

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Faculdade de Direito - Escola de Lisboa

Lisboa, 2 de Maio de 2018

***O Estabelecimento Estável em Sede de IVA e IRC:  
Uma Análise Comparativa***

**Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal,**

**Sob a orientação do**

**Doutor João Espanha**

**Hugo Alves Leonardo**

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

Faculdade de Direito - Escola de Lisboa

Lisboa, 2 de Maio de 2018

***O Estabelecimento Estável em IVA e IRC:  
Uma Análise Comparativa***

DISSERTAÇÃO

Para obtenção do grau de Mestre em Direito Fiscal pela Universidade Católica Portuguesa - Escola de Lisboa, redigida por Hugo Alves Leonardo, sob a orientação do Doutor João Espanha.

Lisboa, 2 de Maio de 2018

## **LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS**

Al.	Alínea
Art.	Artigo
ADT	Acordo de Dupla Tributação
BEPS	Base Erosion and Profit Shipping
Cp.	Capítulo
CMOCDE	Convenção modelo da OCDE
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
TFUE	Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
nº	Número
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
P.	Página
Ps.	Páginas
Ss.	Seguintes
STA	Supremo Tribunal Administrativo
R&D	Research and Development
Vd.	Vide
Vol.	Volume
VS	Versus
§	Parágrafo

## Índice

<b>Introdução.....</b>	<b>5</b>
<b>1 – O conceito de Estabelecimento Estável em Sede de IVA .....</b>	<b>7</b>
1.1 Noções Prévias .....	7
1.2 O conceito de estabelecimento estável prévio ao Regulamento de Execução .....	10
1.2.1 Mínimo de recursos humanos e técnicos permanentes .....	10
1.2.2 A reunião dos meios humanos e técnicos tem de permitir que a prestação se efetue de modo autónomo.....	11
a) Assunção do risco da atividade .....	11
1.2.3 Solução racional para efeitos fiscais - Primazia à sede da atividade económica .....	12
1.2.4 Instalação fixa não pode ser utilizada apenas para atividades de carácter preparatório	12
1.3 O conceito de estabelecimento estável no Regulamento de execução .....	13
1.3.1 Artigo 10.º do Regulamento de execução - Sede da atividade económica .....	14
1.3.2 Artigo 11.º do Regulamento de execução - O conceito de Estabelecimento Estável ..	17
1.3.2.1 Requisitos comuns a ambos os conceitos.....	18
a) Estabelecimento estável na perspetiva do prestador - Requisitos Específicos.....	22
b) Estabelecimento estável na perspetiva do adquirente - Requisitos Específicos.....	24
<b>2 – O conceito de Estabelecimento Estável em Sede de IRC .....</b>	<b>26</b>
2.1 Notas introdutórias .....	26
2.2 O conceito de Estabelecimento Estável nos termos do artigo 5.º do Código do IRC .	27
2.2.1 Elemento Dinâmico .....	28
2.2.2 Elemento Estático .....	28
2.2.2.1 Estabelecimento real .....	29
2.2.2.2 O caso específico dos Estaleiros de Construção.....	30
2.2.3 As atividades excluídas do conceito de Estabelecimento Estável .....	32
2.2.4 Estabelecimentos Estáveis Pessoais .....	33
2.2.5 O caso particular dos sócios de sociedades transparentes .....	35
<b>3 – A análise comparativa do conceito na esfera de ambos os impostos .....</b>	<b>35</b>
3.1 Notas introdutórias .....	35
3.2 Lugar diferente da sede da atividade económica/direção da empresa.....	37
3.3 Instalação fixa/"Reunião" de meios .....	38
3.4 Propriedade dos recursos.....	39
3.5 Atividades auxiliares .....	39
3.6 Agente subsidiário.....	40
3.7 Grau suficiente de permanência .....	42
<b>Conclusão.....</b>	<b>43</b>
<b>LISTA BIBLIOGRÁICA .....</b>	<b>46</b>

## **Introdução**

No atual mundo globalizado e tecnológico em que vivemos, onde as trocas comerciais se multiplicam, por diversas formas, e em que as fronteiras comerciais se têm vindo a tornar progressivamente menos visíveis, o conceito de estabelecimento estável goza de especial relevância na distribuição de competências tributárias, onde desempenha um papel crucial na definição do local de tributação.

A existência de um centro operacional com atividade empresarial noutra Estado, poderá gerar obrigações tributárias nesse Estado, por via da constituição de um estabelecimento estável, independentemente da vontade do agente económico.

Por sua vez, os agentes económicos terão que ter em conta este acontecimento jurídico no momento de definir o modo e o meio como irão operar noutra Estado (ou região com autoridade tributária). Facto este que não será de menosprezar, uma vez que poderá originar uma carga fiscal, mais ou menos agravada (dependendo dos Estados em presença), sobre o rendimento gerado pela atividade económica ou sobre as operações tributáveis em causa.

Todavia, têm vindo a surgir diversas dúvidas no que respeita aos pressupostos que determinam a existência de um estabelecimento estável.

Deste modo, por forma a garantir uma maior previsibilidade aos agentes económicos internacionais, revela-se essencial a definição dos exatos contornos desta figura jurídica em sede de cada imposto.

É neste sentido que o presente trabalho final de Mestrado em Direito Fiscal se propõe clarificar em que situações se considera existir um estabelecimento estável em Portugal em sede de IVA e em sede de IRC e, através da identificação das respetivas diferenças e similitudes, dissecar a relação entre o conceito de estabelecimento estável para efeitos de IRC e IVA.

Não obstante os diferentes contornos que a figura do estabelecimento estável tem em ambos os impostos, uma vez que tributam realidades diferentes<sup>1</sup>, não raras vezes os agentes económicos e, bem assim, a Autoridade Tributária e os Tribunais Judiciais,

---

<sup>1</sup> Na medida em que o IVA se caracteriza por ser um imposto indireto que incide sobre o consumo, enquanto o IRC é um imposto que incide sobre o rendimento.

aplicam os mesmos requisitos indistintamente, quer em sede de IVA quer em sede de IRC.

Em sede de IVA, enquanto imposto de matriz europeia e harmonizado, este regime encontra-se referenciado na Diretiva IVA 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, nos seus artigos 44.º e 45.º, a respeito das regras de localização, mas os seus requisitos essenciais encontram-se elencados no artigo 10.º e 11.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de Março de 2011.

No que respeita ao IRC, este conceito encontra-se consagrado no artigo 5.º do Código do IRC<sup>2</sup>.

Começaremos por analisar o regime do estabelecimento estável em sede de IVA, onde recorreremos à legislação europeia aplicável (Diretiva IVA e Regulamento de Execução n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de Março de 2011), bem como à Jurisprudência do TJUE.

Em seguida, delimitaremos o conceito de estabelecimento estável em sede de IRC, tendo em conta a legislação nacional e Jurisprudência Portuguesa (embora esta seja escassa), nunca perdendo de vista toda a doutrina relacionada com a CMOCDE.

Por fim, faremos uma síntese comparativa das características do conceito em ambos os impostos.

Não serão objeto de estudo normas que não contribuam para a caracterização do conceito de estabelecimento estável, sem prejuízo de tecermos algumas considerações quando tal se tornar relevante. Do mesmo modo, não faremos alusão ao disposto em nenhum ADT em particular, nem às normas da CMOCDE ou ao projeto BEPS. Contudo, uma vez que o regime do estabelecimento estável em sede de IRC segue de perto o disposto na CMOCDE, faremos referência a alguma da sua doutrina.

Excluiremos ainda da nossa análise o legislado sobre este conceito em sede de outros impostos que não IRC e IVA.

---

<sup>2</sup> Refira-se que estamos perante o confronto entre um imposto comunitário (IVA) e um imposto de nacional (IRC).

# 1 – O conceito de Estabelecimento Estável em Sede de IVA

## 1.1 Noções Prévias

Uma vez que atualmente existem cada vez mais operadores económicos estabelecidos em mais do que um Estado, o conceito de estabelecimento estável revela-se de grande importância no contexto do IVA, na medida em que é determinante na definição da localização das operações tributáveis e, conseqüentemente, na determinação do Estado Membro com competência tributária para a liquidação e cobrança de IVA<sup>3</sup>.

Embora se trate de um conceito menos desenvolvido do que o conceito de estabelecimento estável em sede de IRC, e aparentemente subestimado face a este, possui uma importância crescente em sede de IVA.

Sendo o IVA um imposto que incide sobre o consumo, em tese a sua tributação deveria ocorrer no local onde os bens ou serviços são consumidos, posto que se trata de um imposto, hoje, “assente no princípio da territorialidade e de tributação no destino”<sup>4</sup>. Situação esta que levantaria poucos problemas se estivéssemos perante operações tributáveis dentro do mesmo Estado. Porém, em situações transfronteiriças, são necessárias regras adicionais para determinar o local onde devem ser tributadas as operações, por forma a manter a justiça tributária<sup>5</sup> e evitar fenómenos de planeamento fiscal agressivo.

No contexto da União Europeia, e desde a entrada em vigor de todas as regras relativas ao Mercado Único, aumentou o comércio na União Europeia<sup>6</sup> e, conseqüentemente, o número de operações tributáveis que envolvem mais de que uma jurisdição com legitimidade tributária para efeitos de IVA. Por outro lado, com a criação das regras de localização das operações, verificou-se uma intensificação da complexidade destas regras, à medida que se alteravam as formas de transação de bens e serviços.

Sobre esta temática, cumpre esclarecer que localizar uma operação tributável para efeitos de IVA significa definir o local onde essa transmissão de bens/serviços vai ser tributada<sup>7</sup>.

---

<sup>3</sup> Assim como na delimitação do direito ao reembolso do IVA suportado por entidades não estabelecidas no Estado-Membro de reembolso.

<sup>4</sup> Vd. VASQUES, Sérgio, *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Almedina, 2015, p. 237.

<sup>5</sup> Ou seja, a justa repartição de receita entre os Estados envolvidos nas operações económicas.

<sup>6</sup> MACIEJEWSKI, Mariusz e DANCOURT, Louis “O mercado interno: princípios gerais”, *Fichas Técnicas sobre a União Europeia* (2017).

<sup>7</sup> “Localizar uma operação para efeitos fiscais, significa determinar o território onde vai ser tributável, ou seja, o ordenamento jurídico fiscal que lhe será aplicável. Através da localização de uma operação, o

As primeiras grandes medidas, no que respeita às regras de localização das operações, foram consagradas na legislação tributária com a Sexta Diretiva IVA. A localização das prestações de serviços era determinada em função do domicílio do prestador e a transmissão de bens era determinada em função do local onde se encontravam os bens no momento da entrega ou, nos casos em que estes são objeto de transporte ou expedição, “o lugar em que se encontram os bens no momento em que se inicia o transporte ou expedição com destino ao adquirente”<sup>8</sup>.

A evolução tecnológica da economia, o aumento de operações tributáveis com potencial de serem tributados em vários Estados e a criatividade dos agentes económicos em criarem situações de evasão fiscal, levaram a que a União Europeia criasse novas regras de localização que procuram dar resposta a esta nova realidade.

Foram então introduzidas novas regras de localização, que aumentaram significativamente a importância deste conceito. As novidades legislativas respeitantes às regras de localização foram introduzidas pelo *VAT PACKAGE*<sup>9</sup> (Diretiva 2008/8/CE) nomeadamente nos seus artigos 44.º e 45.º, verificando-se um significativo aumento da importância da definição do lugar onde estas são tributadas.

Resumidamente, com a entrada em vigor da diretiva n.º 2008/8, de 12/02/2008, a regra geral de determinação da localização das prestações de serviços indica que o local de tributação será definido em função do domicílio do prestador nas operações *business-to-consumer* (B2C). Nas operações *business-to-business* (B2B), o local de tributação é definido em função do domicílio do adquirente. Por outro lado, e tal como referido nos artigos 44.º e 45.º da Diretiva IVA, se os serviços em causa forem prestados ao estabelecimento estável (no caso do artigo 44.º) ou a partir do estabelecimento estável (no caso do artigo 45.º) "o lugar das prestações desses serviços é o lugar onde está situado o estabelecimento estável".

No que concerne à transmissão de bens, manteve-se inalterada a regra geral de localização das transmissões de bens - sendo a regra geral o local onde se inicia a expedição ou onde

---

legislador, ao estabelecer determinados critérios de conexão, permite identificar o Estado ao qual incumbe exigir o imposto devido por operações efetuadas entre pessoas ou entidades estabelecidas ou residentes em Estados diferentes (estamos, assim, perante regras de distribuição de competências do poder de tributar). Mas, (...) antes da aplicação das regras de localização propriamente ditas, importa proceder à devida qualificação da operação, da qual dependerá a respetiva localização e que, muitas vezes, se revela especialmente problemática” PALMA, Clotilde *em Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado* Cadernos IDEFF, N.º 1, 3.º Edição, 2008, p. 87 e 88.

<sup>8</sup> Vd. VASQUES, Sérgio, *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Almedina, 2015, p. 240.

<sup>9</sup> Estabeleceu as novas regras de localização das operações.

se encontram os bens no momento da entrega<sup>10</sup>, independentemente da existência de um estabelecimento estável.

Assim, uma vez que, quanto à transmissão de bens, o local de tributação se determina em função do local de início de expedição ou onde se encontram os bens no momento da entrega, a existência de um estabelecimento estável não será relevante na definição do local de tributação.

De facto, a relevância da existência de um estabelecimento estável para a determinação do local de tributação está nas operações de prestação de serviços, dado que estas se determinam em função do domicílio do prestador ou do adquirente. Deste modo, a existência de uma estrutura (munida de determinadas características, que adiante se explanam) em lugar diferente da sede da atividade económica do sujeito passivo, poderá levar a que as operações tributáveis sejam tributadas no Estado-Membro onde se localiza o estabelecimento estável.

Posto isto, nos casos em que o sujeito passivo possui uma estrutura com atividade económica em mais do que um Estado-Membro, será relevante determinar se a estrutura configura um estabelecimento estável para efeitos de IVA e, posteriormente, averiguar em que situações se deve considerar que as operações tributáveis têm alguma relação com o estabelecimento estável.

Desta forma, em seguida, procura-se definir quais os pressupostos fáticos para que se verifique a existência de um Estabelecimento Estável em sede de IVA.

---

<sup>10</sup> Artigo 31.º e 32.º da Diretiva IVA.

## 1.2 O conceito de estabelecimento estável prévio ao Regulamento de Execução

Até à aprovação do Regulamento de Execução 282/2011, a densificação do conceito de estabelecimento estável para efeitos de IVA ia sendo efetuada pelo TJUE, uma vez que até então não havia qualquer definição legal deste conceito<sup>11</sup>.

De acordo com a jurisprudência do TJUE ao longo dos anos, ou seja, no período compreendido entre o início da sua existência e o Regulamento de Execução n.º 282/2011, para a verificação de um estabelecimento estável seria necessário i) um mínimo de recursos humanos e técnicos permanentes ii) a reunião dos meios humanos e técnicos teria de permitir que a prestação se efetuasse de modo autónomo iii) o seu resultado final teria de conduzir a uma solução racional para efeitos fiscais e a instalação fixa não podia ser utilizada apenas para atividades de carácter preparatório.

### 1.2.1 Mínimo de recursos humanos e técnicos permanentes

O TJUE, no acórdão *Gunter Berkholz C168-84*, que deu início à fixação de jurisprudência no que respeita a esta questão, referia que, para estarmos perante um estabelecimento estável, teria que se verificar a existência de uma estrutura permanente constituída por meios humanos e técnicos mínimos necessários à prestação de serviços<sup>12</sup>.

A este respeito será de referir a posição da Autoridade Tributária Portuguesa, em face da jurisprudência do TJUE. Se, por um lado, a autoridade tributária portuguesa parece ter assumido a posição do TJUE quanto ao requisito do "mínimo de recursos humanos e técnicos permanentes"<sup>13</sup>, na prática entendia que o mero registo de IVA é suficiente para considerar a existência de um estabelecimento estável<sup>14</sup>, independentemente de estes

---

<sup>11</sup> Tal como adiante exposto, a partir da alteração das regras de localização das operações, e concomitantemente com evolução e sofisticação das prestações de serviços subjacentes às operações, aumentaram as situações de incerteza quanto à definição do local de tributação.

<sup>12</sup> Acórdão TJUE, *Gunter Berkholz*, C-168-84 de 4/07/1985, na versão inglesa ponto 18 "(...) services cannot be deemed to be supplied at an establishment other than the place where the supplier has established his business unless that establishment is of a certain minimum size and both the human and technical resources necessary for the provision of the services are permanently present."

<sup>13</sup> Ofícios-Circulados n.º 30.114/2009, de 25 de Novembro e n.º 30.115/2009, 29 de Dezembro.

<sup>14</sup> "Esta distinção e respectivas consequências não têm sido seguidas pela prática portuguesa [...]. De facto, a maioria dos agentes (incluindo a própria administração tributária e o Registo Nacional de Pessoas Colectivas) tem feito equivaler a um estabelecimento estável os meros registos de IVA (...). Refira-se que esta prática se encontra em contrariedade não apenas com a Directiva do IVA, como com a própria lei portuguesa, que, de forma geral, transpõe de forma correcta as regras em causa." ARNALDO, Afonso, *O*

possuírem um mínimo de recursos humanos e técnicos de forma permanente, capazes de efetuar ou receber uma prestação de serviços<sup>15</sup>.

### **1.2.2 A reunião dos meios humanos e técnicos tem de permitir que a prestação se efetue de modo autónomo**

É no acórdão ARO Lease BV<sup>16</sup> que o TJUE retoma os fundamentos do caso *Gunter Berkholz* consagrando o entendimento de que, para se considerar que uma determinada estrutura é um estabelecimento estável, esta tem de ser capaz de, autonomamente, prestar e receber as prestações de serviços consideradas. Assim, nas palavras do TJUE<sup>17</sup>, se a prestação de serviços não se efectuasse de modo autónomo da casa mãe, não se poderia derogar a regra principal do artigo 9.º n.º 1 e 2 da Sexta Diretiva (primazia da sede da atividade económica como ponto de conexão prioritário<sup>18</sup>).

#### **a) Assunção do risco da atividade**

Na jurisprudência do TJUE (com início no acórdão FCE Bank plc)<sup>19</sup>, como forma de se verificar que o serviço estaria a ser prestado de modo autónomo, o estabelecimento estável teria de partilhar do risco do negócio com a sede da atividade<sup>20</sup>.

Segundo a jurisprudência do TJUE, se o risco económico que decorre da atividade recair apenas sobre a sede da atividade, não é pelo facto de a prestação ser efetuada de forma autónoma e com recursos técnicos e humanos permanentes que haverá lugar a um

---

*conceito de “estabelecimento estável” em sede de IVA (...)*, Fiscalidade N.º 46 - Abril / Junho 2011, Instituto Superior de Gestão, fevereiro de 2012, p. 37.

<sup>15</sup> Pronúncia Arbitral do CAAD, Processo nº 59/2013-T “Adicionalmente, convém recordar que a legislação do IVA não prevê um princípio de atracção do estabelecimento estável e (muito menos) do registo de IVA.”.

<sup>16</sup> Acórdão TJUE, Aro Lease BV, C-190/95, 17/07/1997.

<sup>17</sup> O TJUE, no acórdão Aro Lease BV, no ponto 16 refere o seguinte: " 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."

<sup>18</sup> Vd. ARNALDO, Afonso, *O conceito de “estabelecimento estável” em sede de IVA (...)*, Fiscalidade N.º 46 - Abril / Junho 2011, Instituto Superior de Gestão, fevereiro de 2012, p. 23.

<sup>19</sup> Acórdão TJUE, FCE Bank plc, C-210/04, 23/03/2006.

<sup>20</sup> No Acórdão FCE Bank plc, uma das questões colocadas era saber se a sucursal Italiana do FCE Bank plc prestava o serviço de modo autónomo da "casa-mãe" (sedeada no Reino Unido). O TJUE indicou que o serviço não era prestado de modo autónomo, visto que a sucursal não assumia qualquer risco decorrente da atividade.

estabelecimento estável (para ser considerado enquanto tal, teria de assumir o risco económico decorrente da sua atividade)<sup>21</sup>.

### **1.2.3 Solução racional para efeitos fiscais - Primazia à sede da atividade económica**

Sempre que a aplicação das regras de localização, que estabelecem que deve dar-se primazia à sede da atividade económica face ao estabelecimento estável, não originarem uma solução racional para efeitos fiscais, considerou o TJUE que não se poderia imputar a prestação dos serviços a esses estabelecimentos estáveis<sup>22</sup>.

Deste modo, estaríamos perante uma solução irracional para efeitos fiscais quando a aplicação da regra geral, que indica que se deve dar primazia à sede da atividade económica face ao estabelecimento estável, origina uma distorção de concorrência e encoraja as empresas a deslocarem a sua atividade para outros Estados-Membros com fins meramente fiscais<sup>23</sup>, dando azo a situações de elisão fiscal. Tal como exemplifica Pedro Monteiro<sup>24</sup>, a não desconsideração da sede económica poderia levar a que os operadores se registassem, para efeitos de IVA, noutros Estados-Membros com regimes fiscais mais vantajosos, com o propósito de redução do preço final, originando uma distorção de concorrência<sup>25</sup>.

### **1.2.4 Instalação fixa não pode ser utilizada apenas para atividades de carácter preparatório**

Não constitui um estabelecimento estável uma instalação física utilizada única e exclusivamente para o exercício de atividades de carácter preparatório ou auxiliar<sup>26</sup>. Ou

---

<sup>21</sup> Note-se que o entendimento do TJUE no acórdão FCE Bank plc, foi confirmado em 2014 no acórdão TJUE, C-7/13 - Skandia America (USA).

<sup>22</sup> Acórdão TJUE, Gunter Berkholz, C-168/84 de 04/07/1985, ponto 17 na versão inglesa “According to Article 9(1), the place where the supplier has established his business is a primary point of reference inasmuch as regard is to be had to another establishment from which the services are supplied only if the reference to the place where the supplier has established his business does not lead to a rational result for tax purposes or creates a conflict with another Member State.”.

<sup>23</sup> Neste sentido, veja-se o ponto 22 e 23 do Acórdão DFDS A/S, C-260/95 de 20/02/1997.

<sup>24</sup> MONTEIRO, Pedro Costa, *IVA, Estabelecimento Estável e Obrigação de Registo*, Cadernos IVA 2016, Almedina 2016, p. 304.

<sup>25</sup> Tal como referiu a advogada geral a respeito do Acórdão DFDS A/S, C-260/95 nos pontos 32 e 33, a "tomada em conta da realidade económica constitui um critério fundamental para a aplicação do sistema comum do IVA".

<sup>26</sup> Acórdão TJUE, Planzer Luxemborg Sárl, C-73/06 de 28/06/2007.

seja, são todas as atividades exercidas por uma instalação física, que apenas dão apoio à sede da atividade económica, não exercendo qualquer atividade económica final<sup>27</sup>.

### 1.3 O conceito de estabelecimento estável no Regulamento de Execução

Como referido, até à entrada em vigor do Regulamento de Execução n.º 282/2011, o conceito de estabelecimento estável para efeitos de IVA estava confinado aos acórdãos do TJUE. Este facto trazia limitações à interpretação do conceito, uma vez que o TJUE se limitava a definir se, no caso concreto, estávamos ou não perante um estabelecimento estável.<sup>28</sup>

Havia pouca segurança jurídica quanto a esta questão, chegando ao ponto de alguns autores referirem que o TJUE criara mais questões do que as que resolvera<sup>29</sup> (apesar de, em 2003, a Comissão indicar que a jurisprudência do TJUE, até aquele momento, era clarificadora e que não seria necessário legislar nesse sentido<sup>30</sup>). Por outro lado, o desafio de novas realidades económicas, assim como o planeamento fiscal agressivo, também acentuaram a necessidade de esclarecimento deste conceito.

O Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, do Conselho, foi aprovado no dia 15 de março de 2011 e estabeleceu medidas de aplicação da Diretiva IVA. Desta forma, reformulou o Regulamento (CE) n.º 1777/2005 do Conselho, de 17 de outubro de 2005, alargando o seu âmbito de aplicação, visto que passou a consagrar conceitos que não estavam neste último Regulamento<sup>31</sup>.

O Regulamento tem como principal objetivo assegurar a aplicação uniforme do sistema de IVA, estabelecendo disposições de aplicação da Diretiva IVA, nomeadamente no que

---

<sup>27</sup> Tal como expresso no ponto 56 do Acórdão Planzer Luxemborg Sàrl, C-73/06 de 28/06/2007, são atividades “(...) tais como o recrutamento do pessoal ou a aquisição dos meios técnicos necessários à realização das atividades da empresa.”.

<sup>28</sup> Tal como referido anteriormente, para além da dificuldade em concretizar o conceito nas mais diversas operações tributáveis, as novas regras de localização das operações trouxeram à colação a necessidade de concretização normativa deste conceito.

<sup>29</sup> Vd. LA FERIA Rita De, “Permanent Establishments in Indirect Taxation”, *Forthcoming Chapter in IBFD (ED.)*, Permanent Establishments (IBFD,2016), p. 5.

<sup>30</sup> VAT – *The Place of Supply of Services*, Consultation Paper, TAXUD/C3/2357, May 2003.

<sup>31</sup> Vd. ARNALDO, Afonso, *O conceito de “estabelecimento estável” em sede de IVA (...)*, Fiscalidade N.º 46 - Abril / Junho 2011, Instituto Superior de Gestão, fevereiro de 2012, p. 26.

respeita aos sujeitos passivos, às entregas de bens e prestações de serviços e ao lugar das operações tributáveis<sup>32</sup>.

Por forma a assegurar uma aplicação uniforme, a diretiva harmonizou vários conceitos de especial relevância neste âmbito para a definição do lugar de tributação, entre os quais se destacam i) a sede da atividade económica e ii) o estabelecimento estável. Veio também esclarecer que a sua aplicação só poderá ter lugar nos casos expressamente previstos nos seus artigos, não podendo haver lugar à aplicação analógica<sup>33</sup>.

### **1.3.1 Artigo 10.º do Regulamento de execução - Sede da atividade económica**

Tal como referido no artigo 44.º e 45.º da Diretiva IVA, o primeiro critério para definir a localização das prestações de serviços efetuados ou recebidos por sujeitos passivos é o lugar onde esse sujeito passivo tem a sede da atividade económica. Para que haja a desconsideração da sede da atividade económica e se considere que a prestação de serviços é localizada no estabelecimento estável<sup>34</sup>, este tem de ser um lugar diferente da sede da actividade económica a que se refere o artigo 10.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011.

Deste modo, nas situações em que o sujeito passivo de IVA recebe os serviços (i.e sujeito passivo enquanto adquirente dos serviços)<sup>35</sup> através do seu estabelecimento estável, localizado em lugar diferente da sede da actividade económica, o lugar das prestações desses serviços é o lugar onde está situado o estabelecimento estável. Do mesmo modo, se o sujeito passivo for o prestador dos serviços, e estes forem prestados a partir do seu estabelecimento estável (situado em lugar diferente da sede da actividade económica)<sup>36</sup>, o lugar da prestação é o lugar onde está situado o estabelecimento estável do prestador.

Consequentemente, verifica-se de grande relevância a concretização do conceito de sede da atividade económica, não só pela sua importância na determinação do local da

---

<sup>32</sup> Considerando 4 do Regulamento de Execução (UE) N.º 282/2011 do Conselho de 15 de março de 2011 que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112/CE.

<sup>33</sup> Considerando 5 do Regulamento de Execução (UE) N.º 282/2011 do Conselho de 15 de março de 2011 que estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112/CE.

<sup>34</sup> Note-se que a existência de um estabelecimento estável está dependente da verificação dos requisitos elencados no artigo 11.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011.

<sup>35</sup> Artigo 44.º da Diretiva IVA.

<sup>36</sup> Artigo 45.º da Diretiva IVA.

tributação, como também na delimitação das características do conceito de estabelecimento estável (como posteriormente se demonstrará).

É no artigo 10.º do Regulamento de Execução que o legislador europeu refere o que se entende por sede da atividade económica, estabelecendo um critério principal e dois critérios supletivos. No n.º 1 deste artigo, é referido que "o lugar onde o sujeito passivo tem a sede da sua atividade económica" é o "lugar onde são exercidas as funções da administração da empresa.", afigurando-se como o critério principal<sup>37</sup>.

Os restantes dois critérios supletivos, a ter em conta na definição da sede da atividade económica, são, nos termos do n.º 2 do artigo 10.º do Regulamento de Execução, "o lugar da sua sede social" e "o lugar onde se reúnem os órgãos de gestão".

O lugar onde são tomadas as decisões essenciais da direção geral da empresa revela-se o principal critério para determinar o lugar onde se situa a sede da atividade económica, uma vez que, tal como referido no n.º 2 do artigo 10.º do Regulamento de Execução, se os restantes critérios não forem suficientemente inequívocos deverá concluir-se que a sede será o local onde são tomadas as decisões essenciais da direção geral da empresa.

Assim, se pela aplicação daqueles três critérios não for possível definir o lugar da sede da atividade económica de forma inequívoca, a decisão deverá recair pelo local onde são tomadas as decisões fundamentais da direção geral da empresa.

Segundo Afonso Arnaldo<sup>38</sup>, estamos perante uma situação de equívoco sobre o lugar da sede da atividade económica sempre que a aplicação dos três critérios não aponte para o mesmo local. Neste caso, deverá operar o critério principal, ou seja, deverá optar-se pelo lugar onde são tomadas as decisões essenciais de direção geral da empresa. Ora nestas situações, em que o sujeito passivo toma as decisões essenciais da direção geral da empresa num Estado, a sua sede social se encontra localizada noutra e reúne os órgãos sociais num terceiro Estado (ocorrência cada vez mais comum nos dias de hoje, sobretudo nas empresas que operam em vários mercados do mundo) os critérios supletivos perdem o seu conteúdo útil. Apenas no caso de estarmos perante uma situação em que os dois critérios supletivos apontem para o mesmo lugar, e este é diferente do local onde são

---

<sup>37</sup> Apenas de mencionar que este critério é consentâneo com a jurisprudência do TJUE, nomeadamente no Acórdão Planzer Luxembourg Sárl (C-73/06), onde este refere que no ponto 63 que "a sede da atividade económica de uma sociedade é o local onde são tomadas as decisões essenciais de direção geral desta sociedade e onde são exercidas as funções da sua administração central".

<sup>38</sup> Vd. ARNALDO, Afonso, *O conceito de "estabelecimento estável" em sede de IVA (...)*, Fiscalidade N.º 46 - Abril / Junho 2011, Instituto Superior de Gestão, fevereiro de 2012 p. 28.

tomadas as decisões essenciais de direção geral da empresa, é que poderíamos ponderar sobrepor estes dois critérios ao principal (ou seja, se o lugar da sede social e o lugar onde reúnem os órgãos de gestão forem os mesmos, e estes diferentes do local onde são tomadas as decisões essenciais de direção geral da empresa).

Contudo, concordando com Afonso Arnaldo, será difícil imaginar que entidades têm a sua sede num local e nesse mesmo local reúnem os órgãos de gestão, mas as decisões essenciais para a direção geral da empresa são tomadas noutra lugar<sup>39</sup>. De facto, é notória a irrelevância dos critérios supletivos, quando confrontados com a prática e atividade das entidades que efetuam operações tributáveis no século XXI.

Visualiza-se alguma utilidade nos critérios supletivos apenas quando é omissa o lugar onde são exercidas as funções da administração central da empresa. Aqui, é essencial a aplicação dos critérios supletivos, sendo que no caso de estes apontarem para lugares diferentes entendo que deverá optar-se por aquele onde se demonstra haver um critério de conexão mais forte com a operação tributável em questão<sup>40</sup>.

No n.º 3 do Regulamento, quis o legislador esclarecer que a "existência de um endereço postal não pode determinar por si só o lugar onde o sujeito passivo tem a sede da sua atividade económica". Aqui, parece ficar vincada a preocupação do legislador europeu em evitar que um mero endereço postal fosse por si só suficiente para se considerar o local onde o sujeito passivo tem a sede da sua atividade económica para efeitos de localização das operações<sup>41</sup>. Com esta medida, o legislador torna irrelevantes as caixas de correio, utilizadas para efeitos de planeamento fiscal agressivo.

De mencionar que, mais uma vez, o legislador europeu foi coerente com a jurisprudência do TJUE, onde por diversas vezes o TJUE se pronunciou por forma a afastar qualquer possibilidade de utilização de um expediente puramente artificial destinado a contornar o imposto nacional normalmente devido<sup>42</sup>. No que se refere a esta questão, há que referir o acórdão TJUE, Planzer Luxembourg, que indicou que "(...) uma implantação fictícia,

---

<sup>39</sup> Esclareça-se que, embora pouco recorrente esta situação poderá suceder.

<sup>40</sup> Neste sentido, Vd. ARNALDO, Afonso, *O conceito de "estabelecimento estável" em sede de IVA (...)*, Fiscalidade N.º 46 - abril / junho 2011, Instituto Superior de Gestão, fevereiro de 2012, p. 28.

<sup>41</sup> No mesmo sentido não poderá a Administração Tributária, nas situações em que lhe for conveniente, considerar um mero endereço postal como um elemento suficiente para se considerar o local onde o sujeito passivo tem a sede da sua atividade económica.

<sup>42</sup> Especial relevância para o acórdão TJUE, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04 de 12/09/2004.

como a que caracteriza uma sociedade «caixa de correio» ou de «fachada», não pode ser qualificada de sede de uma atividade económica (...)»<sup>43</sup>.

### **1.3.2 Artigo 11.º do Regulamento de Execução - O conceito de Estabelecimento Estável**

Para efeitos de aplicação dos artigos 44.º, 45.º, 56.º n.º 2 e 192.º-A, todos da Diretiva IVA, é no artigo 11.º do Regulamento de Execução n.º 282/2011 que se trata a definição do conceito de estabelecimento estável. Neste âmbito, o legislador europeu optou por definir separadamente o conceito de estabelecimento estável na perspetiva do sujeito passivo de IVA enquanto adquirente de serviços, do sujeito passivo de IVA enquanto prestador dos serviços.

No n.º 1 do artigo 11.º, está definido o conceito de estabelecimento estável para efeitos de aplicação do artigo 44.º da Diretiva IVA, ou seja, o conceito de estabelecimento estável na perspetiva do adquirente dos serviços (*purchase establishment*). Nestes termos, considera-se estabelecimento estável "qualquer estabelecimento, diferente da sede da atividade económica a que se refere o artigo 10.º do presente Regulamento, caracterizado por um grau suficiente de permanência e uma estrutura adequada, em termos de recursos humanos e técnicos, que lhe permitam receber e utilizar os serviços que são prestados para as necessidades próprias desse estabelecimento."<sup>44</sup>

Do mesmo modo, o n.º 2 define o conceito de estabelecimento estável para efeitos de aplicação do artigo 45.º, 56.º n.º 2 e 192.º-A da Diretiva IVA, na perspetiva do prestador de serviços (*sales fixed establishment*), como "qualquer estabelecimento, diferente da sede da atividade económica a que se refere o artigo 10.º do presente Regulamento, caracterizado por um grau suficiente de permanência e uma estrutura adequada, em termos de recursos humanos e técnicos, que lhe permita efetuar as prestações de serviços que fornece:".

---

<sup>43</sup> Acórdão TJUE, Planzer Luxemborg Sàrl, C-73/06 de 28/06/2007 ponto 62.

<sup>44</sup> Artigo 11.º, n.º 1 do Regulamento de Execução (UE) N.º 282/2011 do Conselho de 15 de março de 2011.

Por fim, no n.º 3, o Regulamento vem esclarecer que "o número de identificação de IVA não é em si mesmo suficiente para se considerar que o sujeito passivo dispõe de um estabelecimento estável."<sup>45</sup>

Da análise do artigo, é de sublinhar que este estabelece dois conceitos de estabelecimento estável<sup>46</sup> (na perspetiva do adquirente dos serviços e na perspetiva do prestador de serviços), que comungam de requisitos comuns, a saber:

- Lugar diferente da "sede da atividade económica";
- Grau suficiente de permanência;
- Estrutura adequada, em termos de recursos humanos e técnicos;

Na perspetiva do adquirente dos serviços (*purchase establishment*), esta estrutura adequada tem de ser capaz de receber e utilizar os serviços que lhe são prestados na sua atividade. Por outro lado, na perspetiva do prestador de serviços (*sales fixed establishment*), a estrutura tem de ser capaz de efetuar as prestações de serviços.

- Os serviços prestados têm de se dirigir às necessidades próprias desses estabelecimentos.

### **1.3.2.1 Requisitos comuns a ambos os conceitos**

Após esta análise de conceito de estabelecimento estável nos termos do artigo 11.º do Regulamento de Execução, verifica-se que se trata de uma definição com vários conceitos indeterminados e, por essa razão, mais uma vez, recorreremos à jurisprudência do TJUE para densificarmos estes conceitos.

Um dos requisitos para que se considere determinada estrutura como um estabelecimento estável, é o facto de este ser um lugar diferente da "sede da atividade económica". O conceito de "sede da atividade económica" já se encontra devidamente definido e

---

<sup>45</sup> Refira-se ainda que a "sujeição a registo de um estabelecimento estável decorre da própria manifestação de vontade dos seus agentes, que aqui o constituem com a intenção de desenvolver uma atividade económica (...) com estrutura de um estabelecimento estável" Vd. ARNALDO, Afonso, *Registos para efeito de IVA e sujeitos passivos não estabelecidos no Território Nacional*, Cadernos de IVA 2015, Almedina 2015, p. 22.

<sup>46</sup> Neste sentido Vd. FERNANDES, Raquel, *O Estabelecimento Estável na Era Digital – O caso Welmory no Contexto do BEPS*, Cadernos IVA 2016, Almedina 2016 p. 340.

densificado no ponto 1.3.1, pelo que cumpre apenas referir que este requisito estará cumprido sempre que o local onde estiver fixado o estabelecimento estável for diferente do "lugar onde são exercidas as funções da administração da empresa"<sup>47</sup>.

O critério do "grau suficiente de permanência, com uma estrutura adequada, em termos de recursos humanos e técnicos", caracteriza-se por ser um critério de dificuldade acrescida de densificação. De facto, o legislador não especificou qual a duração mínima em que se considera existir um "grau suficiente de permanência", nem acrescentou quaisquer critérios no que respeita ao mínimo de recursos existentes na estrutura nem mesmo quanto à sua função.

De acordo com o *case law* do TJUE, com início no acórdão Gunter Berkholz, C-168/84, este grau suficiente de permanência caracteriza-se pela existência de recursos humanos e técnicos necessários à prestação dos serviços por um período não intermitente<sup>48</sup>. O que está na base deste requisito é a reunião de recursos (*lato sensu*) suficientes para a prestação/receção dos serviços em causa, sem que seja referido qualquer período a partir do qual estamos perante um estabelecimento estável.

Embora esta questão não se encontre inequivocamente resolvida pelo TJUE, entendo que, para uma unidade operacional configurar como um estabelecimento estável, a estrutura de meios não necessita, obrigatoriamente, de possuir recursos materiais e humanos permanentes, nem de utilizar diretamente edifícios localizados num determinado território ou de aí contratar pessoal para se considerar que dispõe de um estabelecimento estável. O que entendo estar em causa é a existência de uma estrutura adequada à prestação ou receção dos serviços, de modo independente da "casa-mãe"<sup>49</sup>, e não a existência cumulativa de meios materiais e humanos. Tal como referiu Poiares Maduro, a reunião de recursos humanos e técnicos "tem de ser nem mais nem menos do que os recursos «necessários» para a prestação de serviços de forma permanente"<sup>50</sup>. Nestes termos, após analisarmos as operações em causa e a atividade subjacente a estas, se a estrutura for capaz de efetuar o serviço de modo autónomo da "casa-mãe" sem recursos humanos, não deve ser obrigatória a presença destes para que se considere existir um

---

<sup>47</sup> Artigo 10.º, n.º 1 do Regulamento de Execução (UE) N.º 282/2011 do Conselho de 15 de março de 2011.

<sup>48</sup> Acórdão TJUE, Gunter Berkholz, C-168/84 de 04/07/1985, ponto 18.

<sup>49</sup> Em consonância com a jurisprudência do TJUE, e de acordo com o exposto no ponto 1.2.2 a), a independência da prestação do serviço face à "casa-mãe" terá em conta o facto de o risco não poder ser integralmente suportado pelo estabelecimento estável.

<sup>50</sup> Conclusões Advogado Geral Acórdão, ao caso RAL (CHANNEL ISLANDS), C-452/03.

estabelecimento estável. Repare-se que, dada a era digital em que vivemos atualmente, tal interpretação restritiva poderá implicar deixar de fora um largo número de estruturas que, na sua substância e dinâmica, preenchem todos os requisitos de um estabelecimento estável. Por outro lado, este entendimento em nada coloca em causa a jurisprudência do TJUE assente sobre esta matéria<sup>51</sup>, uma vez que em todos os acórdãos em que o TJUE se pronunciou sobre o critério da adequabilidade da estrutura, em termos de recursos suficientes para a prestação dos serviços de modo autónomo da "casa-mãe", teve sempre em linha de conta as operações em causa e a atividade exercida pelo estabelecimento estável<sup>52</sup>. Assim, entendo que, se uma determinada estrutura não detiver recursos humanos, mas ainda assim reunir todos os meios necessários para a prestação de um serviço, em moldes autónomos e idênticos da "casa-mãe", deverá ser considerado como um estabelecimento estável<sup>53</sup>.

É de notar que uma mera "caixa de correio" ou estrutura meramente artificial com objetivos de planeamento fiscal agressivo, estará igualmente fora do conceito de estabelecimento estável por não preencher os requisitos de substância. Bem como, a mera existência de um representante fiscal não faz considerar determinada realidade como um estabelecimento estável.

Ademais, para que se considere existir um estabelecimento estável, os recursos não têm de pertencer ao próprio sujeito passivo.<sup>54</sup> Não obstante, para que tal aconteça, o estabelecimento tem de dispor dos recursos alheios como se fossem próprios, ou seja, é necessário que, na relação existente entre os sujeitos, haja um contrato que permita o acesso imediato e constante a esses recursos. Nestes termos, verificando-se que os recursos essenciais à prestação ou receção dos serviços em causa estão na disponibilidade direta do sujeito passivo, então estaremos diante de um estabelecimento estável<sup>55</sup>, sendo irrelevante o facto dos recursos serem próprios ou alheios.

Esclareça-se que o conceito de estabelecimento estável também pode ser aplicado a pessoas singulares, embora utilizado com maior frequência para pessoas coletivas. Veja-

---

<sup>51</sup> Não sendo mais do que a concretização deste conceito à era digital em que vivemos atualmente.

<sup>52</sup> Nomeadamente no acórdão "Welmory", ao referir no ponto 60 que "Apesar da sua natureza específica, tal atividade económica necessita, pelo menos, de uma estrutura adequada (...)".

<sup>53</sup> Do mesmo modo, se um indivíduo (ou conjunto de indivíduos), for capaz de prestar um serviço de modo autónomo da "casa-mãe", e preencher os restantes requisitos para ser considerado um estabelecimento estável, a inexistência de meios técnicos não deverá ser suficiente para desconsiderar tal realidade como um estabelecimento estável.

<sup>54</sup> Neste sentido, Conclusões Advogada Geral ao Acórdão TJUE, Welmory C- 605/12.

<sup>55</sup> Neste sentido, Conclusões Advogado Geral Acórdão RAL (CHANNEL ISLANDS), C-452/03.

se, por exemplo o caso de uma pessoa singular, com residência habitual num determinado território, exercer também a sua atividade noutra, e aí ter um estabelecimento estável. Ora, nesse caso, apesar de não estarmos perante uma pessoa coletiva, não haverá razão para não se considerar existir um estabelecimento estável (desde que reunidos os pressupostos)<sup>56</sup>.

Outra questão que se releva de maior interesse neste estudo é o facto de, no acórdão FCE Bank plc, C-210/04 de 23/03/2006, ser expressamente determinado, pelo TJUE que as premissas constantes no artigo 5.º da CMOCDE não têm relevância neste âmbito.

De facto, quis o tribunal, em 2006, esclarecer definitivamente que o conceito de estabelecimento estável para efeitos de IVA é autónomo daquele construído para efeitos de impostos diretos, indicando que "Relativamente à Convenção OCDE, deve dizer-se que a mesma é irrelevante, uma vez que incide sobre a fiscalidade direta enquanto o IVA se insere na tributação indireta."<sup>57</sup>. Apesar deste entendimento, o STA, em 2008, ignorando este acórdão, aplicou analogicamente ao IVA o conceito de estabelecimento estável de IRC: "A definição desse «conceito de estabelecimento estável» consta, porém do art.º 5 do CIRC, que deverá ser aplicado por analogia também para efeitos de IVA, pois não se vislumbra qualquer razão para ser utilizado um conceito distinto."<sup>58</sup> De igual modo decidiu o Supremo Tribunal Italiano, no caso Philip Morris<sup>59</sup>, contudo em momento prévio ao acórdão FCE Bank plc, C-210/04 de 23/03/2006 do TJUE<sup>60</sup>.

Não obstante, entendo que o TJUE, na sua jurisprudência, deverá aproveitar muitos dos elementos espelhados nos vários instrumentos de *soft law*, nomeadamente no que respeita às considerações sobre o conceito de estabelecimento estável no âmbito do projeto BEPS.

Por fim, cabe referenciar que estes requisitos legalmente consagrados espelham a doutrina do TJUE até então<sup>61</sup>, não obstante terem sido introduzidas novas nuances.

---

<sup>56</sup> Vd. ARNALDO, Afonso, *Registos para efeito de IVA e sujeitos passivos não estabelecidos em Território Nacional*, Cadernos de IVA 2015, Almedina 2015, p. 22.

<sup>57</sup> Acórdão FCE Bank plc, C-210/04, ponto 39.

<sup>58</sup> Acórdão STA, n.º 0199/08 de 24/09/2008.

<sup>59</sup> *Concepts of permanent and fixed establishments under the italian law - The Philip Morris Case*, VAT Monitor, NOV/DEC 2002.

<sup>60</sup> Note-se que, ao contrário do que acontece noutros países, nomeadamente no Reino Unido onde o conceito de estabelecimento estável para efeitos de impostos diretos é denominado *permanent establishment* e em impostos indiretos por *fixed establishment*, o legislador português optou por não utilizar uma terminologia distinta do conceito, o que certamente ajudaria a mitigar as situações em que se aplica indistintamente o conceito a ambos os impostos.

<sup>61</sup> Neste sentido Vd. FERNANDES Raquel, *O Estabelecimento Estável na Era Digital - O caso Welmore no Contexto do BEPS*, Cadernos IVA 2016, Almedina 2016, p. 333.

#### a) Estabelecimento estável na perspetiva do prestador - Requisitos Específicos

Na perspetiva do prestador de serviços, a estrutura terá de reunir os recursos (humanos ou técnicos) necessários à prestação de serviços, de forma independente da "casa-mãe" (ou "sede da atividade económica"). Ou seja, esta estrutura tem de deter todos os meios necessários à prestação dos serviços, sendo critério essencial para aferir da sua "independência" o facto de não necessitar da "casa-mãe" para a realização daquela prestação.

Esta análise<sup>62</sup> tem por base a observação dos momentos essenciais do objeto principal do negócio prosseguido pela "casa-mãe" <sup>63</sup>. Ou seja, terá que se analisar o modo como a "casa-mãe" procede à prestação dos serviços, e averiguar se o estabelecimento estável tem a capacidade de efetuar a prestação nos mesmos moldes essenciais, de forma autónoma.

Ao contrário do que sucede com o estabelecimento estável na perspetiva do adquirente dos serviços (em que basta que os serviços sejam alocados às necessidades do estabelecimento), a reunião dos meios necessários, e a sua atividade, têm uma conexão direta com as operações ativas. Estas não podem ser meramente auxiliares ou preparatórias, o que ocorrerá nos casos em que sejam desenvolvidas atividades, "tais como o recrutamento do pessoal ou a aquisição dos meios técnicos necessários à realização das atividades da empresa".<sup>64</sup> O que se revela pertinente neste âmbito é o papel da estrutura em causa nas operações em juízo.

Mesmo nos casos em que estamos perante uma estrutura com os meios necessários para a prestação daquele serviço, haverá sempre que verificar se, perante determinada prestação de serviços, a estrutura em causa tem uma função ativa. Nestes termos, não basta a existência de uma estrutura adequada para que automaticamente se considere existir um estabelecimento estável. Para que tal aconteça, é necessário que haja um fornecimento ativo de tais serviços, e não apenas um mero contributo auxiliar<sup>65</sup>. Deste

---

<sup>62</sup> A avaliação dos meios (humanos ou técnicos) necessários à prestação do serviço em causa.

<sup>63</sup> Acórdão TJUE, Aro Lease BV, C-190/95, 17/07/1997, ponto 19 e Acórdão TJUE, Lease Plan, C- 390/96, de 7/05/1998, ponto 26.

<sup>64</sup> Acórdão TJUE, Planzer Luxemborg Sàrl, C-73/06 de 28/06/2007 ponto 56.

<sup>65</sup> Acórdão TJUE, Daimler AG (C-318/11) e Widex A/S (C-319/11), de 25/10/2012.

modo, sempre que estiverem excluídas operações tributáveis, não poderemos considerar haver um estabelecimento estável<sup>66</sup>.

Situação diferente será quando determinada estrutura é considerada como um estabelecimento estável da "casa-mãe" (pela reunião dos requisitos necessários, incluindo o facto de ser o efetivo prestador daquele serviço) mas que, perante determinado serviço, por não ter uma intervenção essencial na sua prestação, não será considerado sujeito passivo nessa operação.

É de referenciar que poderá haver casos em que, apesar de estarmos perante um estabelecimento estável, o facto de este não assumir qualquer risco inerente à atividade poderá levar a que determinadas operações não sejam consideradas efetuadas pelo estabelecimento estável (uma vez que este não presta o serviço de modo autónomo)<sup>67</sup>. Reforce-se que esta questão não se revela determinante para considerar uma determinada estrutura como estabelecimento estável, mas sim para averiguar se esta atua de forma autónoma. Neste sentido, lembre-se também o caso ARO Lease<sup>68</sup>, em que, apesar de a "estrutura" assumir parte do risco da atividade, esta não poderia ser considerada um estabelecimento estável, uma vez que não satisfazia outros critérios. Cumpre esclarecer que a jurisprudência do TJUE considera que o estabelecimento estável não assume o risco da operação quando a sua solvibilidade não depende de si, ou do sucesso das operações em causa, mas sim da "casa-mãe"<sup>69</sup>.

---

<sup>66</sup> Acórdão TJUE, Daimler, C-318/11 de 25/10/2012.

<sup>67</sup> Acórdão FCE Bank plc, C-210/04, 23/03/2006, em que apesar de estarmos perante um estabelecimento estável, o TJUE não considerou que este seria sujeito passivo de IVA, uma vez que não assumia qualquer risco inerente à prestação do serviço.

<sup>68</sup> Acórdão TJUE, Aro Lease BV, C-190/95, 17/07/1997, ponto 19.

<sup>69</sup> Acórdão TJUE, FCE Bank plc, C-210/04, 23/03/2006.

## b) Estabelecimento estável na perspetiva do adquirente - Requisitos Específicos

Nos termos do n.º 1 do artigo 11.º do Regulamento de Execução, a especificidade deste conceito prende-se com o facto de ter que deter “uma estrutura adequada, em termos de recursos humanos e técnico, que permitam receber e utilizar os serviços que são prestados para as necessidades próprias desse estabelecimento”.<sup>70</sup> Ora, da interpretação da norma parece resultar que o estabelecimento estável terá que preencher todos os requisitos acima elencados (requisitos comuns), como também utilizar esses serviços em necessidades próprias. Para que se considere que o estabelecimento estável está a utilizar os serviços adquiridos em necessidades próprias, terão necessariamente que prosseguir uma atividade económica que justifiquem a sua existência<sup>71</sup>. Ou seja, um estabelecimento estável que não pratique operações ativas dificilmente poderá ter uma atividade autónoma face à "casa-mãe" e, logo, não terá "necessidades próprias".

De outro modo, a existência de uma interligação entre operações "ativas" e "passivas", será especialmente relevante para que se considere que o estabelecimento estável está a utilizar as prestações de serviços que adquire na sua atividade. Entendo assim que, em princípio<sup>72</sup>, determinada realidade só será considerada um estabelecimento estável, para efeitos do artigo 11.º n.º 1 do Regulamento de Execução, se as prestações de serviços que recebe forem conexas com as operações ativas que desenvolve.<sup>73</sup>

Ora, para além das situações em que estamos perante serviços *in-house*, *R&D*, *call-center* ou escritórios de representação, será com grande dificuldade que se encontrará uma situação em que determinada unidade operacional é um estabelecimento estável na perspetiva do adquirente (*purchase establishment*) e não o é na perspetiva do prestador (*sales fixed establishment*), uma vez que as necessidades próprias do estabelecimento

---

<sup>70</sup> Artigo 11.º, n.º 1 do Regulamento de Execução (UE) N.º 282/2011 do Conselho de 15 de março de 2011.

<sup>71</sup> Tal como refere Rita La Feria e Ana Carvalho em *Entre Daimler e Welmory: o conceito de estabelecimento estável para efeitos de IVA*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Almedina, Ano VI, N.º 2, 2013, p. 207 “A capacidade de receber serviços não reflecte, por si só, qualquer necessidade própria do estabelecimento”.

<sup>72</sup> Embora de difícil concretização, se em determinadas circunstâncias uma unidade operacional prosseguir uma atividade económica, mesmo que não pratique operações ativas, poderá ser considerada um estabelecimento estável na perspetiva do adquirente.

<sup>73</sup> Neste sentido FERIA, Rita de La e CARVALHO, Ana, *Entre Daimler e Welmory: o conceito de estabelecimento estável para efeitos de IVA*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Almedina, Ano VI, N.º 2, 2013, p. 207 e 208.

estão intimamente conexas com a prestação de um serviço (i.e., prática de uma operação ativa).

O entendimento do TJUE, nas escassas vezes que se pronunciou sobre o conceito de estabelecimento estável na perspectiva do adquirente, não foi totalmente claro. Na visão do TJUE, terá que se fazer a análise da existência de um estabelecimento estável em sede de ambas as perspectivas (do prestador e do adquirente)<sup>74</sup>, não se tendo este pronunciado sobre a sua relação com as operações ativas. Parece assim, indicar não ser necessário a utilização dos serviços em operações ativas, bastando que estes sejam alocados às necessidades do estabelecimento<sup>75</sup>.

Naquilo que parece ser o entendimento do TJUE, o que está em causa é saber se o estabelecimento em apreço utiliza os serviços para as suas necessidades próprias, e não se estes são utilizados em operações ativas<sup>76</sup>. O que significa então que, teoricamente, um estabelecimento estável pode ser considerado como tal na perspectiva do adquirente e não o ser na perspectiva do prestador dos serviços.

Por fim, e embora não caiba neste trabalho alongar-me sobre esta questão, refira-se que, para efeitos das regras de reembolso de IVA, os estabelecimentos estáveis que não realizam qualquer operação ativa não preenchem um dos requisitos para beneficiarem da dedução. Contudo, tal requisito não está plasmado no artigo 11.º n.º 1 do Regulamento de Execução, pelo que não haverá que o considerar como requisito para a existência de um estabelecimento estável.<sup>77</sup> Assim, nos termos do artigo 44.º da Diretiva IVA (localização das operações), a única exigência para que se considere a existência de um estabelecimento estável é o facto de os serviços adquiridos terem de ser utilizados para o exercício das suas atividades técnicas.

---

<sup>74</sup> Acórdão TJUE, Welmory C- 605/12, ponto 64 "(...) importa efetivamente distinguir as prestações de serviços efetuadas pela sociedade polaca à sociedade cipriota das que esta última efetua aos consumidores na Polónia. Trata-se de prestações de serviços distintas que foram sujeitas a regimes de IVA diferentes."

<sup>75</sup> Vd. FERNANDES Raquel, *O Estabelecimento Estável na Era Digital - O caso Welmory no Contexto do BEPS*, Cadernos IVA 2016, Almedina, 2016, p. 339.

<sup>76</sup> Advogada Geral ao Acórdão TJUE, Welmory C- 605/12, ponto 42.

<sup>77</sup> Neste sentido, Vd. FERNANDES Raquel, *O Estabelecimento Estável na Era Digital - O caso Welmory no Contexto do BEPS*, Cadernos IVA 2016, Almedina, 2016, ps. 339 e 340.

## 2 – O conceito de Estabelecimento Estável em Sede de IRC

### 2.1 Notas introdutórias

Em sede de IRC, o conceito de estabelecimento estável estabelece o âmbito de incidência subjetiva do imposto nos casos em que uma sociedade não residente tem atividades económicas em Portugal<sup>78</sup>, tendo como objetivo delimitar um conjunto de situações que, uma vez verificadas, dão poder tributário ao Estado português sobre os rendimentos gerados pela entidade<sup>79</sup>.

Desde cedo que a prática comercial nos demonstrou que havia um elevado número de organizações empresariais a obter rendimentos num Estado, embora a sua sede estivesse localizada noutra Estado (ao contrário do que aconteceu para efeitos de IVA). Assim, por forma a conseguir tributar estes rendimentos, o legislador tributário de vários Estados sentiu a necessidade de definir um critério que considerasse a organização empresarial, para além da sede e da direção efetiva<sup>80</sup>.

Por esta razão, o conceito para efeitos de tributação do rendimento sobre pessoas coletivas já se encontra a ser desenvolvido há muito tempo no âmbito do direito internacional. As primeiras referências remontam ao século XIX no Código Industrial Prussiano, com a intenção de impedir a dupla tributação entre municípios e Estados Germânicos<sup>81</sup>. A sua consagração legal, em termos internacionais, ganhou especial relevância a partir de 1963 com a CMOCD. Apesar das diversas alterações que sofreu, foi desde então que o conceito de estabelecimento estável mereceu consagração legal no plano internacional (OCDE).

O conceito de estabelecimento estável surge em Portugal, de forma expressa e inequívoca, em 1976, no Código da Contribuição Industrial (por força do Decreto-Lei n.º 503-B/76, de 30 de Junho), para efeitos de determinação do lucro tributável em Portugal de entidades

---

<sup>78</sup> Sendo igualmente relevante para evitar a dupla tributação de rendimentos.

<sup>79</sup> Note-se que este critério também deverá ser utilizado dentro do território português, quando determinada entidade com sede em Portugal Continental tenha uma atividade económica numa das Regiões Autónomas (ou vice-versa), uma vez que estas têm capacidade tributária própria e taxas de IRC diferentes das praticadas em Portugal Continental.

<sup>80</sup> Vd. Barros, Ana e Lopes, José Carlos, "O Conceito de Estabelecimento Estável e a Dupla Tributação Internacional" ps. 1 a 3.

<sup>81</sup> Vd. BASTOS, Cátia, *O Estabelecimento Estável e o Comércio Electrónico*, (2013) p. 7.

estrangeiras<sup>82</sup>. Desde então até 2001, o conceito sofreu algumas alterações, nem sempre em consonância com aquilo que estava estabelecido na CMOCDE.

Com a reforma de 2001 do Código do IRC, o conceito de estabelecimento estável aproximou-se daquele consagrado na CMOCDE. Encontra-se previsto no artigo 5.º do CIRC, em termos que são muito próximos do artigo 5.º da CMOCDE.

Na abordagem que se segue ao conceito de estabelecimento estável, no âmbito do Código do IRC, e por forma a densificá-lo, dar-se-á relevância ao tratamento do conceito no domínio da CMOCDE<sup>83</sup>, uma vez que partilham dos mesmos elementos principais<sup>84</sup>.

## **2.2 O conceito de Estabelecimento Estável nos termos do artigo 5.º do Código do IRC**

Nos termos do artigo 5.º do Código do IRC, o conceito de estabelecimento estável está decomposto em dois elementos: o elemento estático e o elemento dinâmico. O elemento estático representa a organização através da qual é exercida a atividade, enquanto o elemento dinâmico exprime a atividade em si mesma considerada<sup>85</sup>.

Deste modo, para que se verifique a existência de um estabelecimento estável, ambos os elementos têm de se verificar, não havendo lugar a um estabelecimento estável se existir uma organização imobilizada sem qualquer atividade. Por outro lado, também não existirá um estabelecimento estável “se uma entidade não residente exercer uma actividade sem que, para o efeito, disponha no território nacional de uma “organização””.<sup>86</sup>

Ao longo desta análise, podemos também identificar dois tipos de organização - o estabelecimento estável real e o estabelecimento estável pessoal.

---

<sup>82</sup> XAVIER, Alberto – *Direito Tributário Internacional*, 2.ª Edição Actualizada, 2016, Almedina, p. 309 e ss.

<sup>83</sup> Em especial aos comentários ao articulado da CMOCDE, versão consolidada de 22 de junho de 2010.

<sup>84</sup> Apesar da relevância da CMOCDE esta é apenas um instrumento de *soft law* pelo que, nos casos em que contraria (ou estende) o exposto no Código do IRC a CMOCDE não deverá prevalecer sobre o Código do IRC (exceto se estivermos no âmbito de aplicação de um ADT). Deste modo, a utilização de instrumentos de *soft law* com o objetivo de densificar o conceito de estabelecimento estável está limitada pela interpretação da “letra” do artigo 5.º do Código do IRC (nos casos em que não seja aplicável nenhum ADT).

<sup>85</sup> XAVIER, Alberto – *Direito Tributário Internacional*, 2.ª Edição Actualizada, 2016, Almedina, p. 311.

<sup>86</sup> Vd. ABREU, José Carlos, *A Tributação dos Estabelecimentos Estáveis*, Vida Económica, 2012, p. 41.

### **2.2.1 Elemento Dinâmico**

De acordo com o n.º 1 do artigo 5.º do Código do IRC "Considera-se estabelecimento estável qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.". Nestes termos, o elemento dinâmico exprime a própria atividade em si mesma (o exercício da atividade empresarial).

No que respeita à noção de atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, cumpre assinalar o n.º 4 do artigo 3.º do Código do IRC, que indica que “são consideradas de natureza comercial, industrial ou agrícola todas as atividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços.” É, assim, necessária a existência de uma atividade lucrativa, autónoma da sede da empresa, que produza um rendimento representativo da capacidade tributária desse estabelecimento<sup>87</sup>.

### **2.2.2 Elemento Estático**

No que respeita ao elemento estático, podemos identificar duas modalidades de estabelecimento. O estabelecimento estável real - que representa a existência de uma instalação fixa, que se apresenta como elemento essencial e prioritário na aferição da presença de um estabelecimento estável. E o estabelecimento estável pessoal - que traduz a possibilidade de verificação de um estabelecimento estável apenas pela existência de um agente dependente que exerça poderes de intermediação e conclusão de contratos que vinculem a sociedade "mãe".

---

<sup>87</sup> Vd. PINHO Tiago Brandão, *O conceito de estabelecimento estável nas impugnações judiciais n.º 114/11 e 116/11 a 118/11 do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano VII, N.º 1 2014, p. 91.

### 2.2.2.1 Estabelecimento real

O Código do IRC, no n.º 1 do artigo 5.º, começa por definir estabelecimento estável, como "qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade (...)".

Deste preceito normativo conclui-se que, para estarmos perante um estabelecimento estável, teremos que estar na presença de uma instalação que seja estabelecida num local geograficamente determinado (i.e., instalação fixa) e com um certo grau de permanência.

O grau de permanência não se encontra legalmente definido, pelo que há que atender à regularidade da realização das atividades da entidade em causa<sup>88</sup>. Assim, em regra, só caso a caso se pode aferir se a instalação goza de um grau de permanência suficiente para ser considerado um estabelecimento estável, ou se determinada atividade tem um carácter estritamente temporário<sup>89</sup>.

É importante realçar que a aferição deste requisito está dependente da atividade da empresa, uma vez que determinadas atividades económicas são capazes de se realizar num curto espaço de tempo. Neste sentido, é compreensível a inexistência de um critério temporal fixo.

Outra questão a ter em conta, na análise do grau de permanência, é a existência de interrupções. Se determinada estrutura, com o propósito de evitar que se considere a instalação como um estabelecimento estável, interrompe temporariamente a utilização daquele estabelecimento estável, não se deverá considerar essa interrupção.<sup>90</sup>

Refira-se que este grau de permanência tem de estar conexo a um determinado espaço geográfico<sup>91</sup>, ou seja, a instalação fixa tem de se manter num espaço geograficamente delimitado, durante determinado período temporal, para que se verifique existir um grau de permanência suficiente à existência de um estabelecimento estável<sup>92</sup>.

---

<sup>88</sup> Segundo § 3 do artigo 5.º da CMOCDE (2010), não se exige que a empresa pratique as mesmas atividades que a empresa mãe, nem que contribua para os lucros desta. O que se exige é que a atividade sirva os propósitos gerais da empresa.

<sup>89</sup> XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª Edição Actualizada, 2016, Almedina p. 312.

<sup>90</sup> Comentários ao artigo 5º CMOCDE (2010), § 6.1.

<sup>91</sup> Refira-se que, não é exigível a existência de ligação física ao solo. O estabelecimento estável, pode ser móvel, contudo a sua atividade deve estar compreendida dentro de um espaço geográfico delimitado.

<sup>92</sup> É de referir que no caso das embarcações, estas só qualificam como estabelecimentos estáveis no caso de estarem permanentemente fixadas num ponto geograficamente determinado (por exemplo navio-restaurante). Vd. Comentários ao artigo 5º CMOCDE (2010), § 5.

O termo "instalação fixa" configura um conceito bastante abrangente, incluindo qualquer instalação ou material utilizados nos exercícios das atividades da empresa, mesmo que não estejam afetos exclusivamente a esse fim<sup>93</sup>.

Para que se considere existir um estabelecimento estável, por força da existência de uma instalação fixa, não será necessário que a empresa em causa seja detentora daqueles bens, basta que tenha à sua disposição um certo espaço utilizado no âmbito da sua atividade.<sup>94</sup> Há, portanto, uma prevalência dos elementos materiais (possibilidade de utilização e controlo sobre os bens utilizados na atividade) face aos elementos formais<sup>95</sup>.

Por outro lado, a atividade da empresa terá que ser exercida principalmente pelo empresário (ou por pessoas que têm com a empresa relações de empregado-empregador), podendo realizar-se através de meios automáticos<sup>96</sup>.

O n.º 2 do artigo 5.º do Código do IRC inclui no conceito de instalação fixa, a título exemplificativo, "um local de direção, uma sucursal, um escritório, uma fábrica, uma oficina, uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais situado em território português", não estatuidando qualquer período temporal a partir do qual se considera determinada instalação fixa como um estabelecimento estável.

Relembre-se que, tal como disposto no artigo, tais exemplos deverão ser considerados em função da definição geral, não sendo considerados estabelecimento estável por si só. Ou seja, têm de ser conjugados com a definição geral (presente no n.º 1 do artigo 5.º), uma vez que só se poderá considerar um estabelecimento estável se tais requisitos estiverem preenchidos.

### **2.2.2.2 O caso específico dos Estaleiros de Construção**

Nos termos do artigo 5.º n.º 3 do Código do IRC, "Um local ou um estaleiro de construção, de instalação ou de montagem, as atividades de coordenação, fiscalização e supervisão em conexão com os mesmos ou as instalações, plataformas ou barcos de perfuração

---

<sup>93</sup> Comentários ao artigo 5º CMOCDE (2010), § 4.

<sup>94</sup> Não será igualmente necessário que a empresa detenha um direito jurídico formal, sobre a "instalação".

<sup>95</sup> Comentários ao artigo 5º da CMOCDE (2010), §4.1 e 4.2.

<sup>96</sup> Comentários ao artigo 5º da CMOCDE (2010), §10.

utilizados para a prospeção ou exploração de recursos naturais só constituem um estabelecimento estável se a sua duração e a duração da obra ou da atividade exceder seis meses.”

A expressão “estaleiro de construção ou projeto de montagem” não abrange apenas a construção de edifícios, mas também a construção de estradas, de pontes ou de canais, a renovação (sempre que pressuponha importantes obras estruturais, mas não se se limitar a uma mera manutenção ou decoração) desses prédios, estradas, a colocação de condutas e bem assim a terraplanagem e dragagem.<sup>97</sup>

Ora, neste artigo estabelece-se uma ampliação do regime de estabelecimento estável, descrito no n.º 1 do artigo 5.º do Código do IRC, uma vez que estabelece um requisito de temporalidade<sup>98</sup>, em oposição ao conceito de permanência<sup>99</sup>. Assim, só se verifica existir um estabelecimento estável, se uma das instalações elencadas neste artigo preencherem o requisito temporal de 6 meses<sup>100</sup>.

Este período, essencial para que se verifique a existência de um estabelecimento estável, deve ser considerado para cada obra ou projeto, não devendo ser levado em consideração, para fins de contagem do período de 6 meses, a existência de outros projetos ou obras não relacionados com o projeto em análise. Por outro lado, para efeitos de contagem do requisito temporal de 6 meses, é relevante a data de início da atividade, incluindo os trabalhos preparatórios<sup>101</sup>.

Refira-se que, de acordo com o n.º 4, o prazo de seis meses aplica-se em relação a cada estaleiro (considerado como uma unidade), não relevando as interrupções temporárias. É igualmente aplicável o mesmo prazo para as empreitadas ou subempreitadas que tenham sido encomendadas a várias pessoas<sup>102</sup>. Na determinação da duração do estaleiro não será tido em consideração o tempo que o empreiteiro tiver despendido noutros estaleiros sem qualquer ligação com o primeiro.

---

<sup>97</sup> Comentários ao artigo 5º da CMOCDE (2010), §17.

<sup>98</sup> Garantindo assim uma maior segurança jurídica.

<sup>99</sup> Vd. ABREU, José Carlos, *A Tributação dos Estabelecimentos Estáveis*, Vida Económica, 2012, p. 43 e 44.

<sup>100</sup> Deve notar-se que, na CMOCDE este requisito temporal é de 12 meses (artigo 5.º n.º 3).

<sup>101</sup> Comentários ao artigo 5º da CMOCDE (2015), §18.

<sup>102</sup> Neste âmbito, por interrupções temporárias terá que se entender as interrupções sazonais (por exemplo questões meteorológicas que afetem a atividade) e momentâneas (falta de condições materiais ou humanas para o exercício da atividade como por exemplo falta de materiais ou greve dos trabalhadores).

No que respeita às interrupções, estas não afetam o teste de permanência pelo facto de as atividades serem realizadas no mesmo local. Contudo, se a empresa deixar de realizar atividades em determinado local e o transferir para outra empresa, deixa de existir o local onde a empresa exerce, no todo ou em parte, as suas atividades<sup>103</sup>.

Por fim, refira-se que, no caso de estarmos perante uma subempreitada, e tal como exposto no n.º 5, considera-se existir um estabelecimento estável por parte do subempreiteiro no estaleiro, se este aí exercer a sua atividade por um período superior a seis meses<sup>104</sup>.

### **2.2.3 As atividades excluídas do conceito de Estabelecimento Estável**

O n.º 8 do artigo 5.º do Código do IRC indica que as atividades de carácter meramente preparatório ou auxiliar, relativamente à empresa, não constituem um estabelecimento estável, exemplificando (no n.º 8 do artigo 5.º do Código do IRC) um conjunto de atividades que desconsideram qualquer instalação fixa como estabelecimento estável. Todas essas atividades exemplificadas têm em comum o facto de serem atividades de carácter preparatório ou auxiliar.

É importante realçar que são consideradas de carácter preparatório ou auxiliar as atividades que, em si mesmas, não constituem uma parte essencial<sup>105</sup> da atividade da empresa no seu conjunto, revelando-se essencial a apreciação destas regras de forma maleável, tendo em conta o caso concreto<sup>106</sup>. Assim, uma mesma atividade pode ser considerada como preparatória, quando enquadrada no contexto de determinada empresa, e não preparatória no contexto de outra empresa.

A *ratio* da norma em presença pretende evitar que determinada instalação fixa, com carácter meramente auxiliar ou preparatório, seja considerada como sujeito passivo de IRC em Portugal<sup>107</sup>. Notando-se, assim, um limite à aplicação do n.º 1.º, ou seja, mesmo que

---

<sup>103</sup> Comentários ao artigo 5º da CMOCDE (2010), §18.

<sup>104</sup> Comentários ao artigo 5º da CMOCDE (2010), §18.

<sup>105</sup> De outro modo, não será essencial se não fizer parte (ou não for um prolongamento) da atividade principal da atividade da empresa.

<sup>106</sup> Nos termos do n.º 8 do artigo 5.º, trata-se sobretudo de instalações utilizadas para o depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantidas unicamente para armazenar, expor ou entregar, mercadorias ou com o intuito de as manter para serem transformadas por outra empresa. São também os casos de instalações mantidas unicamente para comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa.

<sup>107</sup> No caso de a instalação fixa exercer mais do que uma atividade, e se pela análise da atividade no seu conjunto, concluirmos que estamos perante uma atividade de carácter auxiliar ou preparatório não poderá

preenchidos os requisitos do n.º 1 do artigo 5.º do Código do IRC, se a instalação fixa em causa realizar apenas uma das atividades elencadas no n.º 8 do artigo 5.º do Código do IRC (i.e. realizar uma das atividades de carácter preparatório ou auxiliar aí elencadas), teremos que desconsiderar a hipótese de estabelecimento estável.

#### **2.2.4 Estabelecimentos Estáveis Pessoais**

Os agentes dependentes das sociedades residentes noutra Estado são também suscetíveis de serem considerados estabelecimentos estáveis, tal como exposto no n.º 6 do artigo 5.º do Código do IRC, ainda que a empresa não disponha nesse Estado de uma instalação fixa. Tal como refere Carlos Abreu, “O elemento fundamental deixa de ser a presença física e a permanência e passa a ser a existência de determinado vínculo jurídico entre a pessoa e a empresa não residente.”<sup>108</sup>.

Primeiramente, para que um indivíduo possa ser considerado um estabelecimento estável, não poderá ser o indivíduo a assumir o risco da atividade<sup>109</sup>, atuando assim por conta da empresa de outro Estado<sup>110</sup>.

Por outro lado, exige-se que exista uma relação de dependência com a empresa sediada noutra Estado. Esta relação de dependência afere-se pela relação estabelecida entre a sociedade estrangeira e o indivíduo. Deste modo, se o indivíduo estiver obrigado ao cumprimento de ordens, resultantes da natureza da relação com a empresa<sup>111</sup>, existirá uma relação de subordinação, e conseqüentemente uma relação de dependência.

Contudo, esta relação tem de ser complementada com o poder de conclusão de contratos em nome da empresa. É, portanto, o facto de estar dependente, aliado à possibilidade de

---

ser considerado um estabelecimento estável, tal como disposto na alínea f) do n.º 8 do artigo 5.º do Código do IRC.

<sup>108</sup> Vd. ABREU, José Carlos, *A Tributação dos Estabelecimentos Estáveis*, Vida Económica, 2012, p. 51.

<sup>109</sup> A assunção do risco, faz afastar a possibilidade de o agente independente ser considerado um estabelecimento estável. Este um requisito é uma especificidade do código do IRC, não se encontrando presente na CMOCD.

<sup>110</sup> Neste sentido veja-se a sentença do TAF de Loulé de 29 de Novembro de 2013, processo n.º 118/11.BELLE "o que permite desfrinçar o representante independente do representante dependente é não só o critério jurídico, mas também o económico."

<sup>111</sup> Vd. ABREU, José Carlos, *A Tributação dos Estabelecimentos Estáveis*, Vida Económica, 2012, p. 51.

negociar e concluir contratos em nome da sociedade (vinculando-a), que classifica o agente enquanto estabelecimento estável<sup>112</sup>.

Outro requisito essencial é a verificação de um grau mínimo de permanência para que o indivíduo se constitua como um estabelecimento estável. Tal como disposto no n.º 6 do artigo 5.º do Código do IRC (através do termo “habitualmente”), para que exista um estabelecimento estável o exercício dos poderes conferidos pela relação contratual têm de ser exercidos de modo regular<sup>113</sup>.

Será independente (não constituindo um estabelecimento estável) o indivíduo que “exercer a sua atividade por intermédio de um comissionista ou de qualquer outro agente independente, desde que essas pessoas atuem no âmbito normal da sua atividade, suportando o risco empresarial da mesma.”<sup>114</sup>. De acordo com o TAF de Loulé, no processo n.º 118/11.BELLE de 29 de Novembro de 2013, “o representante - comissário - tem o seu estatuto derivado de um mandato sem representação, nos termos do qual pratica atos jurídicos em nome próprio, embora por conta de outrem e, além disso, deve ser livre do ponto de vista económico, de organizar o seu trabalho, escolher os seus empregados e sua clientela, sendo remunerado por uma comissão e ocorrendo ele próprio aos seus encargos.”.

Por outro lado, “o representante dependente deve ser juridicamente investido dos poderes que lhe permitem celebrar contratos em nome da empresa (caso contrário não se estará perante um estabelecimento estável) devendo além disso, depender economicamente da empresa representada, estando submetido à sua direção, sendo remunerado por salário fixo e reembolsado dos seus encargos gerais”<sup>115</sup>.

Com esta norma<sup>116</sup>, o legislador português pretendeu excluir do conceito de estabelecimento estável pessoal os agentes que desenvolvam uma atividade de forma autónoma (assumindo o risco). Nestes casos, o indivíduo atua em nome próprio e assume um risco económico, não tendo autoridade para concluir contratos em nome da empresa, e assim sendo não constitui um estabelecimento estável.

---

<sup>112</sup> Os contratos em apreço, devem ser capazes de originar obrigações e deveres na esfera da sociedade residente noutro Estado.

<sup>113</sup> Note-se que ao contrário do que acontece nos estaleiros de construção, o legislador optou por não mencionar qualquer requisito temporal.

<sup>114</sup> N.º 7 do artigo 5.º do Código do IRC.

<sup>115</sup> Sentença do TAF de Loulé de 29 de Novembro de 2013, processo n.º 118/11.BELLE.

<sup>116</sup> N.º 6 do artigo 5.º do Código do IRC.

### 2.2.5 O caso particular dos sócios de sociedades transparentes<sup>117</sup>

O legislador português consagrou no n.º 9 do artigo 5.º do Código do IRC, uma regra específica, que não encontra espelho na CMOCDE. Esta regra presume que os sócios de sociedades transparentes<sup>118</sup>, que não sejam residentes em território português, exercem em Portugal a sua atividade através de um estabelecimento estável. Deste modo, é ficcionada a existência de um estabelecimento estável em Portugal, sendo que os rendimentos se consideram obtidos através daí<sup>119</sup>.

Esta regra alarga o leque de situações passíveis de serem consideradas como estabelecimento estável, consagrado na CMOCDE, tendo por objetivo tributar um conjunto de agentes que de outra forma não seriam tributados<sup>120</sup>.

## 3 – A análise comparativa do conceito na esfera de ambos os impostos

### 3.1 Notas introdutórias

O conceito de estabelecimento estável para efeitos de IRC e IVA apresenta várias particularidades em sede de cada imposto, pelo facto de estes se aplicarem a realidades diferentes<sup>121</sup>, terem uma matriz diferente<sup>122</sup> e uma sistemática normativa própria.

Embora em ambos os impostos se exija a existência de uma relação internacional, a análise do conceito de estabelecimento estável em sede de IRC, enquanto imposto que tributa o rendimento, tem em conta a atividade gerada por determinada instalação fixa

---

<sup>117</sup> Esta particularidade advém do facto de este requisito ser uma criação específica do legislador português, uma vez que tal não se encontra consagrado na CMOCDE.

<sup>118</sup> Resumidamente, as sociedades transparentes são sociedades com sede ou direção efetiva em território português que preenchem um conjunto de requisitos elencados no artigo 6.º do Código do IRC. Estas têm como principal característica o facto de apurarem o lucro tributável nos termos do Código do IRC mas este ser imputado diretamente aos sócios. Para mais desenvolvimentos ver LOPES, Micaela Andreia Monteiro, *A transparência fiscal Contributo para a compreensão do artigo 6.º do CIRC*, Vida Económica, 2018.

<sup>119</sup> Deste modo, o Código do IRC considera que os sócios ou membros das entidades transparentes, sem sede ou direção efetiva em território português, obtém o rendimento através de estabelecimento estável situado em Portugal.

<sup>120</sup> Note-se que, na ausência desta norma um sócio de uma sociedade transparente residente no estrangeiro não estaria sujeito ao pagamento de imposto (quer em Portugal quer no Estado da fonte).

<sup>121</sup> Enquanto em sede de IVA estamos perante um imposto sobre o consumo, para efeitos de IRC estamos perante um imposto sobre o rendimento.

<sup>122</sup> Relembre-se que o IVA é um imposto harmonizado entre os Estados Membros do União Europeia.

(produção), já para efeitos de IVA, uma vez que se trata de um imposto sobre o consumo, a análise do conceito terá por base as transações comerciais efetuadas (realização de operações comerciais).

Os critérios orientadores do conceito de estabelecimento estável em sede de IVA são fornecidos pelo TJUE e, mais recentemente, pelo Regulamento de Execução com aplicação direta no ordenamento português<sup>123</sup>, não sendo possível o recurso aos instrumentos de *soft law* (CMOCDE ou BEPS<sup>124</sup>) utilizados em sede de imposto sobre o rendimento, tal como expressamente afastado pelo TJUE<sup>125</sup>. Ademais, os critérios orientadores presentes no artigo 10.º e 11.º do Regulamento de Execução são fornecidos em grande parte por conceitos indeterminados, sendo assim "obrigatória" a sua densificação tendo em conta a jurisprudência do TJUE. Refira-se que, não sendo possível o recurso à utilização dos mecanismos *soft law*<sup>126</sup> em sede de IVA, o combate aos fenómenos de evasão fiscal só poderá ser efetuado tendo por base o *case law* do TJUE.

Para efeitos de IRC, para além da possibilidade de utilização de instrumentos de *soft law*, o conceito de estabelecimento estável possui uma consagração legal mais completa. No n.º 2 do artigo 5.º do Código do IRC é efetuada uma delimitação positiva de um conjunto de estruturas passíveis de serem consideradas como estabelecimentos estáveis. Do mesmo modo, no seu n.º 8, é elencado um conjunto de situações que afastam a possibilidade de existência de um estabelecimento estável. Por outro lado, é ainda estabelecido um conjunto de figuras próprias do conceito de estabelecimento estável para efeitos de IRC que não encontram paralelo em IVA, designadamente "o caso particular dos sócios de sociedades transparentes<sup>127</sup>, a figura do "estabelecimento estável pessoal"<sup>128</sup> e os estaleiros de construção<sup>129</sup>.

Embora não faça parte do escopo deste trabalho, cumpre referir que a existência de um estabelecimento estável para efeitos de IRC origina o dever de cumprimento de obrigações declarativas<sup>130</sup> (declaração de inscrição, obrigação periódica de rendimentos e declaração anual de informação contabilística e fiscal (IES)). Com o cumprimento

---

<sup>123</sup> Artigo 288.º do TFUE (Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia).

<sup>124</sup> Até porque nem foram objeto de retificação por parte de todos os Estados, sendo assim não faria qualquer tipo de sentido uma aplicação analógica.

<sup>125</sup> Acórdão FCE Bank plc, C-210/04, ponto 39.

<sup>126</sup> Nomeadamente os planos de ação BEPS.

<sup>127</sup> N.º 9 do artigo 5.º do Código do IRC.

<sup>128</sup> N.º 6 do artigo 5.º do Código do IRC.

<sup>129</sup> N.º 3 artigo 5.º Código IRC.

<sup>130</sup> Nos termos do disposto no artigo 117.º do Código do IRC.

destas obrigações (nomeadamente obrigação de inscrição referida no artigo 118.º do Código do IRC), o estabelecimento estável torna-se sujeito passivo de IRC e consequentemente, se exercer atividades sujeitas a IVA, tenderá a ser considerado sujeito passivo de IVA. Por esta razão será obrigado a efetuar o registo de IVA e ao cumprimento de obrigações declarativas periódicas<sup>131</sup>. Contudo, e tal como mencionado no ponto 1.2.1 § 2 deste trabalho, o mero registo de IVA não é suficiente para caracterizar determinada estrutura como estabelecimento estável em sede de IVA. É que, apesar de estar sujeito a registo e exercer uma atividade sujeita a IVA, se a estrutura não configurar como um estabelecimento estável para efeitos de IVA terá que se considerar que a prestação de serviços foi efetuada a partir da “casa-mãe”.

Por outro lado, a existência de um estabelecimento estável em sede de IVA, na medida em que não preenche os requisitos estabelecidos no artigo 5.º do Código do IRC, não deverá determinar a obrigação de cumprimento das obrigações declarativas presentes nos artigos 117.º e ss do Código do IRC.

### **3.2 Lugar diferente da sede da atividade económica/direção da empresa**

Em ambos os impostos em apreço, o estabelecimento estável terá que se constituir noutro lugar que não a sede (em sentido lato) da empresa. Para efeitos de IVA, o legislador europeu exige que seja um lugar diferente da sede da atividade económica, enquanto que em IRC o critério determinante é a comprovação da existência de um local de direção diferente do lugar onde se estabelece o estabelecimento estável<sup>132</sup>.

Ao analisarmos materialmente os critérios adotados, no âmbito dos dois impostos, verificamos que estes nos levam a um resultado igual. O local de direção, em IRC, corresponde ao local onde são tomadas as decisões essenciais da empresa<sup>133</sup>. Por sua vez, em sede de IVA, e após a análise do artigo 10.º do Regulamento de Execução n.º

---

<sup>131</sup> Em termos genéricos, e assim como resulta da conjugação da alínea a) do n.º1 do artigo 29.º e do 31.º, *ex vi* alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, todos do Código do IVA. Para mais desenvolvimentos Vd. ARNALDO, Afonso, *Registo para Efeitos de IVA e Sujeitos Passivos Não Estabelecidos no Território Nacional*, Cadernos de IVA 2015, Almedina 2015.

<sup>132</sup> Vd. MONTEIRO, Pedro Costa, *IVA, Estabelecimento Estável e Obrigação de Registo*, Cadernos IVA 2016, Almedina, 2016, p. 318.

<sup>133</sup> Comentários ao artigo 4º da CMOCDE (2010), § 24.

282/2011, concluímos que a sede da atividade económica é, também, o local onde são tomadas as decisões essenciais de administração de uma empresa<sup>134</sup>.

Deste modo, o critério para determinar se uma unidade operacional é um lugar diferente da casa-mãe é materialmente igual em ambos os impostos, apesar da técnica legislativa e linguagem utilizada ser diferente.

### **3.3 Instalação fixa/"Reunião" de meios**

Para que se verifique a existência de um estabelecimento estável, em ambos os impostos, é necessária a existência de uma estrutura com uma base mínima ou, de outro modo, de uma instalação fixa que reúna um requisito mínimo de meios.

Para efeitos de IVA, é necessária a existência de um grau mínimo de recursos humanos ou<sup>135</sup> técnicos necessários à prestação/receção dos serviços. Na perspectiva do prestador, exige-se a existência de meios suficientes à prestação dos serviços em causa de modo autónomo da "casa-mãe". Na perspectiva do adquirente, exige-se que estes sejam afectos a necessidades próprias do estabelecimento. A análise dos "meios suficientes" é efetuada tendo em conta as prestações em que este estiver envolvido.

Em IRC, a existência de uma instalação fixa, com os requisitos mínimos de meios para que possa ser considerada um estabelecimento estável<sup>136</sup>, é aferida tendo em conta as atividades da empresa e o rendimento por esta gerado.

Assim, embora em sede de ambos os impostos, para que se verifique a existência de um estabelecimento estável seja necessária a existência de uma estrutura apta<sup>137</sup>, é de notar que o leque de possibilidades de determinada estrutura ser considerada como um estabelecimento estável é maior em sede de IRC, uma vez que este requisito é analisado tendo por base uma realidade mais abrangente<sup>138</sup>.

---

<sup>134</sup> Enquanto critério preponderante, vista a parca utilidade dos critérios supletivos pelas razões mencionadas no ponto 1.3.1.

<sup>135</sup> Sobre o facto de esta exigência de recursos técnicos e humanos necessários serem alternativos e não cumulativos, veja-se o ponto 1.3.2.1.

<sup>136</sup> Incluindo qualquer instalação ou material utilizados nos exercícios das atividades.

<sup>137</sup> Em IRC capaz de prosseguir as atividades da empresa, em IVA capaz de prestar ou receber prestações de serviços.

<sup>138</sup> Rendimento (sentido amplo) vs Prestações de serviços.

### 3.4 Propriedade dos recursos

Em relação à detenção dos meios, para efeitos de IRC, parece claro que a empresa não terá de deter juridicamente a utilização daquela unidade operacional. Basta que tenha esses recursos à sua disposição<sup>139</sup>.

Contrariamente, em sede de IVA, esta questão ainda não é pacífica. Em minha opinião, tendo em conta a recente jurisprudência (acórdão Welmory) e a opinião da advogada geral nesse processo<sup>140</sup>, para efeitos de IVA também não se exigirá que os recursos sejam detidos pelo sujeito passivo, desde que estes estejam na sua disponibilidade direta. Parece não fazer sentido que uma determinada estrutura, apenas por não ser legalmente detida por determinado sujeito passivo (embora na realidade esteja à disposição deste), não possa ser qualificada para efeitos de estabelecimento estável, quando preenche todos os outros requisitos. Ademais, se outra interpretação vier a ser dada, abre-se uma via para a evasão fiscal e planeamento fiscal agressivo.

### 3.5 Atividades auxiliares

Para efeitos de IVA, de acordo com o já citado *case law* do TJUE, para que se considere determinada instalação como estabelecimento estável, as atividades prosseguidas pelo prestador de serviços (*sales fixed establishment*) não podem ser meramente auxiliares ou preparatórias. Sempre que estivermos perante atividades de carácter auxiliar, teremos que afastar a existência de um estabelecimento estável para efeitos de IVA<sup>141</sup>. Por outro lado, haverá que considerar determinada unidade operacional como um estabelecimento estável sempre que este contribua ativamente para o fornecimento de tais serviços.

---

<sup>139</sup> Comentários ao artigo 5.º CMOCDE (2010) §.4.1 e 4.2.

<sup>140</sup> Neste sentido, referiu Julian Kokott no §56 nas conclusões ao processo 605/012 (caso Welmory), " Para este efeito, não são necessários recursos humanos e técnicos próprios, desde que o estabelecimento disponha dos recursos alheios como se fossem recursos próprios.".

<sup>141</sup> Tal como exposto no ponto 1.3.2 a), são consideradas atividades de carácter auxiliar ou preparatório todas aquelas que não tenham um papel ativo na prestação daquele serviço, designadamente recrutamento de pessoal, aquisição de meios técnicos necessários à realização das atividades da empresa ou preparação de componentes do negócio para a casa-mãe.

Em sede de IRC, o legislador português<sup>142</sup> consagrou uma regra geral que estabelece um conjunto de situações que têm como objetivo afastar a possibilidade de existência de um estabelecimento estável nos casos em que o operador económico apenas desenvolve, em Portugal, atividades auxiliares ou preparatórias. Estas atividades, para efeitos de IRC, caracterizam-se por serem geradoras de um reduzido valor acrescentado na atividade que a empresa desenvolve.

É de referir que as instalações referidas, a título exemplificativo, no n.º 8 do artigo 5.º do Código do IRC, podem constituir um estabelecimento estável em sede de IVA no caso de se tratar de um *purchase establishment*<sup>143</sup>. Para tanto, basta que as instalações sejam aptas a receber e utilizar os serviços que recebem nas necessidades próprias do estabelecimento (estando mais uma vez excluídas as instalações que apenas prossigam atividades preparatórias ou auxiliares)<sup>144</sup>.

Deste modo, poderemos concluir que, embora as regras de aferição da existência de um estabelecimento estável sejam diferentes<sup>145</sup>, regra geral, um agente internacional que possua em Portugal uma unidade operacional que apenas realize atividades auxiliares ou preparatórias não terá um estabelecimento estável, em sede de nenhum dos impostos em análise. Exceto no caso de possuir uma instalação de carácter auxiliar, que não pratique operações ativas, mas que utilize as prestações de serviços adquiridas na atividade dessa instalação (casos em que poderá ser considerado um estabelecimento estável na perspetiva do adquirente).

### **3.6 Agente subsidiário**

Apesar de o conceito de estabelecimento estável também se poder aplicar a pessoas singulares, a figura do estabelecimento pessoal não existe para efeitos de IVA, pelo que o facto de existir um agente subsidiário à casa-mãe não é por si só suficiente para que se considere haver um estabelecimento estável (mesmo que esteja sujeito a uma relação de

---

<sup>142</sup> N.º 8 do artigo 5.º do Código do IRC.

<sup>143</sup> Ver ponto 1.3.2.1 b).

<sup>144</sup> No meu entendimento, em termos fácticos, esta situação apenas se verificará perante operações de *in-house*, R&D, *call-center* ou escritórios de representação.

<sup>145</sup> Em sede de IRC, há um grupo de instalações excluídas pelo legislador, enquanto que para efeitos de IVA tal conclusão é retirada pela jurisprudência do TJUE.

subordinação). Para que tal suceda, é necessário que este reúna todos os requisitos para prestar aquele serviço de forma autónoma da casa-mãe.

Para efeitos de IRC, a existência de um agente subsidiário também não confere automaticamente a existência de um estabelecimento estável. Resumidamente<sup>146</sup>, para que o agente económico constitua um estabelecimento estável da empresa, terá que haver uma relação de dependência económica (não poderá assumir o risco da atividade) e jurídica (adstrito ao cumprimento de ordens) e possuir poderes para concluir contratos que vinculem a sociedade.

Nestes termos, verificamos que, quer em sede de IVA quer em sede de IRC, a existência de um agente subsidiário não é suficiente para que se conclua automaticamente a existência de um estabelecimento estável. Contudo, os critérios utilizados para aferir a existência de um estabelecimento estável são diferentes para cada tributo. Para efeitos de IVA, não existe uma figura autónoma, exigindo-se que o agente seja capaz de prestar o serviço (i.e., a aplicação do critério geral)<sup>147</sup>. Para efeitos de IRC o legislador criou uma figura própria, exigindo que este possua uma relação de subordinação com poderes para vincular a empresa<sup>148</sup>.

Esta diferenciação de requisitos origina situações em que um agente é considerado um estabelecimento estável para efeitos de um imposto e não do outro<sup>149</sup>. Contudo, será mais frequente vermos casos em que o agente é considerado um estabelecimento estável para efeitos de IRC e não de IVA, uma vez que basta a existência de uma relação de subordinação com poderes de vinculação da sociedade.

É de lembrar que, para que o agente dependente ou subsidiário à casa-mãe seja considerado um estabelecimento estável, em sede de ambos os impostos, será necessário que cumpra um grau mínimo de permanência<sup>150</sup>.

---

<sup>146</sup> Uma vez que foi devidamente densificado no ponto 2.2.4 deste trabalho.

<sup>147</sup> Neste âmbito é de relembrar que o facto de o agente ter o risco económico das operações, deverá ser tido em conta na análise, tal como exposto no ponto 1.2.2 a).

<sup>148</sup> Representativo da maturidade deste conceito em sede de impostos sobre o rendimento.

<sup>149</sup> Bastando que o indivíduo não consiga prestar os serviços de modo autónomo da “casa-mãe” (não sendo considerado um estabelecimento estável para efeitos de IVA), mas ainda assim preenche todos os requisitos para ser considerado um estabelecimento estável pessoal para efeitos de IRC.

<sup>150</sup> Quanto a este critério, que adiantamos já, tem contornos diferentes para efeitos de IVA e IRC, pelo que faremos referência a ele numa rubrica separada.

### 3.7 Grau suficiente de permanência

Para efeitos de IVA, o grau suficiente de permanência determina-se pela existência de recursos suficientes, de forma contínua (não intermitente), que permitam a prestação/receção de serviços, não tendo sido consagrado qualquer requisito temporal. Em sede de IRC, por regra, o grau de permanência também não se encontra legalmente definido. Este é aferido em função da atividade da empresa e da regularidade em que aquela é exercida. Por outro lado, está intimamente ligado à existência de uma instalação fixa, ou seja, a um local geograficamente delimitado<sup>151</sup>.

No que respeita aos estaleiros de construção, o Código do IRC<sup>152</sup> estabelece um requisito temporal mínimo de 6 meses. Em momento algum, para efeitos de IVA, se encontra estabelecido qualquer requisito temporal; a consideração de determinada realidade económica como estabelecimento estável é sempre analisada tendo por base requisitos gerais. Deste modo, um estaleiro de construção que preencha o requisito temporal para efeitos de IRC será considerado um estabelecimento estável para efeitos de IRC e tenderá a não ser considerado um estabelecimento estável para efeitos de IVA (uma vez que, em princípio, não pratica operações tributáveis).

---

<sup>151</sup>Vd. MONTEIRO, Pedro Costa, *IVA, Estabelecimento Estável e Obrigação de Registo*, Cadernos IVA 2016, Almedina 2016, p. 318.

<sup>152</sup> Assim como a CMOCD.

## Conclusão

Através do presente trabalho comparámos o conceito de estabelecimento em sede de IVA e IRC, através da sua análise individual para efeitos de cada imposto e, posteriormente, pela contraposição das características mais relevantes.

Apesar de, em ambos os impostos, o conceito de estabelecimento estável ter como objetivo definir qual o Estado com competência tributária sobre determinada atividade económica ou operação, e de ter por base uma determinada instalação, apresenta várias diferenças para efeitos de cada tributo.

Para efeitos de IVA, um estabelecimento estável será um local diferente da sede da atividade económica<sup>153</sup>, com um grau suficiente de permanência e com uma estrutura adequada à receção ou à prestação de serviços. O grau suficiente de permanência estará verificado se estiverem reunidos os meios necessários à prestação/receção dos serviços de modo contínuo. No que respeita aos meios necessários para a prestação dos serviços, entendo<sup>154</sup> que não será necessária a existência cumulativa de recursos materiais e humanos, mas sim verificar se a estrutura é capaz de prestar os serviços de forma autónoma da "casa-mãe" e de modo independente<sup>155</sup>. É de referir que nada obriga a que esses meios tenham de pertencer à própria empresa que se estabelece noutro Estado.

Uma das grandes particularidades deste conceito, em sede de IVA, é o facto de o Regulamento de Execução n.º 282/2011, no seu artigo 11.º, estabelecer dois conceitos de estabelecimento estável<sup>156</sup> que têm de ser analisados de forma autónoma, embora partilhem dos mesmos requisitos essenciais (designadamente ser um local diferente da sede da atividade económica, ter um grau suficiente de permanência)<sup>157</sup>. Na perspetiva

---

<sup>153</sup> Entenda-se, lugar onde são exercidas as funções da administração da empresa.

<sup>154</sup> Ao contrário do *case law* do TJUE num primeiro momento, através do Acórdão Gunter Berkholz, C-168/84.

<sup>155</sup> Tal como exposto no ponto 1.3.2.1, se uma estrutura que apenas reúna meios técnicos (ou seja, desprovida de quaisquer recursos humanos) for capaz de prestar um serviço de modo autónomo da "casa-mãe" (preenchendo os restantes requisitos para que se considere existir um estabelecimento estável para efeitos de IVA), deverá configurar como um estabelecimento estável em sede de IVA. Reforce-se que, com os meios tecnológicos existentes será cada vez mais comum o aparecimento de estruturas aptas a prestar um serviço sem o intermédio de meios humanos.

<sup>156</sup> Embora não seja inequívoca a existência de dois conceitos de estabelecimento estável para efeitos de IVA, é negável que terá de ser analisado sob duas perspetivas, uma vez que em sede de IVA o conceito possui contornos distintos consoante estejamos perante um *purchase establishment* ou *sales fixed establishment* (apesar dos requisitos essenciais serem comuns).

<sup>157</sup> Em sentido contrário Isabel Vieira dos Reis, *Alguns aspetos das estruturas comissionistas*, Cadernos do IVA 2014, Almedina 2014.

do prestador (*sales fixed establishment*), exige-se que a reunião de meios seja apta a permitir a prestação dos serviços em causa de modo autónomo da "casa-mãe", havendo uma conexão direta entre a estrutura e o fornecimento ativo de serviços. Do ponto de vista do adquirente (*purchase establishment*) a estrutura tem de ser capaz de receber e utilizar os serviços em necessidades próprias do estabelecimento. A interpretação do n.º 1 do artigo 11.º do Regulamento de Execução não tem um alcance claro. Embora o TJUE indique que a análise do conceito sobre a perspetiva do adquirente (*purchase establishment*) tenha de ser efetuada de modo autónomo, em minha opinião é relevante que a estrutura pratique operações ativas para que se possa determinar se existem necessidades próprias<sup>158</sup>. Espera-se que o TJUE, numa próxima oportunidade, esclareça a sua posição quanto a esta questão.

Em IRC, será considerado um estabelecimento estável qualquer instalação fixa, estabelecida em determinado local geograficamente determinado, através da qual seja exercida uma atividade económica, com um certo grau de permanência. Excetuando nos casos em que estamos perante estaleiros de construção<sup>159</sup>, o grau de permanência afere-se tendo em conta o caso concreto e a eventual existência de interrupções. O conceito de instalação fixa tem um âmbito bastante abrangente, sendo considerados para o efeito todos os materiais utilizados no exercício das atividades da empresa.

Afastados dos pressupostos gerais para a existência de um estabelecimento estável em sede de IRC estão os estaleiros de construção (onde se exige apenas que estes preencham o requisito temporal de 6 meses), todas as instalações que desenvolvam apenas atividades de carácter temporário (que se encontram excluídas do conceito), os estabelecimento estáveis pessoais, que não exigem a existência de uma instalação fixa (tal como exposto, o legislador estabeleceu requisitos específicos para estes casos) e, por fim a presunção de estabelecimento estável para os sócios de sociedades transparentes não residentes em Portugal.

Pela contraposição do conceito de estabelecimento estável para efeitos de ambos os impostos, concluímos que o âmbito de aplicação é mais alargado em sede de IRC.

---

<sup>158</sup> Excetuando as situações elencadas no ponto 1.3.2.1 b) deste trabalho, dificilmente poderá haver necessidades próprias por parte de um estabelecimento estável se este não realizar operações ativas.

<sup>159</sup> Onde o legislador português estabeleceu um prazo a partir do qual se considera existir um estabelecimento estável (n.º 3 do artigo 5.º do Código do IRC).

Contribuem para esta conclusão, essencialmente, os seguintes fatores: primeiramente, o facto do IRC ser um imposto sobre o rendimento, e portanto, uma realidade bastante mais abrangente do que aquela sobre a qual incide o IVA. Do mesmo modo, em sede de IRC, o conceito de estabelecimento estável encontra uma longa tradição e importância histórica<sup>160</sup>, sem paralelo em sede de IVA. Por fim, o legislador português, em vários momentos no artigo 5.º do Código do IRC, considera determinada realidade económica como um estabelecimento estável, tendo em conta outros critérios que não os critérios gerais partilhados com o conceito de estabelecimento estável para efeitos de IVA. Não obstante, e tal como se demonstrou<sup>161</sup>, em determinadas situações pode acontecer que determinada estrutura possa ser considerada um estabelecimento estável para efeitos de IVA e não de IRC.

Por esta razão, os operadores económicos internacionais, e bem assim os Tribunais Judiciais e a Autoridade Tributária, ao analisarem se a existência de determinada estrutura ou agente económico configura um estabelecimento estável, terão sempre que ter em conta as características próprias do conceito em sede de cada imposto<sup>162 163</sup>. Em momento algum se deverá deduzir que a existência de um estabelecimento estável para efeitos de um imposto implica necessariamente a sua existência para efeitos do outro.

Concluimos, também, que, embora seja desejável uma aproximação de ambos os conceitos, uma vez que poderia ter um impacto positivo no combate à elisão fiscal, garantiria uma maior segurança jurídica aos operadores e facilitaria as trocas comerciais internacionais, devido às características próprias de cada imposto é inegável a existência de dois conceitos distintos, embora paralelos. A consagração do conceito em ambos os impostos encontra-se consolidada e distinguível, pelo que deverá ser afastada a utilização do mesmo conceito em ambos os impostos.

---

<sup>160</sup> E por esta razão largamente explorada pela doutrina e jurisprudência internacional a vários níveis.

<sup>161</sup> No ponto 3.5 deste trabalho.

<sup>162</sup> Neste âmbito note-se a posição da Autoridade Tributária em sede de Recurso Hierárquico no âmbito do processo n.º 118/11.BELLE de 29 de novembro de 2013, que declarou que haveria um estabelecimento estável para efeitos de IRC e não de IVA, adotando o entendimento aqui plasmado de que o conceito deverá ser analisado individualmente em sede de cada imposto.

<sup>163</sup> Veja-se o disposto no ponto 3.1, §5 deste trabalho, sobre a irrelevância das obrigações declarativas na verificação da existência de um estabelecimento estável.

## LISTA BIBLIOGRÁICA

ABREU, José Carlos, *A tributação dos Estabelecimentos Estáveis*, Vida Económica, 2012.

ARNALDO, Afonso, *O conceito de "estabelecimento estável" em sede de IVA, em particular nas regras gerais de localização de serviços, e o Regulamento de Execução n.º 282/2011 do Conselho - Fiscalidade N.º 46 - Abril / junho 2011*, Instituto Superior de Gestão, fevereiro de 2012.

ARNALDO, Afonso, *Registo para Efeitos de IVA e Sujeitos Passivos Não Estabelecidos no Território Nacional*, Cadernos de IVA 2015, Almedina, 2015.

BASTOS, Cátia, *O Estabelecimento Estável e o Comércio Electrónico*, Tese de Mestrado em Direito Fiscal, Universidade Católica Portuguesa, Faculdade de Direito do Porto, maio de 2013.

BOENDER J.M.B & SCHIPPERS M.L. *VAT and fixed establishments: mysteries solved?*, INTERTAX, Volume 43, Issue 11, Kluwer Law International BV, The Netherlands (2015).

ECKER, Thomas, *Place of Taxation in A VAT/GST Model Convention*, Volume 25 in the Doctoral Series, March 2013, p. 127 a 168.

FERIA, Rita de La e CARVALHO, Ana, *Entre Daimler e Welmory: o conceito de estabelecimento estável para efeitos de IVA*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Coimbra, Ano VI, N.º 2, 2013.

FERNANDES, Raquel, *O Estabelecimento Estável na Era Digital - O caso Welmory no Contexto do BEPS*, Cadernos IVA 2016, Almedina, 2016.

GLORIA, Teixeira e AZEVEDO, Patricia Anjos (coord.), *Código do IRC 2015 - Anotado & Comentado*, Lexit, junho 2015.

IVAGNILIO, Michele, *Concepts of permanent and fixed establishment under Italian law - the Philip Morris case*, International VAT Monitor, (Volume 13), No 6, December 2002.

LOPES, Micaela Andreia Monteiro, *A transparência fiscal Contributo para a compreensão do artigo 6.º do CIRC*, Vida Económica, 2018.

MERKX, Madeleine, *New Implementing Measures for the EU Place-of-Supply Change*, Intl. VAT Monitor, IBFD, July/August 2013.

MONTEIRO, Pedro Costa, *IVA, Estabelecimento Estável e Obrigação de Registo*, Cadernos IVA 2016, Almedina, 2016.

PALMA, Clotilde, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos IDEFF, N.º 1, 3.º Edição, 2008.

PINHO, Tiago Brandão, *O conceito de estabelecimento estável nas impugnações judiciais n.º 114/11 e 116/11 a 118/11 do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano VII, N.º 1, 2014.

REIS, Isabel dos, *Alguns aspetos das estruturas comissionistas*, Cadernos IVA 2014, Almedina, 2014.

STENSGAARD, Henrik, *Nexus for Taxpayers in Respect of Vat v. Direct Tax Treaties*, in *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, IBFD, December, 2009.

SWINKELS, *Fixed establishments and VAT – Saving Schemes*, *International VAT Monitor* 2006 (Volume 17), N.º 6, IBFD, 2006.

VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Reimpressão, Almedina, 2015.

VASQUES, Sérgio, *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Almedina, 2015.

XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2ª Edição Actualizada, Almedina, 2016.

### DOCUMENTOS ELETRÓNICOS

BARROS, Ana e LOPES, José Carlos, “O CONCEITO DE ESTABELECIMENTO ESTÁVEL E A DUPLA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL”, Instituto Politécnico de Bragança, disponível em [http://www.aeca1.org/pub/on\\_line/comunicaciones\\_xivencuentroaeca/cd/51f.pdf](http://www.aeca1.org/pub/on_line/comunicaciones_xivencuentroaeca/cd/51f.pdf)

FERIA, Rita De La, “Permanent Establishments in Indirect Taxation”, *Forthcoming Chapter in IBFD (ED.)*, Permanent Establishments (IBFD, 2016), disponível em <https://www.pwcimpuestosonline.co/Repositorio%20PwC/PDF/PwC/PwC%20Global/PWC-000911-15-D.pdf>

MACIEJEWSKI, Mariusz e DANCOURT, Louis “O mercado interno: princípios gerais”, *Fichas Técnicas sobre a União Europeia (2017)*, disponível em [http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/pt/displayFtu.html?ftuId=FTU\\_2.1.1.html](http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/pt/displayFtu.html?ftuId=FTU_2.1.1.html)

## **JURISPRUDÊNCIA REFERENCIADA**

Do TJUE – disponível para consulta em: <http://curia.europa.eu>.

Processo C-168/84 (Gunter Berkholz), de 4 de julho de 1985.

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

Processo C 190/95 (Aro Lease, BV), de 17 de julho de 1997.

Processo C-390/96 (Lease Plan), de 7 de maio de 1998.

Processo C-452/03 (Channel Islands), de 27 de janeiro de 2005.

Processo C-210/04 (FCE Bank plc), de 23 de março de 2006.

Processo C-73/06 (Planzer Luxemborg SárI), de 28 de junho de 2007.

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

Processo C 318/11 (Daimler e Widex), de 25 de outubro de 2012.

Processo C-07/13 (Skandia America), de 17 de setembro de 2014.

Processo C-605/12 (Welmory), de 16 de outubro de 2014.

Do STA - disponível para consulta em <http://www.dgsi.pt>

Processo 0199/08, de 24 de setembro de 2008.

Processo 09876/16, de 15 de dezembro de 2016.

Do CAAD - disponível para consulta em <https://caad.org.pt>

Processo nº 59/2013-T, de 17 de dezembro de 2013.

Conclusões de Advogado-Geral sobre acórdãos do TJUE - disponível para consulta em: <http://curia.europa.eu>

Conclusões da Advogada-Geral Antonio La Pergola ao Acórdão DFDS (C-260/95), apresentadas a 16 de janeiro de 1997

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

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

## **DOCTRINA ADMINISTRATIVA**

Ofícios-Circulado n.º 30.114/2009, de 25 de Novembro

Ofício-Circulado n.º 30.115/2009, 29 de Dezembro.