CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL ANTONIO LA PERGOLA

apresentadas em 16 de Janeiro de 1997 *

1. A questão submetida ao Tribunal de Justiça pela High Court of Justice (Queen's Bench Division), à qual foi submetido um recurso de uma decisão proferida pelo VAT Tribunal, é essencialmente a seguinte: deve uma sociedade que exerce a actividade de agente comercial por conta de um organizador de circuitos turísticos estabelecido noutro Estado-Membro, que a controla totalmente, ser considerada, para efeitos de aplicação da Sexta Directiva IVA [1], como um estabelecimento permanente da sociedade dominante, ou como intermediário que age por conta desta última?

2. Os factos na origem do litígio podem ser brevemente descritos da forma seguinte.

A sociedade DFDS A/S (a seguir também designada «sociedade dinamarquesa») exerce, entre as suas diversas actividades, a de organização de circuitos turísticos. É uma sociedade de direito dinamarquês e tem a sede em Copenhaga.

A DFDS A/S detém a totalidade do capital social da sociedade de direito inglês DFDS Ltd (a seguir também designada «sociedade inglesa») que exerce a sua actividade em Harwich e desenvolve a actividade de agente comercial a favor da sociedade dominante, vendendo viagens «com tudo incluído» organizadas por esta [2].

3. Para regular as suas relações, a sociedade-mãe e a sociedade dominada concluíram um contrato de agência [3]. Através desse contrato, a sociedade inglesa foi nomeada agente geral e de porto da sociedade dinamarquesa (*rectius:* da divisão de passageiros dessa sociedade, denominada Scandinavian Seaways), e foi-lhe atribuída a missão de fazer reservas — em todo o território do Reino Unido e da Irlanda — para os serviços de passageiros em viagens organizadas pela DFDS A/S (artigo 1.º).

* Língua original: italiano.

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).

2 — Deve observar-se que, até 1989, a DFDS Ltd vendia directamente circuitos turísticos na Grã-Bretanha e que, para efeitos fiscais, a matéria colectável para cálculo do IVA era representada pela margem da organização da viagem. Somente a partir dessa data é que os circuitos turísticos começaram a ser oferecidos pela DFDS A/S em nome próprio e a DFDS Ltd deixou de estar sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado relativo à organização de circuitos turísticos na Grã-Bretanha.

3 — Um primeiro contrato tinha sido acordado em 1 de Janeiro de 1989. Esse contrato foi substituído por um novo contrato concluído, em termos essencialmente idênticos, em 1 de Dezembro de 1991.

O contrato prevê outras obrigações da sociedade controlada. Entre as funções que lhe foram atribuídas figuram as seguintes: prestar assistência à sociedade dominante na actividade de supervisão e controlo da actividade relativa às viagens organizadas (artigo 2.°); colocar pessoal administrativo e comercial qualificado à sua disposição (artigo 3.1); consultar a sociedade dominante antes de proceder à nomeação do pessoal de direcção (artigo 3.2); obter a aprovação da sociedade dominante antes da celebração de contratos de importância significativa e da nomeação dos agentes de publicidade e de relações públicas (artigo 3.3). Além disso, foi estabelecido que a sociedade inglesa desenvolverá a sua actividade de promoção comercial no âmbito e em sintonia com a estratégia da sociedade dominante e dentro dos limites financeiros estabelecidos por esta (artigo 3.5). A sociedade inglesa (artigo 3.8), além disso, obriga-se a gerir as reclamações dos passageiros, e assume obrigações de outra natureza de acordo com as instruções da sociedade dominante, incluindo a de não iniciar quaisquer procedimentos judiciais sem a prévia autorização desta última. O artigo 3.9 do contrato de agência prevê, finalmente, que a sociedade inglesa não está autorizada a fornecer prestações a outra companhia de transporte de passageiros sem prévio acordo da sociedade dominante.

Como contrapartida dessa actividade (artigo 4.1.1), a sociedade dominante deve pagar uma comissão bruta de 19% das prestações vendidas pela sociedade de direito inglês.

4. Dito isto, recordamos alguns elementos factuais que permitem precisar melhor as relações entre as duas sociedades.

Como resulta dos autos, quando alguém procura os seus serviços — seja directamente um cliente seja através de uma agência de viagens — a sociedade inglesa acede, através de um terminal informático situado em Harwich, ao computador central da sociedade dinamarquesa, situado em Copenhaga, que contém a informação relativa ao espaço de transporte disponível ou à capacidade de alojamento. No caso de haver disponibilidade do transporte ou do alojamento pretendido, a reserva é aceite e a sociedade inglesa fornece a necessária documentação ao passageiro. Essa documentação é emitida em nome e por conta da sociedade dinamarquesa.

Pelo contrário, no que respeita ao aspecto mais particularmente financeiro, a margem de discrição da sociedade inglesa ao decidir as tarifas a aplicar é extremamente limitada. Deve respeitar as disposições de base da sociedade dinamarquesa, estabelecidas após consulta da sociedade inglesa. Por outro lado, no fim de cada mês, as receitas da sociedade inglesa são transferidas, deduzidas da comissão acordada de 19%, para a conta da sociedade dinamarquesa.

Finalmente, a sociedade inglesa exerce directamente a actividade de comercialização e de publicidade, coordenando, todavia, as suas

próprias iniciativas com a divisão comercial da sociedade dinamarquesa. Esta última, recorda-se, assume, pela sua parte, as despesas suportadas para fins publicitários.

5. Em 1993, a administração fiscal britânica adoptou uma decisão em que determinava que a DFDS A/S devia ser inscrita como sujeito passivo, para efeitos do pagamento do imposto sobre o valor acrescentado no Reino Unido. Mais precisamente, através de uma carta de 20 de Agosto de 1993 esclarecia que a DFDS A/S devia estar sujeita ao IVA relativamente aos circuitos turísticos vendidos no Reino Unido pela sociedade inglesa. A administração britânica considerou a DFDS Ltd como «estabelecimento estável» da sociedade dominante, considerando por consequência que esta última, relativamente às prestações económicas aí fornecidas pela sociedade inglesa, deveria estar sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado na Grã-Bretanha.

6. A sociedade dinamarquesa tem outra opinião. Considerava (e continua a considerar) que as prestações fornecidas pela sociedade inglesa deveriam (e devem) ser consideradas, para efeitos fiscais, como uma mera actividade de intermediação a favor da sociedade dominante. Sendo as prestações dessa natureza, daí resulta que, no ordenamento jurídico britânico, a matéria colectável deve ser representada exclusivamente pelas importâncias (a chamada «margem») que é paga à sociedade inglesa pela actividade de intermediação por ela desenvolvida a favor da sociedade dominante [4].

7. Com base nesses argumentos, a DFDS A/S impugnou a decisão perante o VAT Tribunal, Londres.

Esse tribunal tributário julgou o recurso procedente. Considerou que a sociedade dinamarquesa tem a sua sede legal na Dinamarca e não podia ser sujeita no Reino Unido ao imposto sobre o valor acrescentado relativamente às prestações vendidas a partir de Harwich. E isto, por duas ordens de razões: o critério da sede legal deve ser considerado prevalecente relativamente ao critério do estabelecimento estável; os meios humanos e técnicos da sociedade inglesa devem ser considerados como estabelecimento estável da própria sociedade e não da sociedade que a controla [5].

4 — O interesse económico da sociedade dinamarquesa em não estar sujeita a IVA no Reino Unido resulta, como aliás reconheceu na audiência o representante legal desta sociedade, do facto de que a Dinamarca, usando da faculdade que lhe conferem as disposições da Sexta Directiva, concedeu isenção de IVA às empresas que desenvolvem a actividade de agência de viagens.

5 — No n.º 6 da decisão do VAT Tribunal, de 23 de Agosto de 1994 (LON/93/2396A): «although the English company's premises are no doubt a 'fixed establishment' they are the fixed establishment of the English company not of the Danish company» (embora as instalações da companhia inglesa sejam sem dúvida um «estabelecimento estável» são um estabelecimento estável da sociedade inglesa e não da sociedade dinamarquesa).

8. A High Court, para a qual a administração britânica interpôs recurso, submeteu ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias a seguinte questão prejudicial:

«Com base na interpretação correcta da 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 (Sexta Directiva IVA) e, em particular, do artigo 26.° da mesma, quando um operador turístico tem as suas instalações no Estado-Membro A mas fornece serviços sob a forma de viagens organizadas a viajantes através de uma sociedade que opera como agente no Estado-Membro B:

a) em que circunstâncias (se, por hipótese, em alguma) é a prestação desses serviços pelo operador turístico tributável no Estado-Membro B?

b) em que circunstância (se, por hipótese, em alguma) pode dizer-se que o operador turístico 'estabeleceu a sua actividade económica' no Estado-Membro B ou 'tem um estabelecimento estável a partir do qual é efectuada a prestação de serviços' no Estado-Membro B?»

No decurso do processo foram apresentadas observações escritas pela DFDS A/S, pelo Governo italiano, pelo Governo do Reino Unido e pela Comissão. Participaram na audiência os representantes da DFDS A/S, dos Governos do Reino Unido e da República Federal da Alemanha e da Comissão.

Enquadramento legal

9. Assente desta forma a matéria de facto, vejamos quais as normas pertinentes para efeitos do presente litígio. As disposições relevantes são os seguintes artigos da referida Sexta Directiva do Conselho, de 17 de Maio de 1977:

O artigo 9.°, n.° 1, estabelece a disciplina geral para determinar o lugar de uma prestação sujeita a IVA:

«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.»

O artigo 26.° (n.^{os} 1 e 2) precisa o regime particular estabelecido para as agências de viagens. Essa disposição está redigida da forma seguinte:

«1. Os Estados-Membros aplicarão o imposto sobre o valor acrescentado às operações das agências de viagens, nos termos do presente artigo, quando as agências actuarem em nome próprio perante o cliente e sempre que utilizem, para a realização da viagem, entregas e serviços de outros sujeitos passivos. O presente artigo não se aplica às agências de viagens que actuem unicamente na qualidade de intermediário às quais é aplicável o disposto em A), 3, c), do artigo 11.° Para efeitos do disposto no presente artigo, são igualmente consideradas agências de viagens os organizadores de circuitos turísticos.

2. As operações efectuadas por uma agência de viagens para a realização de uma viagem são consideradas como uma única prestação de serviços realizada pela agência de viagens ao viajante. *Esta prestação de serviços será tributada no Estado-Membro em que a agência de viagens tem a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual é efectuada a prestação de serviços.* Considera-se matéria colectável o preço líquido de imposto desta prestação de serviços, na acepção do n.° 3, alínea b), do artigo 22.°, a margem da agência de viagens, isto é, a diferença entre o montante total líquido de imposto sobre o valor acrescentado pago pelo viajante e o custo efectivo suportado pela agência de viagens relativo às entregas e às prestações de serviços de outros sujeitos passivos, na medida em que tais operações se efectuem em benefício directo do viajante» (sublinhado meu).

O artigo 28.°, n.° 3, alínea g), prevê que, durante o período transitório a que se refere o n.° 4, os Estados-Membros podem:

«...

Em derrogação do disposto no n.° 3 do artigo 17.°, e no n.° 3 do artigo 26.°, continuar a isentar, sem direito à dedução dos impostos pagos a montante, as prestações de serviços das agências de viagens a que se refere o n.° 3 do artigo 26.°...»

Análise jurídica

10. Como se afirma no sétimo considerando da Sexta Directiva «a determinação do lugar das operações tributáveis provocou conflitos de competência entre os Estados-Membros, designadamente no que se refere... às prestações de serviços». Esse diploma legislativo tem por objectivo, para além da harmonização das legislações dos Estados-Membros nessa matéria, estabelecer critérios segundo os quais devem ser resolvidos os eventuais conflitos através dos órgãos jurisdicionais interessados.

11. A norma do artigo 9.°, n.° 1, prevê a forma como se determina em geral o lugar da prestação de serviços. Antes demais, o critério adoptado toma como referência o lugar em que o prestador de serviços fixou *a sede da sua actividade económica* ou aquele em que o prestador de serviços detém *um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados.* Na falta de sede ou de estabelecimento estável, toma-se em consideração, como critério subsequente, a título subsidiário, o lugar do seu domicílio ou da sua residência habitual.

12. A norma do artigo 26.° estabelece, pelo contrário, a disciplina especial do IVA das agências de viagens e dos organizadores de viagens. A decisão do legislador de tributar a «margem da agência de viagens» tem por fundamento a actividade particular desenvolvida por elas e, mais especificamente, a exigência de submeter a tributação as prestações individuais que compõem a prestação mais geral da viagem organizada, no lugar em que são efectivamente prestadas. A esse propósito, o Tribunal de Justiça já teve oportunidade de esclarecer que «os serviços fornecidos por essas empresas caracterizam-se pelo facto de, a maior parte das vezes, serem compostos por prestações múltiplas, nomeadamente em matéria de transporte e de alojamento, que se realizam tanto no interior como no exterior do território do Estado-Membro em que a empresa tem a sua sede ou um estabelecimento estável» [6]. Considerou-se, por conseguinte, que o facto de não se adoptar um regime especial «suscitaria, em razão da multiplicidade e da localização das prestações fornecidas, dificuldades práticas para estas empresas, que seriam susceptíveis de entravar o exercício da sua actividade» [7].

13. Entre as duas normas acima referidas existe todavia um nexo, que deve ser tido em conta na interpretação. Para determinar se as receitas recebidas pela DFDS A/S relativas aos circuitos turísticos comercializados pela sociedade dominada DFDS Ltd devem contribuir para a formação da matéria colectável da agência de viagens no Reino Unido ou na Dinamarca é necessário, na realidade, fazer referência à norma do artigo 9.° O próprio órgão jurisdicional de reenvio reconheceu, de resto, relativamente à agência de viagens, que o critério de conexão previsto no artigo 26.°, n.° 2, segundo parágrafo — a sede da actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual é efectuada a prestação de serviços — são análogos, sob diversos pontos de vista, aos estabelecidos pela norma geral [8]. Por conseguinte, importa em primeiro lugar recordar a interpretação que foi anteriormente feita dessa disposição na jurisprudência do Tribunal de Justiça.

14. Na decisão proferida no processo Berkholz, o Tribunal de Justiça forneceu indicações sobre diversos aspectos do disposto no artigo 9.°, precisando o significado de sede da actividade económica, o de esta-

6 — Acórdão de 12 de Novembro de 1992, Van Ginkel (C-163/91, Colect., p. I-5723, n.° 13).

7 — Acórdão Van Ginkel, já referido, n.° 14.

8 — Despacho de reenvio (5.5.2).

belecimento estável e a relação entre estas duas noções [9].

15. Definir o conceito de sede da actividade económica, como escreveu o advogado-geral F. Mancini, não apresenta «problemas». É evidente que a noção deve «ser entendida em sentido técnico: [isto é, no sentido de que a mesma] se refere... à sede social tal como é indicada no acto constitutivo da sociedade titular da empresa prestadora» [10]. Aplicando esta definição à matéria de facto do presente processo, não restam dúvidas, e é aliás reconhecido por todas as partes que intervieram no processo, que a DFDS A/S é uma sociedade constituída segundo o direito dinamarquês, com sede legal na Dinamarca.

16. Mais problemático é, pelo contrário, apurar o que significa «estabelecimento estável a partir do qual é efectuada a prestação de serviços», na medida em que se trata dum conceito de natureza económica. Ao decidir no referido processo Berkholz, o Tribunal de Justiça afirmou que, para que se afirme a existência dum estabelecimento estável, é necessária «a presença permanente de meios humanos e técnicos necessários para as prestações de serviços em questão» [11].

17. Quanto à relação entre os dois critérios de conexão, o Tribunal de Justiça declarou em seguida que a mesma se deve inspirar numa lógica de subsidiariedade. Mais precisamente, só se «a referência ao critério da sede não conduzir a uma solução *razoável* do ponto de vista fiscal ou criar um conflito com outro Estado-Membro» é que se toma em consideração o lugar a partir do qual se desenvolve uma determinada actividade [12]. O critério da sede da actividade económica deve, em suma, constituir «o ponto de referência preferencial» [13].

18. Esclarecidas as noções a utilizar na análise deste caso concreto, debrucemo-nos sobre o mérito da causa. Para responder às questões postas pelo órgão jurisdicional de reenvio devemos averiguar, antes de mais, se a sociedade inglesa se pode apresentar, em virtude da natureza das relações que a ligam à sociedade dominante, como um «estabelecimento estável» da sociedade dinamarquesa, a partir do qual é efectuada a prestação de serviços. Em segundo lugar, deve determinar-se, à luz dos factos da causa, qual o critério, entre os dois critérios referidos, que deve aplicar-se neste caso.

19. Para determinar se a sociedade inglesa se apresenta como um «estabelecimento estável» da sociedade dominante, a partir do qual as prestações de serviços são efectuadas, são de utilidade, em meu entender, os esclarecimentos que resultam de várias decisões proferidas pelo Tribunal de Justiça em matéria

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

10 — Conclusões do advogado-geral F. Mancini no referido processo 168/84 (Recueil 1985, p. 2252, n.° 2).

11 — Acórdão Berkholz, já referido, n.° 1 da parte decisória.

12 — Acórdão Berkholz, há referido, n.° 17.

13 — Acórdão Berkholz, já referido, n.° 17.

de concorrência, especialmente com referência à noção de agência. Refiro-me mais especificamente às decisões através das quais se definiu o âmbito de aplicação da norma do artigo 85.°, n.° 1, do Tratado, relativamente aos agentes comerciais [14].

20. O problema, como se referiu, era — e continua a ser — o de estabelecer em que condições um agente comercial deve ser considerado como uma entidade independente do mandante. Da conclusão a que se chegue a *esse respeito resulta, por conseguinte, se as* relações entre o mandante e o agente podem ser apreciadas à luz do artigo 85.°, n.° 1. Essa disposição pode, na realidade, aplicar-se apenas no caso de o agente actuar de forma independente. Como escreveu o advogado-geral G. Tesauro, «a integração do representante na empresa do comitente implica... o 'desaparecimento' da figura do agente enquanto operador económico independente» [15].

21. No acórdão VVR o Tribunal de Justiça esclareceu a sua posição em referência a uma agência de viagens [16]. Respondendo a uma objecção suscitada pelo Governo belga, que visava subtrair determinadas relações comerciais entre um organizador de circuitos turísticos e uma agência de viagens ao âmbito de aplicação do artigo 85.°, n.° 1, o Tribunal de Justiça declarou que «um agente de viagens do tipo referido pelo órgão jurisdicional nacional deve ser considerado um intermediário independente que exerce uma actividade autónoma de prestação de serviços. Com efeito, por um lado, o agente *vende viagens organizadas por uma grande número de* tour-operators *e, por outro, um* tour-operator *vende as suas viagens através de um grande número de agentes.* Esse agente não pode ser qualificado... de órgão auxiliar integrado na empresa deste ou daquele *tour-operator*» [17] (sublinhado meu).

22. Vendo bem, as conclusões a que então o Tribunal de Justiça chegou são relevantes para a solução do presente caso. Segundo os critérios em que o Tribunal de Justiça fundamentou o julgamento nesse processo, a DFDS Ltd não pode, sem dúvida, ser considerada como um agente independente. E isto por razões que respeitam simultaneamente à sua estrutura de propriedade e ao seu funcionamento: em primeiro lugar, porque, desde logo, a detenção da totalidade do capital social da sociedade dominada milita no sentido da «dependência» desta última em relação à sociedade dominante; em segundo lugar — e este é o aspecto funcional que deve ser considerado à luz do acórdão do Tribunal de Justiça mencionado em último lugar —, a sociedade inglesa, ao contrário do que acontecia no caso VVR, não comercializa viagens organizadas por um número muito elevado

14 — V. acórdãos de 13 de Julho de 1966, Consten e o./Comissão (56/64 e 58/64, Colect. 1965-1968, p. 423); de 16 de Dezembro de 1975, Suiker Unie e o./Comissão (40/73 a 48/73, 50/73, 54/73 a 56/73, 111/73, 113/73 e 114/73, Colect., p. 563); de 1 de Outubro de 1987, Vereniging van Vlaamse Reisbureaus (311/85, Colect., p. 3801), e de 24 de Outubro de 1995, Volkswagen e VAG Leasing (C-266/93, Colect., p. I-3477).

15 — Conclusões do advogado-geral G. Tesauro no processo Volkswagen e VAG Leasing (C-266/93, Colect. 1995, p. I-3479).

16 — Acórdão 311/85, já referido na nota 14.

17 — Acórdão já referido na nota anterior, n.° 20.

de organizadores de circuitos turísticos. Pelo contrário, as relações contratuais que a ligam à sociedade dominante determinam que a actividade de agência possa ser desenvolvida exclusivamente em relação a esta última, a menos que seja expressamente autorizada pela mesma sociedade dominante noutro sentido. Além de que, atendendo à forma como o contrato de agência regula as relações entre a sociedade dominante e a sociedade dominada, esta não goza de efectiva independência em relação à primeira no desenvolvimento da sua própria actividade. Abonam neste sentido diversos elementos acima recordados: em particular, a necessidade de uma prévia autorização da sociedade dominante para realizar actos de administração da sociedade, tais como a nomeação dos dirigentes (artigo 3.2), a conclusão de contratos significativamente importantes, a nomeação de agentes de publicidade e de relações públicas (artigo 3.3), a inexistência de qualquer margem de discricionaridade ao determinar o preço da prestação. Considerados todos estes aspectos, parece-me, tendo em atenção por outro lado a forma jurídica da sociedade, que a sociedade inglesa age como *auxiliar* da sociedade dominante.

23. No acórdão Volkswagen, já referido, o Tribunal de Justiça sublinhou, também, o critério do risco. O Tribunal afirmou nesse acórdão que «os representantes só perdem a sua qualidade de operador económico independente quando não suportam nenhum dos riscos resultantes dos contratos negociados para o comitente» [18]. Ora, mesmo adoptando este critério, permanece firme a conclusão a que em minha opinião se deve chegar, no sentido de afirmar o carácter auxiliar da actividade da DFDS Ltd em relação à sociedade dominante. A situação da sociedade inglesa é diferente da dos concessionários alemães no caso Volkswagen. Na realidade, a mesma parece não suportar qualquer risco financeiro respeitante aos contratos celebrados com os consumidores no âmbito da actividade de agência que exerce por conta da sociedade dinamarquesa.

24. A sociedade inglesa é, por conseguinte, um agente auxiliar economicamente integrado na sociedade dinamarquesa. Resta averiguar se a DFDS Ltd pode ser considerada como um «estabelecimento estável» da sociedade dominante.

25. Sendo pertinentes para esse efeito as referências feitas nas observações apresentadas pelo Reino Unido à jurisprudência do Tribunal de Justiça. As decisões a que fez referência são as proferidas nos acórdãos Factortame e dito «Co-seguro» e ambas devem ser tomadas em consideração para decisão do presente caso [19].

No acórdão Factortame esclarece-se que o conceito de estabelecimento «envolve a prossecução efectiva de uma actividade econó-

18 — Acórdão C-266/93, já referido na nota 14, n.º 19.

19 — Acórdãos de 25 de Julho de 1991, Factortame e o. (C-221/89, Colect., p. I-3905), e de 4 de Dezembro de 1986, Comissão/Alemanha (205/84, Colect., p. 3755).

mica, através de uma instalação estável noutro Estado-Membro, por um período indefinido» [20].

A segunda decisão referida mostra-se ainda mais explícita para efeitos do processo em análise. Aí se afirma que a empresa (seguradora) de outro Estado-Membro que, no Estado-Membro em que presta serviços, tinha uma presença permanente está sujeita às disposições do Tratado relativas ao direito do estabelecimento e isto «*ainda que essa presença não assuma a forma de sucursal ou de uma agência* mas se exerça por meio de um simples escritório, gerido pelo próprio pessoal da empresa *ou de pessoa independente mas mandatada para agir em nome dela, como o faria uma agência*» [21].

26. Vejamos agora se os requisitos estabelecidos pelo Tribunal de Justiça nos referidos acórdãos estão preenchidos no caso *sub judice*. Na minha opinião estão preenchidos. Verificam-se os requisitos do exercício efectivo da actividade, da duração por tempo indeterminado, e a localização em estabelecimento estável. Tudo isto é confirmado pela análise aprofundada da matéria de facto a que procedeu o VAT Tribunal. A decisão proferida por esse órgão jurisdicional põe em relevo diversos elementos, entre os quais avulta, pela sua importância — e partilho aqui as afirmações do representante da Comissão na audiência —, o que se refere ao número de empregados, cerca de 100, da sociedade inglesa. De resto, não faltam outras considerações factuais para considerar que a prestação oferecida ao consumidor é também executada na Grã-Bretanha. A celebração do contrato verifica-se na Grã-Bretanha; o pagamento é efectuado provavelmente em moeda local; as eventuais reclamações dos clientes são tratadas pela sociedade inglesa; a sociedade dominante reembolsa as despesas que a DFDS Ltd deva suportar com acções judiciais para protecção dos seus interesses.

27. Com base nos elementos que acabo de recordar, a DFDS Ltd satisfaz os requisitos de um estabelecimento, tal como é definido no acórdão Berkholz. Verifica-se a «existência permanente de meios humanos e técnicos necessários para a prestação dos serviços». Verifica-se tudo quanto é exigível para um «estabelecimento estável».

Importa igualmente ter presente que este caso é totalmente diferente do que está actualmente pendente no Tribunal de Justiça no processo C-190/95. O advogado-geral N. Fennelly propôs ao Tribunal de Justiça, que na decisão a proferir nesse processo, se dê

20 — Acórdão já referido, n.º 20.

21 — Acórdão 205/84, já referido (n.º 21) (sublinhado meu). Vejam-se também as conclusões do advogado-geral M. Darmon no processo 81/87, Daily Mail and General Trust Plc, nas quais, recordando o que fora decidido no referido acórdão no processo 205/84, se esclarecia que «o direito de estabelecimento pode concretizar-se de duas maneiras diferentes. Por um lado pode tratar-se da criação de filiais, sucursais e agências, falando-se então de estabelecimento secundário» (Colect. 1988, p. 5500, n.º 4). V. também o acórdão de 27 de Setembro de 1988 proferido nesse mesmo processo: «Para uma sociedade, o direito de estabelecimento exerce-se, via de regra, sob a forma de criação de agências, sucursais ou filiais» (n.º 17).

preferência ao critério da sede legal da empresa [22], constituída nos Países Baixos, em relação ao outro critério do lugar, que nesse caso é a Bélgica, no qual a empresa desenvolve uma actividade residual de *leasing* de automóveis. Para concluir nesse sentido, o advogado-geral utiliza diversos elementos do processo e também a circunstância de a sociedade neerlandesa não dispor de sede de actividade económica na Bélgica, sendo os contratos de *leasing* de automóveis celebrados nos Países Baixos e constituindo uma boa parte dos serviços oferecidos por essa sociedade, na qual está implicada uma importante organização de meios materiais e humanos [23]. Quais as consequências que podemos extrair das conclusões formuladas pelo advogado-geral nesse processo que poderão ser relevantes para a apreciação que é pedida ao Tribunal de Justiça no presente processo? Em meu entender, a de reconhecer que, no caso que nos ocupa, estamos perante um estabelecimento estável, no Reino Unido, tal como o mesmo é definido pelas normas comunitárias.

28. As questões em análise exigem, finalmente, que se esclareça em que relação se encontram os dois critérios previstos no artigo 26.°, n.° 2. Já afirmei anteriormente, recordando o caso Berkholz e outros acórdãos proferidos ulteriormente pelo Tribunal de Justiça, que o estabelecimento estável apenas é tomado em consideração a título subsidiário. E isto quando a referência à sede da empresa não conduz a uma solução razoável do problema fiscal, quer relativamente à justificação do encargo que se faz suportar ao contribuinte, quer à determinação do Estado-Membro a que se atribui competência para impor esse encargo, já que se pretende prevenir o conflito com o poder tributário de outros Estados-Membros [24].

29. É ao legislador de cada um dos Estados que compete determinar quando se aplica um dos dois critérios em vez do outro. O Tribunal de Justiça, pela sua parte, tem a competência para esclarecer e controlar como se opera a subsidiariedade entre as opções que se atribuem à lei nacional. E por isso, no caso em análise, a apreciação incide directamente sobre as consequências que resultariam do facto de se recorrer ao critério geral da sede da actividade económica. Se o resultado for razoável, como pretende a directiva, esta é a regra prioritária. Não há necessidade da outra que se refere ao lugar do estabelecimento estável.

30. O Governo do Reino Unido pretende, seguindo as conclusões do advogado-geral F. Mancini no processo Berkholz, resolver a questão recorrendo aos princípios gerais da

22 — Conclusões apresentadas em 12 de Dezembro de 1996 no processo C-190/95, ARO Lease.

23 — Conclusões já referidas, n.° 21.

24 — V., em último lugar, no mesmo sentido, o acórdão do Tribunal de Justiça de 2 de Maio de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Colect., p. I-2395, n.os 16 e 17). V. também as conclusões do advogado-geral N. Fennelly de 28 de Novembro de 1996, processo C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres (Colect., p. I-1195, n.° 26).

disciplina comunitária em matéria fiscal [25]. Entre tais princípios inclui-se aquele que exige que o IVA seja cobrado no lugar da prestação do serviço. Dito isto, e ainda tendo em consideração as relações entre a sociedade inglesa e a sociedade dominante, o Governo do Reino Unido chega à conclusão de que a sociedade DFDS Ltd é um estabelecimento secundário da DFDS A/S. Esta última estaria, por conseguinte, sujeita a tributação no Reino Unido, relativamente às prestações fornecidas a partir de Harwich.

31. As conclusões da DFDS são em sentido contrário: o recurso ao critério da sede legal não é nem irracional nem injustificado; o critério do lugar do estabelecimento conduziria, pelo contrário, a confusões, conflitos de competência e complicações inúteis no funcionamento do regime do IVA [26].

32. Concluo, pelas razões explicadas a seguir, poder compartilhar a tese defendida pelo Governo do Reino Unido. Também sou de opinião de que referir-se à sede da actividade económica não conduz neste caso concreto a resultados razoáveis. A primeira consequência seria, pelo contrário, ignorar o critério normativo segundo o qual o lugar da tributação deve tendencialmente coincidir com aquele em que a prestação é fornecida ao consumidor: é esse o critério fundamental. O sistema do IVA deve ser aplicado com a maior adequação possível à realidade económica. Não considero coerente, quando se averigua da possibilidade de aplicação do critério subsidiário, que este seja automaticamente subordinado ao da sede da actividade económica.

33. Por outro lado, aplicar este último critério, como pretende a sociedade dinamarquesa, agravaria os problemas do caso que nos ocupa, em vez de os simplificar. Qual seria a consequência se as empresas do sector tivessem a liberdade de determinar, com a escolha da sua sede legal, também o lugar onde seriam tributadas as prestações que fornecem? Verificar-se-iam distorções da liberdade de concorrência e outras repercussões mais gerais no âmbito da actividade económica.

O artigo 28.°, n.° 3, alínea g), reconhece, na realidade, aos Estados-Membros a faculdade de concederem isenções e não é difícil imaginar a hipótese de as empresas decidirem fixar a sede no território de um Estado-Membro

25 — Observações apresentadas no decurso do processo pelo Governo do Reino Unido (n.° 24). A referência é ao n.° 2 das conclusões do advogado-geral F. Mancini, que, interrogando-se sobre qual dos dois critérios *principais* do artigo 9.° deveria ter utilizado no caso de não coincidência entre a sede da actividade económica e o estabelecimento estável, respondia desta forma: «sobre esta questão a norma é omissa... e também a fundamentação da directiva não dá qualquer esclarecimento. Proponho, por isso, que se recorra ao *princípio geral segundo o qual o IVA deve ser cobrado no lugar do consumo*, o que nos leva a preferir o critério que permite localizar a prestação com a maior certeza; e não restam dúvidas de que, entre os dois, o mais idóneo para atingir tal objectivo é o do estabelecimento estável — obviamente mais pontual» (sublinhado meu).

26 — N.° 21 das observações da DFDS.

no qual tivesse sido feito uso dessa faculdade. Foi o que fez a Dinamarca. Aceitar o critério da sede num caso destes, significa falsear a concorrência entre empresas que operam no mesmo mercado. Neste caso concreto, os operadores turísticos na Grã-Bretanha estariam discriminados por terem estabelecido a respectiva sede num lugar em vez doutro. Alguns deles ficariam sujeitos ao pagamento do IVA sobre as prestações de serviços e outros não.

34. É necessário, por conseguinte, reflectir sobre a letra e a finalidade do artigo 26.°, n.° 2. Não pode escapar ao intérprete o justo significado do facto de a segunda frase do n.° 2 do artigo 26.°, enunciar expressamente dois critérios em vez de um só. Se assim se dispôs, foi porque o legislador previu, para além da hipótese geral da sede legal, aquela hipótese em que a actividade exercida pela agência de turismo se desenvolve, e as prestações que se lhe referem são prestadas a partir de lugares diferentes no território da Comunidade. E é em virtude desta segunda hipótese que o sistema da directiva leva a encarar como lugar de imposição aquele em que em concreto é efectuada prestação e não o outro em que foi estabelecida a sede da empresa. O critério do estabelecimento a partir do qual «é efectuada» a prestação é subsidiário relativamente ao da sede apenas no sentido de que se aplica em alternativa. Trata-se, todavia, de um critério também principal. O legislador considerou-o relevante para efeitos de tributação de maneira equivalente ao critério da sede. Se assim não fosse, a disposição em análise estaria formulada de forma diferente: ter-se-ia adoptado apenas o critério da sede da actividade económica, pelo menos no que respeita às empresas constituídas no âmbito territorial da Comunidade; o critério do estabelecimento teria então sido previsto de forma limitada para os casos em que as prestações são efectuadas no âmbito da Comunidade, ao passo que a sede da empresa estaria estabelecida fora do seu âmbito territorial [27]. Recorde-se, por outro lado, que a decisão do caso Berkholz deve ser entendida tendo em conta as circunstâncias de facto que caracterizavam esse caso. Não se pode estender injustificadamente o seu alcance e entender esse acórdão no sentido de que a hipótese do lugar do estabelecimento a partir do qual são efectuadas as prestações é necessariamente apenas residual [28]. Essa solução seria desconforme com os princípios que inspiram a disciplina comunitária.

27 — Por outro lado, estou de acordo com a Comissão quando esta afirma que a interpretação que a DFDS A/S fez do artigo 26.°, n.° 2 não é coerente. Considero, com efeito, que o próprio objectivo da norma que é o de «reconduzir a uma única», para efeitos fiscais, as diversas prestações em que se concretiza a actividade de um operador turístico, não se repercute, como sustentou ao contrário na audiência a sociedade dinamarquesa, no lugar da prestação, no sentido de que também esse lugar deva ser único. Os dois aspectos da disciplina jurídica — o da *determinação das prestações* sujeitas a IVA e o outro do *lugar* em que essas prestações estão sujeitas a imposto — são, de facto, logicamente distintos e, em meu entender, assim devem permanecer. Reconhecer, por conseguinte, que o lugar da prestação é aquele em que se situa o estabelecimento estável a partir do qual a prestação é efectuada não levaria, em meu entender, a qualquer fragmentação ou atomização da competência fiscal como foi sustentado pela sociedade DFDS A/S na audiência. Mais simplesmente, essa solução levaria a submeter a IVA as prestações do organizador turístico (consideradas na sua totalidade), no lugar onde as mesmas são efectivamente prestadas ao consumidor.

28 — V. Farmer, P., Lyal, R. — *EC Tax Law*, Oxford, 1994, p. 160, que, depois de ter esclarecido que «the Berkholz judgment might be understood as expressing a reluctance on the part of the Court to refer to secondary establishments. The Court's words must, however, be read in the light of the circumstances of the case, in which a taxable person sought to escape the Community's tax jurisdiction by creating national establishments outside Community territory» (o acórdão Berkholz podia ser entendido como exprimindo uma relutância por parte do Tribunal de Justiça em referir-se a estabelecimentos secundários. As palavras do Tribunal de Justiça devem, todavia, ser lidas à luz das circunstâncias desse caso, no qual um sujeito passivo procurava evadir-se à competência tributária da Comunidade criando estabelecimentos em países fora do território da Comunidade), concluíam no sentido de que «it is submitted that, in a genuine case in which a supplier (...) has several business establishments all capable of performing services, the most appropriate method of determining the place of supply for the purposes of Article 9(1) (...) would be to identify the establishment of supplier whose resources were primarily used for supplying the service (...)» (defende-se que, num caso genuíno em que um prestador de serviços... tem vários estabelecimentos de negócio com possibilidades de efectuarem prestações de serviços, o método mais adequado para determinar o lugar de fornecimento para efeitos do artigo 9.° n.° 1... seria identificar o estabelecimento do fornecedor cujos meios foram predominantemente utilizados para fornecer o serviço...).

35. A tese defendida pela sociedade dinamarquesa, que, na realidade, peca por considerações de ordem formal, não está em conformidade com esses princípios. Essa tese ignora que a própria realidade económica subjacente no caso em análise justifica que as actividades de agência de viagens estejam sujeitas a IVA no lugar onde são fornecidas as prestações.

E não só. Não se pode resolver este caso no sentido propugnado pela sociedade dinamarquesa sem contrariar o método de interpretação que, em meu entender, nos deve guiar na análise do caso concreto. Conforta-me nesta opção o que foi afirmado pelo advogado-geral M. Darmon nas conclusões relativas ao referido processo Daily Mail. Nesse caso, deviam apreciar-se os requisitos em presença dos quais se podia afirmar a existência da sede da administração central duma empresa. E as conclusões foram as seguintes: «Esta designação *não pode resultar de uma apreciação juridicamente formal,* sem atender à pluralidade de elementos de facto determinantes, cujo alcance respectivo pode variar conforme o tipo de sociedade em causa» [29] (sublinhado meu).

36. Além disso, uma confirmação indirecta mas significativa da justeza da referida conclusão está no facto do legislador comunitário ter decidido não anuir a um parecer formulado pelo comité do imposto sobre o valor acrescentado — acolhido na proposta da Décima Nona Directiva — no qual se contemplava a adição de um parágrafo ao artigo 9.° O novo parágrafo, com o n.° 4, deveria contemplar uma noção extensiva de estabelecimento estável na qual se incluía qualquer estabelecimento de um sujeito passivo, ainda que a partir desse «estabelecimento estável do sujeito passivo... *não pudessem efectuar-se operações tributáveis*» [30].

37. Ora, o facto de o legislador ter optado por não introduzir no artigo 9.° uma modificação normativa assim concebida, explica-se precisamente, em meu entender, porque se quis sublinhar o carácter substancial da noção de «estabelecimento estável». Esta noção é de natureza tipicamente económica, como salienta nas suas observações o Governo italiano. Designa exclusivamente um estabelecimento a partir do qual pode ser efectuada uma prestação — em razão da suficiência dos meios humanos e técnicos destinados a efectuá-la — e é efectivamente efectuada.

29 — Conclusões já referidas, n.° 7 (v. também as considerações desenvolvidas no n.° 8).

30 — Proposta da Décima Nona Directiva do Conselho relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, que modifica a Directiva 77/388/CEE, apresentada pela Comissão ao Conselho em 15 de Dezembro de 1984 [JO C 347, p. 5; v. o artigo 1.°, alínea b)] (sublinhado meu). A história legislativa desta proposta de modificação pode ver-se em Farmer e Lyal, *op. cit.*, p. 158.

Conclusões

Pelas razões expostas, considero dever sugerir ao Tribunal de Justiça que responda da forma seguinte às questões prejudiciais submetidas pela High Court of Justice:

«Quando um organizador de circuitos turísticos tem a sua sede central no Estado-Membro A, mas fornece serviços sob a forma de viagens com tudo incluído através da actividade de uma sociedade que opera como seu agente no Estado-Membro B, a prestação dos referidos serviços por parte do organizador de circuitos turísticos está sujeita a imposto sobre o valor acrescentado no Estado-Membro B, sempre que a sociedade que desenvolve a actividade de agente não tenha as características de independência e de autonomia relativamente ao organizador de circuitos turísticos mas constitua um mero auxiliar deste último e esteja dotada de uma estrutura, composta de meios humanos e técnicos, apta a efectuar as prestações de serviços em questão.»