípio geral, com o lugar onde o prestador de serviços tem a sede da sua actividade económica» [12].

15. A justificação estabelecida no último considerando do preâmbulo da Décima Directiva, juntamente com a interpretação que o Tribunal fez, no acórdão Hamann, da mesma expressão, tal como constava inicialmente do artigo 9.°, n.° 2, alínea d), indica claramente que a intenção do legislador comunitário era assegurar que o lugar da prestação dos serviços, no caso de locação de «todos os meios de transporte», fosse considerado, nas palavras desse considerando, o «lugar do prestador». A Comissão aceita, nas suas observações escritas, que o facto de tais actividades estarem excluídas do âmbito do artigo 9.°, n.° 2, alínea e), poderia, *a contrario*, significar que o lugar da prestação desses serviços não se considera ser o lugar onde o cliente tem a sede da sua actividade económica. Creio que esta posição não reflecte suficientemente a economia e a redacção clara da alteração feita ao artigo 9.°

16. A alteração introduzida pela Décima Directiva, clarificada pelo último considerando do seu preâmbulo, acentua, pelo menos, que, no que respeita à locação de

10 — *Ibidem*, n.° 13 do acórdão. O facto de a exclusão constar agora do artigo 9.°, n.° 2, alínea e), não é relevante.

11 — N.° 17 do acórdão.

12 — N.° 18 do acórdão. O advogado-geral F. G. Jacobs foi da mesma opinião. Declarou que «a razão pela qual os meios de transporte são excluídos do âmbito da norma excepcional resulta claramente e regra geral do facto de que, em virtude de os meios de transporte como automóveis, camiões ou mesmo bicicletas e cavalos poderem ser utilizados para além das fronteiras nacionais, seria completamente impraticável procurar tributar a locação desses meios de transporte no 'lugar da utilização'» (n.° 9 das conclusões).

meios de transporte, *o lugar onde o prestador tenha a sede da sua actividade económica* deve ser entendido como o principal lugar de prestação para efeitos de aplicação do artigo 9.°, n.° 1. Antes da alteração, o artigo 9.°, n.° 2, alínea d), exceptuava a locação de todos os meios de transporte da regra que adoptava «o lugar da utilização» do serviço, e o artigo 9.°, n.° 2, alínea e), depois da alteração, exceptua-a de uma regra, que não é totalmente diferente, que aponta para o «lugar onde o destinatário tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável para o qual o serviço tenha sido prestado».

ii) A interpretação do lugar da sede da actividade económica

17. Nas suas observações escritas, a Comissão propõe uma tese alternativa, sob a forma de uma interpretação autónoma da noção de «lugar onde o prestador tenha a sede da sua actividade económica». Parte do «princípio da neutralidade» do IVA e determinaria tal lugar concentrando-se na «realidade económica e não em interpretações jurídicas fortuitas». Segundo esta posição, os serviços de *leasing* de automóveis da ARO considerar-se-iam prestados não nos seus escritórios nos Países Baixos, mas, pelo contrário, na Bélgica, onde os clientes são angariados e onde os automóveis são comprados, entregues, mantidos, e, por fim, revendidos. Parte do princípio, admissível para estas actividades — embora tal não resulte do pedido de decisão prejudicial —, de que os pagamentos são feitos em francos belgas. Isso é menos provável no caso do pagamento de alugueres à ARO. A Comissão defende, em suma, que a actividade económica é desenvolvida na Bélgica. Evidentemente, a actividade em questão é apenas o *leasing* de automóveis. Na minha opinião, os efeitos práticos de aplicar tal posição seriam substancialmente os mesmos que resultariam da aplicação da disposição alternativa contida no artigo 9.°, n.° 2, alínea e), quanto à locação de bens móveis corpóreos, apesar da exclusão expressa da locação de todos os meios de transporte.

18. É interessante verificar que, na proposta que veio depois a tornar-se na Décima Directiva, a Comissão tinha proposto a inserção do seguinte parágrafo no n.° 1 do artigo 9.° da Sexta Directiva [13]:

«No caso de locação de bens móveis corpóreos, *que não meios de transporte*, considerar-se-á que o prestador tem a sede da sua actividade económica no lugar em que os bens se encontrem no momento em que sejam efectivamente postos à disposição do cliente.»

A Comissão era de opinião que, ao tempo da proposta, «não se deveria criar tal ficção jurídica relativamente à locação de meios de

13 — V. JO 1979, C 116, p. 4 (o sublinhado é meu).

transporte» [14]. A «ficção jurídica» era considerar o prestador estabelecido no lugar da prestação dos serviços. A posição que veio a ser adoptada pelo Conselho, embora com efeitos semelhantes, evitou esta «ficção» e considerou o lugar da sede da actividade económica do cliente como lugar da prestação dos serviços [15].

19. A perspectiva das «realidades económicas» avançada pela Comissão para apoiar a sua interpretação flexível do conceito de lugar da sede da actividade económica teria como efeito, na minha opinião, frustrar a vontade expressa do legislador. Acresce que, como a Alemanha salientou, o artigo 9.°, n.° 3, alínea b), permite a tributação de serviços no Estado-Membro da sua «utilização e exploração efectivas», mas apenas quando o lugar da prestação, determinado de acordo com o artigo 9.°, se situe num país terceiro. Em qualquer caso, as actividades específicas citadas pela Comissão, como os serviços prestados pelo intermediário, a venda e revenda dos automóveis e a sua manutenção, são todas elas tributadas autonomamente como entregas de bens ou prestações de serviços. A locação de meios de transporte recebe um tratamento especial. Só o artigo 9.°, n.° 1, se aplica.

20. Pode dar-se o caso de a Comissão entender que, com o rápido crescimento do negócio de *leasing* de longa duração de automóveis, como alternativa real à compra de automóveis, as circunstâncias se alteraram desde a adopção da Décima Directiva. É discutível que as preocupações relativas ao controlo, que, como já vimos (n.os 13 e 14, *supra*), estão subjacentes à exclusão da locação de meios de transporte da regra geral aplicável à locação de bens móveis corpóreos, sejam menos importantes no caso de *leasing* de automóveis do que seriam, por exemplo, no que respeita às actividades de aluguer comum de automóveis, uma vez que o locatário, nos termos de um contrato de *leasing*, terá normalmente a sede da sua actividade, ou terá, pelo menos, um estabelecimento estável, no lugar em que os serviços sejam, para efeitos económicos, efectivamente prestados [16]. No entanto, todos os tipos de locação de meios de transporte recebem o mesmo tratamento. Se a Comissão entende que a perspectiva adoptada na Décima Directiva deixou de ser adequada, pode propor ao Conselho uma directiva de alteração. Na falta de qualquer nova directiva, o Tribunal só pode, naturalmente, interpretar o texto da Sexta Directiva que se encontra em vigor.

O lugar da prestação de contratos de leasing *de automóveis*

21. Os conceitos de «lugar onde o prestador tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados» são apresentados pelo artigo 9.°, n.° 1, como sendo os princi-

14 — *Ibidem*, v. o sexto considerando do preâmbulo da proposta da Comissão.

15 — V. n.° 13, *supra*.

16 — No caso em apreço, o órgão jurisdicional nacional declarou que os locatários nos contratos em litígio tinham todos a sede da sua actividade na Bélgica.

pais lugares possíveis para a prestação de serviços. A Comissão atribuiria ao lugar em que o prestador tem a sede da sua actividade económica um carácter autónomo que é distinto da noção de «estabelecimento estável». No caso em apreço, é necessário examinar a aplicação de tal expressão a contratos de *leasing* de automóveis.

i) Resumo das observações

22. A locadora, os Países Baixos e a Alemanha, apoiados, quanto a este ponto, pela França, sustentam que o ponto de referência principal fornecido pelo artigo 9.°, n.° 1, é a sede da actividade económica do prestador. Só quando a escolha deste lugar não levasse a um resultado fiscal racional ou criasse um conflito entre Estados-Membros é que deveria ser necessário verificar se se pode entender que o prestador tem «um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados» noutro Estado-Membro. A locadora, apoiada pelos Países Baixos e pela Alemanha, refere a incongruência de se utilizar o critério do estabelecimento estável quanto à locação de meios de transporte, e chama a atenção para o último considerando do preâmbulo da Décima Directiva, que propõe «o lugar do prestador». Os Países Baixos alegam que no acórdão Hamann o Tribunal declarou expressamente que o lugar de utilização de um meio de transporte não pode constituir base suficiente para determinar o lugar da prestação de um serviço que inclua a sua locação.

23. A França alega, no entanto, que a aquisição, locação e manutenção dos automóveis na Bélgica, juntamente com o estabelecimento nesse país dos clientes da ARO, tem como resultado esta dispor de um estabelecimento estável neste Estado-Membro. A França — ao contrário da locadora, dos Países Baixos e da Alemanha — considera que os requisitos estabelecidos pelo Tribunal no acórdão Berkholz para a aplicação de critérios do estabelecimento estável, em especial o relativo aos recursos humanos e técnicos necessários para a prestação dos serviços da locadora, se encontram neste caso preenchidos pela presença, na Bélgica, de agentes que actuam em seu nome e representação. Já se fez referência (nos n.^{os} 15 e 17 a 20, *supra*) às principais observações da Comissão. Na audiência sustentou, em alternativa, que se podia entender que a ARO tinha um estabelecimento estável na Bélgica a partir do qual eram prestados os seus serviços de locação de automóveis.

24. Os Países Baixos consideram que o número de operações que têm que ser efectuadas para o *leasing* de automóveis é mínimo, e, ao contrário da França, considera a celebração dos contratos nos Países Baixos como a operação mais importante. Acresce que, na sua opinião, os requisitos do acórdão Berkholz não estão preenchidos; a ARO não tem pessoal nem um estabelecimento na Bélgica. A Alemanha observa que a redacção do artigo 9.°, n.° 1, relativa a um «estabeleci-

mento estável», se refere ao lugar a partir do qual *o serviço* é prestado, e não ao lugar onde são praticados os actos preparatórios da prestação de tal serviço, como os actos dos agentes belgas da ARO. Nem a França nem a Comissão, no entanto, entendem que os Países Baixos estejam suficientemente ligados aos contratos em litígio para que possam constituir um lugar de prestação racional. Acresce que a França, com o apoio da Comissão na audiência, refere as conclusões do advogado-geral Mancini no acórdão Berkholz como ilustrando a utilidade de adoptar o critério do lugar de consumo dos serviços (neste caso a Bélgica) sempre que o critério da sede da actividade económica levasse — como alegam que leva no processo principal — a encorajar determinações legalistas artificiais do lugar da prestação [17].

25. A Bélgica e a Dinamarca chegam à mesma conclusão da França e da Comissão, embora por caminhos ligeiramente diferentes. A Bélgica defende que o âmbito dos conceitos de «onde o prestador tenha a sede da sua actividade económica» ou «um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados» deve ser interpretado tendo em conta quer o contexto em que surgem, quer os princípios gerais e os objectivos subjacentes ao sistema do IVA. No caso em apreço, defende que esses factores apontam para a aplicação do IVA no lugar onde os serviços são consumidos. No contexto de operações de *leasing* de automóveis, a presença de uma frota de automóveis num Estado-Membro onde esses automóveis são comprados, locados e, finalmente, revendidos, é suficiente para constituir um estabelecimento estável. Na sua opinião, esta conclusão é reforçada pelos recursos humanos utilizados pela locadora na Bélgica. A Dinamarca, por outro lado, sustenta que os conceitos de lugar «onde o prestador tenha a sede da sua actividade económica» ou «um estabelecimento estável» não devem ser interpretados como referindo-se apenas ao lugar em que, para efeitos jurídicos, o prestador tenha estabelecido ou constituído a sua actividade. Alega que o acórdão Berkholz exige que, na determinação do Estado-Membro onde o IVA deve ser pago, nos termos do artigo 9.°, n.° 1, sejam tidas em conta as realidades económicas.

ii) Parecer

26. A interpretação do artigo 9.°, n.° 1, da Sexta Directiva, que o Tribunal adoptou no acórdão Berkholz, é, na minha opinião, bem clara. O Tribunal declarou inicialmente que o artigo 9.° devia ser interpretado «no contexto do sistema geral da Sexta Directiva», e, tendo descrito a relação entre os dois primeiros

17 — O advogado-geral declarou que, quando o lugar da sede da actividade do prestador não coincidisse com o do seu estabelecimento estável, «bascar-se-ia no princípio geral de que o imposto sobre o valor acrescentado deve ser cobrado no lugar do consumo», e que «daria portanto preferência ao critério que permitisse localizar a prestação de serviços com mais exactidão. Não há dúvidas de que o mais adequado de entre os dois, para tal efeito, é o critério de "estabelecimento estável", que é sem dúvida mais preciso» (Recueil 1985, p. 2255, n.° 2).

números [18], definiu o «objecto dessas disposições» como sendo, em primeiro lugar, evitar «conflitos de competência, susceptíveis de levar a dupla tributação», e «a não tributação de receitas, como se prevê no n.º 3 do artigo 9.º, embora apenas em situações específicas» [19]. Quanto ao n.º 1 do artigo 9.º, o Tribunal declarou que «o lugar em que o prestador de serviços estabeleceu a sede da sua actividade económica surge como ponto de conexão prioritário, no sentido de que a tomada em consideração de outro estabelecimento a partir do qual os serviços são prestados só tem interesse se a referência à sede não conduzir a um resultado racional do ponto de vista fiscal ou criar um conflito com outro Estado-Membro» [20]. Em primeiro lugar, o conceito de «lugar em que o prestador tem a sede da sua actividade económica» deve ser considerado um conceito comunitário que deve ser interpretado uniformemente, de modo a evitar tais conflitos [21]. Em segundo lugar, os requisitos de «certeza e previsibilidade», que devem ser observados sempre que esteja em causa «uma regulamentação susceptível de comportar consequências financeiras», impedem que se permita que práticas nacionais divergentes — como as que actualmente existem entre a Bélgica e os Países Baixos — influenciem a determinação do lugar da prestação dos serviços para efeitos de IVA [22]. Aliás, esta análise é confirmada pela descrição, feita no acórdão Berkholz, das circunstâncias em que o recurso ao segundo ponto de referência, enumerado no artigo 9.º, n.º 1, pode ser aceitável [23]:

«Resulta do contexto dos conceitos utilizados pelo artigo 9.º e da finalidade desta disposição... que a ligação de uma prestação de serviços um estabelecimento que não seja a sede só entra em linha de conta se esse estabelecimento tiver uma consistência mínima, pela reunião permanente dos meios humanos e técnicos necessários para determinadas prestações de serviços.»

27. Não há qualquer irracionalidade em adoptar-se o lugar da sede da actividade do prestador como lugar da prestação dos serviços de *leasing* de veículos automóveis, para efeitos de IVA. A razão é explicada no acórdão Hamann. O simples facto de um Estado-Membro poder ser afectado financeiramente, em consequência da sua aplicação,

18 — O Tribunal declarou que «o n.º 2 do artigo 9.º estabelece toda uma série de conexões específicas com lugares, enquanto o n.º 1 estabelece a regra geral nesta matéria» (acórdão já referido na nota 6, n.º 14). No acórdão de 26 de Setembro de 1996, Dudda (C-327/94, Colect., p. I-4595), o Tribunal clarificou ainda mais esta relação, declarando que, «no que respeita à interpretação do artigo 9.º, não existe qualquer proeminência do n.º 1 sobre o n.º 2 dessa disposição. A questão que se coloca em cada situação concreta é a de saber se ela é regida por um dos casos mencionados no artigo 9.º, n.º 2; se o não for, inclui-se no n.º 1» (n.º 21).

19 — Acórdão Berkholz, n.º 14.

20 — *Ibidem*, n.º 17.

21 — V., por exemplo, no que respeita à referência a «serviços de publicidade» no artigo 9.º, n.º 2, alínea e), o acórdão de 17 de Novembro de 1993, Comissão/Espanha (C-73/92, Colect., p. I-5997, n.º 12).

22 — V., *inter alia*, o acórdão de 13 de Março de 1990, Comissão/França (C-30/89, Colect., p. I-691, n.º 23), e as conclusões do advogado-geral G. Cosmas relativas ao acórdão de 2 de Maio de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Colect., p. I-2395, n.º 12).

23 — N.º 18 do acórdão.

não é relevante. Pelo contrário, o ponto de referência alternativo e — como o Tribunal declarou claramente no acórdão Berkholz — excepcional do estabelecimento estável só se pode aplicar se estiverem reunidas as condições previstas pelo Tribunal e se não for razoável, nesse caso, a aplicação da sede da actividade económica. Isso é ilustrado pela posição adoptada pelo Tribunal quanto às circunstâncias factuais do processo Berkholz. A primeira questão apresentada era a de saber se a expressão «estabelecimento estável» podia ser interpretada no sentido de incluir a exploração de máquinas de jogos a bordo de um navio de alto-mar matriculado na Alemanha. Apesar do facto de o prestador «empregar regularmente dois trabalhadores nos *ferries* para a) manter em bom estado, reparar e substituir as máquinas e b) esvaziá-las, e, juntamente com o pessoal do (explorador dos *ferries*), contar as receitas» [24], o Tribunal declarou que «não se verifica que a instalação, a bordo de navios de alto-mar, de máquinas de jogos, que são objecto de manutenção intermitente, possa constituir tal estabelecimento, especialmente no caso de a sede permanente do explorador dessas máquinas fornecer um ponto de conexão útil para efeitos de tributação.» [25].

28. A Comissão procura estabelecer uma distinção baseada nas circunstâncias especiais do processo Berkholz, concretamente no facto de que, uma vez que o navio estava registado na Alemanha e era explorado pela Bundesbahn (companhia de caminhos de ferro alemã), o lugar da prestação, em águas internacionais, seria, em qualquer caso, na Alemanha. Não creio que o Tribunal tenha pretendido limitar o âmbito do princípio do acórdão Berkholz às circunstâncias específicas desse processo. Com efeito, esse princípio tem sido posteriormente confirmado pelo Tribunal.

29. Em primeiro lugar, no acórdão Hamann, embora não se tenha levantado a questão do lugar de um eventual estabelecimento estável, o Tribunal decidiu que o lugar da sede da actividade do prestador era a referência adequada para os casos respeitantes à locação de meios de transporte. Em segundo lugar, no acórdão Faaborg-Gelting, tal como no acórdão Berkholz, o Tribunal abordou a tributação de operações a bordo de *ferries*, a saber, o fornecimento de refeições para consumo. Tendo considerado que tais fornecimentos, pelo menos quando assumissem a forma de serviços de restauração, constituíam a prestação de serviços, o Tribunal, referindo-se ao acórdão Berkholz, declarou que o lugar da sede da actividade económica do operador do navio permite um ponto de referência adequado para efeitos de IVA. O advogado-geral G. Cosmas, nas conclusões apresentadas no processo Faaborg-Gelting, declarou que qualquer pretensa inadequação que afectasse a sede da actividade económica do prestador como ponto de referência deveria basear-se em mais do que uma divergên-

24 — V. conclusões do advogado-geral G. F. Mancini (Recueil 1985, p. 2253, n.º 1).

25 — *Ibidem*, n.º 18 do acórdão.

cia de posições entre as autoridades fiscais nacionais [26].

30. No entanto, à luz das observações apresentadas, em especial pela França e pela Comissão, creio ser necessário verificar se, nas circunstâncias específicas deste caso, a aplicação do critério do estabelecimento estável poderá ser apropriada. Fez-se referência aos vários elementos de facto que pretensamente bastariam para ligar os serviços prestados pela ARO à Bélgica. Contudo, na minha opinião, nenhuma dessas supostas ligações é convincente. Embora a ARO possa ter angariado potenciais clientes belgas através de comerciantes de automóveis belgas, que eram também responsáveis pela obtenção física e pela entrega dos automóveis aos clientes, não creio que a presença de tais intermediários constitua «reunião permanente de meios humanos» [27]. Não há nada no acórdão Berkholz que indique que se pretendesse ou se justificasse uma tão ampla interpretação do conceito de «meios humanos». Pelo contrário, deu-se importância primordial ao «lugar da sede da actividade económica do prestador». Acresce que, ao contrário das actividades dos empregados da Berkholz, as actividades belgas dos intermediários da Aro constituem, todas elas, negócios jurídicos separados; os seus serviços são tributáveis na Bélgica se for aí que têm a sede da sua actividade económica. De igual modo, o facto de estes comerciantes prestarem serviços de reparação e manutenção dos automóveis na Bélgica não pode equivaler à «presença permanente... de meios técnicos», pertencentes à ARO, na Bélgica [28]. A venda inicial efectua-se na Bélgica, no lugar da sede da actividade económica dos fornecedores de automóveis.

31. Ainda que, contrariamente à opinião que acabei de manifestar, o conceito de «meios humanos e técnicos» utilizado na jurisprudência do Tribunal possa ser interpretada em sentido amplo, de modo a incluir meios fornecidos por terceiros e sujeitos a tratamento separado para efeitos de IVA, nos termos da Sexta Directiva, não entendo que o *serviço* de *leasing* de automóveis em questão no caso em apreço pudesse, realisticamente, considerar-se como tendo sido prestado *a partir* de um *estabelecimento fixo* na Bélgica, uma vez que tal estabelecimento teria que ser composto pelas várias sedes de actividades económicas, na Bélgica, dos diversos agentes que prestam serviços pré e pós-*leasing*, em nome da ARO. A essência dos serviços prestados pela ARO compreende a celebração dos contratos de *leasing*, a qual, manifestamente, se efectuou nos Países Baixos, e envolveu aí, indiscutivelmente, a utilização pela ARO de meios humanos e técnicos; não se podem celebrar contratos nem montar operações financeiras sem utilizar recursos consideráveis. Consequentemente, os Países Baixos são o lugar de prestação racional, de acordo com o sentido amplo a atribuir ao conceito de «lugar da sede da actividade económica do prestador».

26 — V. em especial o n.º 20 das conclusões.

27 — V. acórdão Berkholz, n.º 19.

28 — Tais serviços são tributáveis no local onde são fisicamente prestados (na Bélgica, no caso em apreço), nos termos do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), quarto travessão; v., em geral, com referência a este travessão, os n.ºs 13 a 18 das minhas conclusões de 28 de Setembro de 1996 relativas ao acórdão de 6 de Março de 1997, Linthorst Pouwels en Scheres (C-167/95, Colect. p. I-1195).

IV — Conclusão

32. Consequentemente, recomendo ao Tribunal que responda do seguinte modo à questão apresentada pelo Gerechtshof de Amesterdão:

«O artigo 9.°, n.° 1, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que o lugar que deve ser considerado o da prestação dos serviços de um sujeito passivo, estabelecido num Estado-Membro, que põe à disposição de clientes residentes noutro Estado-Membro automóveis de passageiros nos termos de contratos de *operational leasing* celebrados no primeiro Estado-Membro, e que não dispõe de meios humanos ou técnicos no segundo Estado-Membro, é o lugar onde o prestador tenha a sede da sua actividade económica no primeiro Estado-Membro.»