

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)
17 de Julho de 1997 ^{*}

No processo C-190/95,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE, pelo Gerechtshof te Amsterdam, destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

ARO Lease BV

c

Inspecteur der Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 9.º, n.º 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: G. F. Mancini, presidente de secção, J. L. Murray, C. N. Kakouris (relator), P. J. G. Kapteyn e G. Hirsch, juízes,

^{*} Língua do processo: neerlandês.

advogado-geral: N. Fennelly,
secretário: H. A. Rühl, administrador principal,

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação da ARO Lease BV, por J. L. M. J. Vervloed, consultor fiscal,
- pelo Inspecteur der Belastingdienst Grote Ondernemingen te Amsterdam,
- em representação do Governo neerlandês, por A. Bos, consultor jurídico no Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente,
- em representação do Governo belga, por J. Devadder, director de administração no Ministério dos Negócios Estrangeiros, Comércio Externo e Cooperação para o Desenvolvimento, na qualidade de agente,
- em representação do Governo dinamarquês, por P. Biering, chefe de direcção no Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente,
- em representação do Governo francês, por C. de Salins, subdirectora na Direcção dos Assuntos Jurídicos do Ministério dos Negócios Estrangeiros, e A. de Bourgoing, encarregada de missão na mesma direcção, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por B. J. Drijber, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agente,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da ARO Lease BV, representada por J. L. M. J. Vervloed, do Governo neerlandês, representado por J. S. van den Oosterkamp, consultor jurídico adjunto no Ministério dos Negócios Estrangeiros, na qualidade de agente, do Governo alemão, representado por B. Kloke, Oberregierungsrat no Ministério Federal da Economia, na qualidade de agente, do Governo francês, representado por A. de Bourgoing, e da Comissão, representada por B. J. Drijber, na audiência de 24 de Outubro de 1996,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 12 de Dezembro de 1996,

profere o presente

Acórdão

- 1 Por despacho de 7 de Junho de 1995, que deu entrada no Tribunal em 19 de Junho seguinte, o Gerechtshof te Amsterdam submeteu, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE, uma questão prejudicial relativa à interpretação do artigo 9.º, n.º 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «Sexta Directiva»).
- 2 Essa questão foi suscitada no âmbito de um litígio que opõe a sociedade ARO Lease BV (a seguir «ARO»), com sede em s'-Hertogenbosch (Países Baixos), às autoridades fiscais neerlandesas a propósito do pagamento do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») sobre prestações por ela efectuadas na Bélgica.
- 3 Resulta dos autos do processo principal que a ARO é uma sociedade de *leasing* que tem como actividade principal proceder à locação, na qualidade de locadora, de

veículos particulares aos seus clientes ao abrigo de contratos de locação financeira (*leasing*). Cerca de 6 000 veículos particulares nos Países Baixos e cerca de 800 na Bélgica foram objecto deste tipo de contratos durante o período em questão. Deses contratos, 90% foram celebrados com empresas e os restantes com particulares. Os contratos em questão foram celebrados por um período de três a quatro anos e elaborados nos escritórios da ARO em s'-Hertogenbosch. A ARO não tem escritórios na Bélgica.

- 4 Os clientes da ARO na Bélgica entram em contacto com ela através de intermediários independentes estabelecidos naquele Estado, que recebem uma comissão como contrapartida. Em geral, os clientes belgas procuram eles próprios o veículo que lhes interessa, num concessionário estabelecido na Bélgica. Este entrega o veículo à ARO, que paga o respectivo preço. A ARO cede então o veículo ao cliente ao abrigo de um contrato de *leasing*. Os veículos são matriculados na Bélgica. Os intermediários na Bélgica não intervêm na celebração dos contratos. Estes prevêm designadamente que a manutenção do veículo e o imposto de circulação devido na Bélgica ficam a cargo do cliente. Em contrapartida, as reparações e a assistência resultantes de danos causados ao veículo ficam a cargo da ARO, que, na qualidade de proprietária do veículo, contratou um seguro que cobre esses riscos.
- 5 No final do período de *leasing* acordado, a ARO indica ao cliente o preço a que o veículo pode ser-lhe vendido. Se a venda do veículo não for imediatamente possível, este fica temporariamente depositado, por conta e risco da ARO, à guarda de um comerciante na Bélgica, dado que a ARO não dispõe de instalações de armazenagem na Bélgica.
- 6 No que respeita ao IVA devido em razão da locação de veículos particulares na Bélgica nos termos de contratos de *leasing*, a ARO pagou-o sempre nos Países

Baixos, por força do artigo 6.º, n.º 1, da lei neerlandesa de 1968 sobre o volume de negócios, que transpõe o artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva. Esta disposição prevê:

«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».

- 7 Contudo, a administração fiscal belga entende que, desde Janeiro de 1993, a simples presença na Bélgica de um parque automóvel propriedade da ARO tem como consequência esta possuir um estabelecimento estável na Bélgica a partir do qual procede à locação de veículos no âmbito de contratos de *leasing*. Assim, no que respeita aos serviços em questão, a ARO seria devedora do IVA na Bélgica, o que ela aliás não contesta. Em contrapartida, a administração fiscal neerlandesa considera que o local da prestação se situa nos Países Baixos, por força do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva, uma vez que, não dispondo a ARO de pessoal nem de meios técnicos na Bélgica para celebrar os contratos de *leasing*, não tem aí um estabelecimento estável.
- 8 O litígio entre a ARO e a administração fiscal neerlandesa diz respeito ao IVA, no montante de 389 753 HFL, pago relativamente ao mês de Novembro de 1993, e cuja restituição a ARO pede.
- 9 O Gerechtshof te Amsterdam, a quem foi submetido o litígio, considera que o lugar das prestações de serviços em causa é determinado pela regra enunciada no artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva. Este órgão jurisdicional interroga-se sobre se as prestações de serviços em causa são efectuadas a partir de um estabelecimento estável na Bélgica, na acepção daquela disposição. Tendo dúvidas quanto à

interpretação do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva, o *Gerechtshof te Amsterdam* decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 9.º, n.º 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» no despacho de reenvio «presta estes últimos serviços a partir de um estabelecimento estável na Bélgica?»

- 10 Com esta questão, o órgão jurisdicional nacional pergunta em substância se o artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que uma sociedade de *leasing*, estabelecida num Estado-Membro, efectua as suas prestações de serviços a partir de um estabelecimento estável situado noutro Estado-Membro quando, neste último Estado, dê em locação a clientes nele estabelecidos veículos particulares ao abrigo de contratos de *leasing*, os seus clientes tenham contactado com ela através de intermediários independentes estabelecidos no mesmo Estado, os próprios clientes tenham procurado os veículos que lhes interessavam em concessionários estabelecidos nesse Estado, a sociedade tenha adquirido os veículos nesse Estado, onde estão matriculados, e os tenha locado aos clientes através de contratos de *leasing* elaborados e assinados na sua sede, os clientes suportem as despesas de manutenção e paguem nesse Estado o imposto de circulação, mas ela não tenha aí escritórios nem instalações para armazenagem dos veículos.
- 11 Deve declarar-se liminarmente que o *leasing* de veículos constitui uma prestação de serviços na acepção do artigo 9.º da Sexta Directiva.
- 12 Para se responder à questão submetida, deve antes de mais observar-se que, nos termos do quarto considerando da Décima Directiva 84/386/CEE do Conselho, 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, a seguir «Décima Directiva»), «... no que diz respeito à locação de meios de transporte, convém, por razões de controlo, aplicar estritamente o referido n.º 1 do artigo 9.º, localizando essas prestações de serviços no lugar do prestador».

- 13 Assim, resulta do artigo 9.º, n.º 2, alínea c), da Sexta Directiva, na redacção da Décima Directiva, que «todos os meios de transporte» estão expressamente excluídos da regra derogatória segundo a qual, no que respeita à «locação de bens móveis corpóreos», o lugar das prestações de serviços é «o lugar onde o destinatário tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável...». Os meios de transporte são, pois, regidos pela regra geral que consta do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva.
- 14 Além disso, o Tribunal observou a este respeito que, dado que os meios de transporte podem facilmente passar as fronteiras, é difícil, ou mesmo impossível, determinar o lugar da sua utilização, sendo assim necessário prever em cada caso um critério praticável para a cobrança do IVA. Por isso, a Sexta Directiva consagrou, para a locação de todos os meios de transporte, a conexão, não com o lugar da utilização do bem locado, mas, por razões de simplificação e em conformidade com o princípio geral, com o lugar onde o prestador de serviços tem a sede da sua actividade económica (acórdão de 15 de Março de 1989, Hamann, 51/88, Colect., p. 767, n.ºs 17 e 18).
- 15 Deve recordar-se em seguida que, no que respeita à regra geral do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva, o Tribunal já decidiu que o lugar onde o prestador estabeleceu a sede da sua actividade económica surge como um ponto de conexão prioritário, no sentido de que a tomada em consideração de outro estabelecimento a partir do qual é feita a prestação de serviços só tem interesse no caso de a ligação à sede não levar a uma solução racional do ponto de vista fiscal ou criar um conflito com outro Estado-Membro. Resulta do contexto dos conceitos utilizados pelo

artigo 9.º e da finalidade desta disposição que a conexão de uma prestação de serviços com um estabelecimento que não seja a sede só entra em linha de conta se esse estabelecimento tiver uma consistência mínima, através da reunião permanente dos meios humanos e técnicos necessários para determinadas prestações de serviços (acórdão de 4 de Julho de 1985, Berkholz, 168/84, Recueil, p. 2251, n.ºs 17 e 18).

- 16 Por conseguinte, para que, por derrogação ao critério prioritário da sede, um estabelecimento possa utilmente ser considerado lugar das prestações de serviços de um sujeito passivo, é necessário que apresente um grau suficiente de permanência e uma estrutura apta, do ponto de vista do equipamento humano e técnico, a tornar possíveis, de modo autónomo, as prestações de serviços consideradas.
- 17 Nestas condições, deve analisar-se se os elementos de facto expostos pelo órgão jurisdicional de reenvio são suficientes para se poder considerar que uma sociedade de *leasing* tem, num Estado-Membro, um estabelecimento estável.
- 18 Deve observar-se a este respeito que as prestações de serviços de locação de veículos em *leasing* consistem principalmente na negociação, elaboração, assinatura e gestão dos contratos e na colocação à disposição material dos clientes dos veículos objecto do contrato, que permanecem propriedade da sociedade de *leasing*.
- 19 Por conseguinte, quando uma sociedade de *leasing* não disponha num Estado-Membro de pessoal próprio nem de uma estrutura que apresente um grau suficiente de permanência, no quadro da qual possam ser elaborados contratos ou tomadas decisões administrativas de gestão, estrutura essa que seja portanto apta a tornar possíveis, de modo autónomo, as prestações de serviços em questão, não se pode considerar que ela tem um estabelecimento estável nesse Estado.

- 20 Além disso, resulta da letra e da finalidade do artigo 9.º, n.ºs 1 e 2, alínea e), da Sexta Directiva e do acórdão Hamann, já referido, que a colocação de veículos à disposição material dos clientes no quadro de contratos de *leasing* não pode, tal como não pode o lugar de utilização dos mesmos veículos, ser considerada um critério seguro, simples e praticável, correspondendo ao espírito da Sexta Directiva, para justificar a existência de um estabelecimento estável.
- 21 Esta conclusão não é infirmada pela existência de outros elementos e operações, como as efectuadas na Bélgica, subsidiárias e complementares das prestações de serviços de *leasing*. Efectivamente, o facto de os clientes procurarem eles próprios em concessionários belgas os veículos que lhes interessam não tem qualquer relação com o estabelecimento do prestador de serviços. Os intermediários independentes que põem os clientes interessados em contacto com a ARO não podem ser considerados meios humanos permanentes, na acepção da referida jurisprudência. Por fim, o facto de os veículos estarem matriculados na Bélgica, onde também tem de ser pago o respectivo imposto de circulação, está ligado ao lugar da sua utilização, elemento que, em conformidade com a jurisprudência referida, não é relevante para efeitos de aplicação da regra do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva.
- 22 Por conseguinte, não se pode considerar que, em circunstâncias como as do processo principal, as prestações de serviços são efectuadas a partir de um estabelecimento estável.
- 23 A Comissão e o Governo dinamarquês alegam contudo que, para efeitos da aplicação do artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva aos meios de transporte, deve ter-se em conta a realidade económica e considerar lugar das prestações o local do exercício efectivo da actividade económica considerada.

- 24 A este respeito, deve salientar-se que a ideia do exercício efectivo de uma actividade económica esteve presente no espírito do legislador comunitário, como resulta da economia do artigo 9.º da Sexta Directiva e é indicado pela regra do seu n.º 2, alínea c) — que se afasta do princípio geral do n.º 1 do artigo 9.º —, nos termos da qual o lugar das prestações de certos serviços é o lugar onde essas prestações são materialmente executadas.
- 25 Esta ideia esteve também presente aquando da formulação actual da regra geral contida no n.º 1 do artigo 9.º, bem como das disposições especiais e expressas relativas aos meios de transporte, acima expostas.
- 26 Por conseguinte, a interpretação defendida pela Comissão e pelo Governo dinamarquês iria contra a vontade do legislador, que, em matéria de meios de transporte, optou, tendo em conta a realidade económica, pela introdução, no princípio geral do artigo 9.º, n.º 1, de um critério seguro, simples e praticável, ou seja, o da sede da actividade económica ou de um estabelecimento estável.
- 27 Com base nas considerações que antecedem, deve responder-se à questão submetida que o artigo 9.º, n.º 1, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que uma sociedade de *leasing*, estabelecida num Estado-Membro, não efectua as suas prestações de serviços a partir de um estabelecimento estável situado noutra Estado-Membro quando, neste último Estado, dê em locação a clientes nele estabelecidos veículos particulares ao abrigo de contratos de *leasing*, os seus clientes tenham contactado com ela através de intermediários independentes estabelecidos no mesmo Estado, os próprios clientes tenham procurado os veículos que lhes interessavam em concessionários estabelecidos nesse Estado, a sociedade tenha adquirido os veículos nesse Estado, onde estão matriculados, e os tenha locado aos

clientes através de contratos de *leasing* elaborados e assinados na sua sede, os clientes suportem as despesas de manutenção e paguem nesse Estado o imposto de circulação, mas ela não tenha aí escritórios nem instalações para armazenagem dos veículos.

Quanto às despesas

- 28 As despesas efectuadas pelos Governos neerlandês, belga, dinamarquês, alemão e francês, bem como pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

pronunciando-se sobre a questão submetida pelo Gerechtshof te Amsterdam, por despacho de 7 de Junho de 1995, declara:

O artigo 9.º, n.º 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 uma sociedade de *leasing*, estabelecida num Estado-Membro, não efectua as suas prestações de serviços a partir de um estabelecimento estável situado noutro Estado-Membro quando, neste último Estado, dê em locação a clientes nele estabelecidos veículos particulares ao abrigo de contratos de *lea-*

sing, os seus clientes tenham contactado com ela através de intermediários independentes estabelecidos no mesmo Estado, os próprios clientes tenham procurado os veículos que lhes interessavam em concessionários estabelecidos nesse Estado, a sociedade tenha adquirido os veículos nesse Estado, onde estão matriculados, e os tenha locado aos clientes através de contratos de *leasing* elaborados e assinados na sua sede, os clientes suportem as despesas de manutenção e paguem nesse Estado o imposto de circulação, mas ela não tenha aí escritórios nem instalações para armazenagem dos veículos.

Mancini

Murray

Kakouris

Kapteyn

Hirsch

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 17 de Julho de 1997.

O secretário

O presidente da Sexta Secção

R. Grass

G. F. Mancini