

Edição provisória

## ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

1 de dezembro de 2022 (\*)

«Reenvio prejudicial – Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Sexta Diretiva 77/388/CEE – Artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo – Sujeitos passivos – Faculdade de os Estados-Membros considerarem como único sujeito passivo pessoas juridicamente independentes, mas estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização («agrupamento para efeitos de IVA») – Regulamentação nacional que designa a sociedade dominante do agrupamento para efeitos de IVA como único sujeito passivo – Prestações internas ao agrupamento para efeitos de IVA – Artigo 6.º, n.º 2, alínea b) – Prestações de serviços efetuadas a título gratuito – Conceito de “fins estranhos à empresa”»

No processo C-269/20,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal, Alemanha), por Decisão de 7 de maio de 2020, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 18 de junho de 2020, no processo

### **Finanzamt T**

contra

**S,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: A. Arabadjiev, presidente de secção, P. G. Xuereb (relator), T. von Danwitz, A. Kumin e I. Ziemele, juízes,

advogada-geral: L. Medina,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Governo alemão, por J. Möller e S. Heimerl, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por A. Armenia e R. Pethke, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 27 de janeiro de 2022,

profere o presente

### **Acórdão**

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 4.º, n.º 4, e do

artigo 6.º, n.º 2, alínea b), da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1, a seguir «Sexta Diretiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Finanzamt T (Administração Fiscal T, Alemanha) (a seguir «Administração Fiscal») a S, uma fundação alemã de direito público, a respeito da tributação desta fundação para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), relativamente ao exercício fiscal de 2005.

## **Quadro jurídico**

### ***Direito da União***

3 A Sexta Diretiva foi revogada e substituída, a contar de 1 de janeiro de 2007, pela Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1). No entanto, tendo em conta a data dos factos em causa no litígio no processo principal, este último continua a ser regulado pela Sexta Diretiva.

4 O artigo 2.º da Sexta Diretiva dispunha:

«Estão sujeitas ao [IVA]:

1. As entregas de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade

[...]»

5 O artigo 4.º desta diretiva previa:

«1. Por “sujeito passivo” entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das atividades económicas referidas no n.º 2, independentemente do fim ou do resultado dessa atividade.

[...]

4. A expressão “de modo independente”, utilizada no n.º 1, exclui da tributação os assalariados e outras pessoas, na medida em que se encontrem vinculados à entidade patronal por um contrato de trabalho ou por qualquer outra relação jurídica que estabeleça vínculos de subordinação no que diz respeito às condições de trabalho e de remuneração e à responsabilidade da entidade patronal.

Sem prejuízo da consulta prevista no artigo 29.º, os Estados-Membros podem considerar como um único sujeito passivo as pessoas estabelecidas no território do país que, embora juridicamente independentes, se encontrem estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização.

5. Os Estados, as coletividades territoriais e outros organismos de direito público não serão considerados sujeitos passivos relativamente às atividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas, mesmo quando em conexão com essas mesmas atividades ou operações cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações.

Contudo, se exercerem tais atividades ou operações, devem ser considerados sujeitos passivos relativamente a tais atividades ou operações, desde que a não sujeição ao imposto possa

conduzir a distorções de concorrência significativas.

As entidades acima referidas serão sempre consideradas sujeitos passivos, designadamente no que se refere às operações enumeradas no anexo D, desde que as mesmas não sejam insignificantes.

Os Estados?Membros podem considerar as atividades das entidades atrás referidas, que estão isentas por força dos artigos 13.º ou 28.º, como atividades realizadas na qualidade de autoridades públicas.»

6 Nos termos do artigo 6.º, n.º 2, da referida diretiva:

«São equiparadas a prestações de serviços efetuadas a título oneroso:

- a) A utilização de bens afetos à empresa para uso próprio do sujeito passivo ou do seu pessoal ou, em geral, para fins alheios à empresa, quando esses bens tenham conferido direito à dedução total ou parcial do IVA;
- b) As prestações de serviços a título gratuito efetuadas pelo sujeito passivo, para seu uso privado ou do seu pessoal ou, em geral, para fins estranhos à própria empresa.

Os Estados?Membros podem derogar o disposto no presente número, desde que tal derrogação não conduza a distorções de concorrência.»

7 O artigo 17.º, n.º 2, da mesma diretiva estabelecia:

«Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

- a) O [IVA] devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo.

[...]»

### **Direito alemão**

8 O artigo 2.º, n.º 2, da Umsatzsteuergesetz (Lei Relativa ao Imposto sobre o Volume de Negócios), na versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «UStG»), tem a seguinte redação:

«A atividade industrial, comercial ou profissional não é exercida de modo independente:

[...]

2. Quando a arquitetura global dos vínculos efetivos demonstre que uma pessoa coletiva está integrada na empresa da sociedade dominante (unidade fiscal) nos planos financeiro, económico e de organização. Os efeitos dessa integração limitam-se às prestações internas entre as filiais da empresa situadas no país. Essas filiais devem ser tratadas como uma única empresa. [...]

[...]»

9 O artigo 3.º, 9a, alínea a), da UStG dispõe:

«São equiparadas a outra prestação a título oneroso:

1. a utilização, por parte de um empresário, de um bem afeto à empresa, que tenha gerado um direito a dedução total ou parcial do imposto pago a montante, para fins estranhos à empresa ou para uso privado do seu pessoal, exceto as meras liberalidades [feitas a este]; este regime não é aplicável quando a dedução do imposto pago a montante estiver excluída por força do artigo 15.º, n.º 1b, ou quando deva ser efetuada uma regularização da dedução do imposto pago a ao abrigo do artigo 15a.º, n.º 6a;

2. a prestação gratuita pelo empresário de outro serviço para fins estranhos à empresa ou para uso privado do seu pessoal, exceto as meras liberalidades [feitas a este].»

10 O artigo 73.º do Abgabenordnung (Código Tributário), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «AO»), prevê:

«Uma sociedade organicamente vinculada é devedora dos impostos da sociedade dominante relativamente aos quais a unidade fiscal que ambas compõem assumam relevância no plano fiscal. [...]»

### **Litígio no processo principal e questões prejudiciais**

11 S, fundação alemã de direito público, é a sociedade dominante de um departamento de medicina universitária e da U?GmbH. É sujeito passivo de IVA pelos serviços que presta a título oneroso, sendo que, simultaneamente, não é considerada sujeito passivo pelas atividades que leva a cabo no exercício das suas prerrogativas de poder público.

12 No exercício fiscal em causa no processo principal, a U?GmbH prestou à S serviços de limpeza, higiene e lavandaria, bem como de transporte de pacientes. No que respeita em especial aos serviços de limpeza, estes foram prestados para todo o complexo imobiliário constituído pelo departamento de medicina universitária, do qual fazem parte os quartos dos pacientes, os corredores, as salas de operações, as salas de aulas e os laboratórios.

13 Resulta das explicações dadas pelo órgão jurisdicional de reenvio que, por um lado, uma vez que é dedicado aos cuidados dispensados aos pacientes, o espaço hospitalar, enquanto tal, está abrangido pelo exercício das atividades económicas de S, relativamente às quais esta seria considerada sujeito passivo para efeitos de IVA. Por outro lado, as salas de aulas, os laboratórios e as outras instalações são utilizados para a formação dos estudantes, atividade que esta fundação efetua no exercício das suas prerrogativas de poder público e para a qual não é considerada sujeita passivo para efeitos desse imposto. A proporção da superfície do complexo imobiliário em questão, para a qual foram prestados serviços de limpeza a título deste último tipo de atividades, era de 7,6 % da superfície total do referido complexo imobiliário. Pelos seus serviços, a U?GmbH recebeu da S uma remuneração no montante de 76 085,48 euros.

14 Na sequência de uma auditoria, a Administração Fiscal retificou o aviso de liquidação da S relativo ao exercício fiscal em causa, considerando que as instituições desta formavam uma única empresa, pela qual devia ser apresentada uma única declaração de IVA e, por conseguinte, devia ser emitido um único aviso de liquidação.

15 Segundo a Administração Fiscal, os serviços de limpeza de que a S tinha beneficiado a título das atividades abrangidas pelas suas prerrogativas de poder público foram?he prestados pela U?GmbH no âmbito da unidade fiscal (*Organschaft*) que essas entidades constituíam, na aceção do artigo 2.º, n.º 2, ponto 2, da UStG, que visa aplicar, no direito alemão, a possibilidade,

prevista no artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, de considerar como um único sujeito passivo as pessoas juridicamente independentes, mas que se encontrem estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização.

16 Por conseguinte, esses serviços de limpeza desenvolveram uma atividade estranha à empresa e geraram a favor da S um «valor entregue a título gratuito», em conformidade com o artigo 3.º, n.º 9a, ponto 2, da UStG, lido à luz do artigo 6.º, n.º 2, alínea b), da Sexta Diretiva.

17 Atendendo a estes elementos, a Administração Fiscal considerou, tendo em conta a proporção de 7,6 % da superfície do complexo imobiliário em questão, atribuída às atividades realizadas pela S no exercício das suas prerrogativas de poder público, que o montante correspondente à limpeza dessa proporção da área pela U?GmbH era de 5 782,50 euros. Após dedução de uma margem de lucro, avaliada em 525,66 euros, a Administração Fiscal fixou em 5 257 euros a base tributável para o «valor entregue a título gratuito» e, assim, uma carga fiscal acrescida de 841,12 euros.

18 O indeferimento da reclamação administrativa apresentada pela S contra esse aviso retificativo de liquidação foi objeto de recurso para o Finanzgericht (Tribunal Tributário, Alemanha). Esse órgão jurisdicional deu provimento ao recurso, alegando, em substância, que a unidade fiscal (*Organschaft*), que reúne, numa única empresa, a sociedade dominante S e a U?GmbH, enquanto sociedade organicamente vinculada, se estendia às atividades exercidas por essa sociedade dominante no exercício das suas prerrogativas de poder público. Por outro lado, segundo o referido órgão jurisdicional, os requisitos de um «valor entregue a título gratuito», ao abrigo do artigo 3.º, n.º 9a, ponto 2, da UStG, não estão preenchidos.

19 A Administração Fiscal interpôs recurso de «Revision» dessa decisão no Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal, Alemanha).

20 O órgão jurisdicional de reenvio começa por sublinhar que, ao abrigo do artigo 2.º, n.º 2, ponto 2, primeiro período, da UStG, uma sociedade organicamente vinculada e integrada na empresa da sociedade dominante de um agrupamento formado por pessoas juridicamente independentes, mas que se encontram estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização (a seguir «agrupamento para efeitos de IVA»), não é considerada como uma sociedade que exerce a sua atividade económica de modo independente. Esta sociedade organicamente vinculada, que, quando considerada separadamente deveria estar sujeita a IVA, é, na realidade, atendendo aos vínculos financeiros, económicos e de organização que mantém com essa sociedade dominante, considerada uma trabalhadora desta última. Isto tem repercussões no que respeita às operações que realiza tanto em relação a terceiros como na referida sociedade dominante.

21 O órgão jurisdicional de reenvio especifica, por um lado, no que se refere às operações que uma sociedade organicamente vinculada efetua em relação a terceiros, que está garantido o cumprimento da exigência relativa à necessidade de existência de um único sujeito passivo, na aceção do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, mesmo que esse sujeito passivo não seja a sociedade organicamente vinculada, mas a sociedade dominante do agrupamento. Esta última é, assim, devedora do IVA, não só pelas suas próprias operações, mas também por aquelas realizadas pela sociedade organicamente vinculada em relação a terceiros. Por conseguinte, no caso em apreço, a S é devedora desse imposto pelas operações efetuadas pela U?GmbH em relação a terceiros.

22 Por outro lado, quanto às operações realizadas entre uma sociedade organicamente vinculada e a sociedade dominante de um agrupamento para efeitos de IVA, considera-se que as mesmas foram efetuadas por um mesmo sujeito passivo, pelo que se devem considerar como

não abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA. Ora, no caso em apreço, os serviços de limpeza, prestados pela U?GmbH à S, são precisamente constitutivos de tais operações internas.

23 Atendendo aos elementos precedentes, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a questão de saber se a faculdade de que dispõem os Estados-Membros ao abrigo do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, de designar um único sujeito passivo de um agrupamento para efeitos de IVA, deve ser interpretada no sentido de que esse sujeito passivo deve ser considerado um membro desse agrupamento, que seria devedor de IVA relativamente a todas as operações efetuadas pelos outros membros do referido agrupamento («proposta de resposta A»), ou se estaria em causa o próprio agrupamento para efeitos de IVA, que é distinto dos seus membros. Nesta segunda configuração, o agrupamento seria considerado uma entidade fictícia criada unicamente para efeitos de IVA (a seguir «proposta de resposta B»).

24 Embora, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, a proposta de resposta A corresponda a décadas de jurisprudência do Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal), é todavia necessário que o Tribunal de Justiça forneça esclarecimentos adicionais à luz, em especial, dos ensinamentos resultantes do Acórdão de 17 de setembro de 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, n.os 28 e 29), no que respeita à questão de saber se o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva pode ser interpretado no sentido de que autoriza um Estado-Membro a designar como único sujeito passivo, em vez do próprio agrupamento para efeitos de IVA, um membro desse agrupamento, a saber, a sua sociedade dominante.

25 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio considera que o artigo 2.º, n.º 2, ponto 2, primeiro período, da UStG, na medida em que concentra o pagamento do IVA num dos membros do agrupamento, procede a uma simplificação da aplicação do direito do IVA, respondendo assim ao objetivo de «simplificação administrativa» prosseguido pelo artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva.

26 Em contrapartida, segundo esse órgão jurisdicional, da abordagem segundo a qual seria necessário criar um agrupamento para efeitos de IVA independente, na aceção de «entidade fictícia», não resulta qualquer simplificação administrativa.

27 Além disso, os Acórdãos de 22 de maio de 2008, Amplisientifica e Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, n.º 19), de 9 de abril de 2013, Comissão/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217, n.os 40 e 48), e de 17 de setembro de 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, n.os 28, 29, 35 e 37), não podem ser interpretados no sentido de que dão a entender que os Estados-Membros não estão autorizados a designar, como único sujeito passivo de um agrupamento para efeitos de IVA, um membro representativo desse agrupamento, concretamente, a sua sociedade dominante.

28 Por outro lado, a circunstância de um único membro do agrupamento para efeitos de IVA ser sujeito passivo por todo o agrupamento não impede a responsabilidade solidária dos outros membros do agrupamento. A este título, o artigo 73.º, primeiro período, do AO prevê, em substância, a responsabilidade solidária das sociedades organicamente vinculadas no que respeita à dívida fiscal da sociedade dominante do referido agrupamento.

29 Segundo o referido órgão jurisdicional, se a questão levantada no n.º 23 do presente acórdão conduzir à proposta de resposta B, mencionada nesse n.º 23, tal implicaria, em substância, que, no caso em apreço, não se poderia considerar que existe uma unidade fiscal entre a sociedade dominante S e a sociedade organicamente vinculada U?GmbH. Assim, a aplicação do artigo 6.º, n.º 2, alínea b), da Sexta Diretiva estaria excluída na medida em que, perante a inexistência de unidade fiscal, esta última sociedade deveria ser considerada como sujeito passivo independente que prestou serviços à S, pelos quais seria devedora de IVA, nos

termos do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Diretiva.

30 Contudo, se se optar pela proposta de resposta A, referida no n.º 23 do presente acórdão, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se, além disso, sobre a questão de saber se a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa ao artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Diretiva e, em especial, a que decorre do Acórdão de 12 de fevereiro de 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), deve ser interpretada no sentido de que, numa situação como a do processo principal – relativa a uma entidade como a S, que realiza, por um lado, atividades económicas pelas quais é considerada sujeito passivo e, por outro, atividades no exercício das prerrogativas de poder público, pelas quais não é considerada sujeito passivo para efeitos de IVA, ao abrigo do artigo 4.º, n.º 5, desta diretiva –, uma prestação de serviços efetuada a título gratuito e abrangida pelo domínio da atividade económica da entidade em causa e destinada ao seu domínio de atividade de poder público pode ser tributada, ao abrigo do artigo 6.º, n.º 2, alínea b), da referida diretiva.

31 O órgão jurisdicional de reenvio precisa que, caso se deva responder à primeira questão com a proposta de resposta A e, por conseguinte, se deva interpretar o artigo 2.º, n.º 2, ponto 2, da UStG no sentido de que o mesmo é conforme à Sexta Diretiva, isso teria como consequência que, no presente processo, haveria que considerar que, em conformidade com aquela disposição de direito alemão, a U?GmbH não exerce a sua atividade de modo independente, pelo que constitui um único sujeito passivo com a sociedade dominante S. Assim, uma vez que a atividade da referida sociedade deveria ser considerada uma atividade própria da referida sociedade dominante, essa sociedade não teria efetuado nenhuma prestação de serviços a título oneroso à S, na aceção do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Diretiva.

32 Por conseguinte, há que determinar se se deve considerar que esta última sociedade forneceu, através dos recursos da sua empresa – de que fazem igualmente parte, por força do artigo 2.º, n.º 2, ponto 2, da UStG e do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, os recursos da U?GmbH –, prestações de serviços de limpeza a título gratuito, para fins estranhos à sua empresa, na aceção do artigo 6.º, n.º 2, alínea b), da Sexta Diretiva, em razão do facto de estas prestações terem sido fornecidas no contexto do seu domínio de atividade de poder público, a título de «atividade não económica».

33 Nestas circunstâncias, o Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Federal Tributário) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1. Deve o poder dos Estados-Membros de considerarem como um único sujeito passivo as pessoas estabelecidas no seu território que, embora juridicamente independentes, estejam estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização, conferido pelo artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da [Sexta Diretiva], ser exercido de modo que:

- a) o tratamento como sujeito passivo se concentre numa dessas pessoas que é o sujeito passivo de todo o volume de negócios dessas pessoas, ou de modo que,
- b) o tratamento como sujeito passivo deva obrigatoriamente implicar a emergência de um agrupamento para efeitos de IVA, independente das pessoas que estão estreitamente vinculadas entre si, que constitui uma entidade fictícia própria criada para efeitos do IVA – mesmo assumindo importantes perdas de receitas fiscais?

2) Se a resposta correta à primeira questão for a [proposta de resposta a)]: Decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia relativa aos fins estranhos à empresa, na aceção do artigo 6.º, n.º 2, da [Sexta Diretiva] (Acórdão de 12 de fevereiro de 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88), que, no caso de um

sujeito passivo,

a) que, por um lado, exerce uma atividade económica, realizando prestações a título oneroso na aceção do artigo 2.º, n.º 1, da [Sexta Diretiva] e

b) por outro, exerce simultaneamente uma atividade que lhe incumbe no quadro do exercício de poderes de autoridade pública (atividade de autoridade pública), pela qual não é considerado sujeito passivo segundo o artigo 4.º, n.º 5, da [Sexta Diretiva],

a prestação de serviços a título não oneroso a partir da sua atividade económica para a sua atividade de autoridade pública não está sujeita a tributação, de acordo com o [artigo 6.º, n.º 2, alínea b), da Sexta Diretiva]?»

## **Quanto às questões prejudiciais**

### ***Quanto à primeira questão***

34 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que um Estado?Membro designe, como único sujeito passivo de IVA, não o próprio agrupamento para efeitos de IVA, mas um membro desse agrupamento, a saber, a sua sociedade dominante.

35 Importa recordar que, em conformidade com jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, para interpretar uma disposição do direito da União, há que ter em conta não só os seus termos mas também o seu contexto e os objetivos prosseguidos pela regulamentação de que faz parte [v., nomeadamente, Acórdão de 24 de fevereiro de 2022, Airhelp (Atraso de voo alternativo), C?451/20, EU:C:2022:123, n.º 22 e jurisprudência referida].

36 Além disso, decorre das exigências tanto da aplicação uniforme do direito da União como do princípio da igualdade que os termos de uma disposição do direito da União que não comporte uma remissão expressa para o direito dos Estados?Membros para determinar o seu sentido e o seu alcance devem normalmente ser objeto, em toda a União, de uma interpretação autónoma e uniforme (v., neste sentido, Acórdão de 25 de abril de 2013, Comissão/Suécia, C?480/10, EU:C:2013:263, n.º 33 e jurisprudência referida).

37 Para uma aplicação uniforme da Sexta Diretiva, importa especificamente que o conceito de «estritamente vinculadas no plano financeiro», na aceção do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, desta diretiva, receba uma interpretação autónoma e uniforme. Esta interpretação impõe-se, apesar de o regime que este artigo prevê ter caráter facultativo para os Estados?Membros, a fim de evitar que, quando for concretizado, surjam divergências na sua aplicação de um Estado?Membro para outro (v., neste sentido, por analogia, Acórdão de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C?868/19, não publicado, EU:C:2021:285, n.º 44 e jurisprudência referida).

38 A este respeito, resulta da letra do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva que este artigo permite que cada Estado?Membro considere como um único sujeito passivo várias entidades que estiverem estabelecidas no território desse mesmo Estado?Membro e que, embora juridicamente independentes, se encontrem estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização. A letra deste artigo não sujeita a sua aplicação a outros requisitos. Também não prevê a possibilidade de os Estados?Membros imporem outros requisitos aos operadores económicos para poderem constituir um agrupamento para efeitos de IVA (v., neste sentido, Acórdão de 25 de abril de 2013, Comissão/Suécia, C?480/10, EU:C:2013:263, n.º

35 e jurisprudência referida).

39 A execução do regime previsto no artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva implica que a legislação nacional adotada com fundamento nesta disposição permita que as entidades que têm vínculos nos planos financeiro, económico e de organização, deixem de ser consideradas sujeitos passivos distintos para efeitos de IVA, para serem consideradas um único sujeito passivo. Assim, quando a referida disposição é aplicada por um Estado-Membro, a ou as entidades subordinadas na aceção desta mesma disposição não podem ser consideradas como um sujeito passivo ou sujeitos passivos na aceção do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Diretiva (v., neste sentido, Acórdão de 22 de maio de 2008, *Ampliscientifica e Amplifin*, C?162/07, EU:C:2008:301, n.º 19 e jurisprudência referida).

40 Daqui resulta que a equiparação a um único sujeito passivo, ao abrigo do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, impede que os membros do agrupamento para efeitos de IVA continuem a apresentar declarações de IVA separadamente e continuem a ser identificados, dentro e fora do agrupamento, como sujeitos passivos, uma vez que só o sujeito passivo único está autorizado a apresentar essas declarações. Por conseguinte, esta disposição pressupõe, quando é aplicada por um Estado-Membro, que a legislação nacional de transposição preveja que o sujeito passivo seja único e que seja atribuído um único número de IVA ao agrupamento (Acórdão de 22 de maio de 2008, *Ampliscientifica e Amplifin*, C?162/07, EU:C:2008:301, n.os 19 e 20).

41 Daqui decorre que, nessa situação, para efeitos de IVA, se deve considerar que as prestações de serviços efetuadas por um terceiro a favor de um membro de um agrupamento para efeitos de IVA foram efetuadas não a favor desse membro, mas do próprio agrupamento ao qual o referido membro pertence (v., neste sentido, Acórdão de 18 de novembro de 2020, *Kaplan International colleges UK*, C?77/19, EU:C:2020:934, n.º 46 e jurisprudência referida).

42 No que respeita ao contexto do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, não resulta desta disposição nem do sistema instituído por esta diretiva, que a mesma constitua uma disposição derogatória ou especial que deve ser interpretada de forma restritiva. Como decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça, o requisito relativo à existência de um vínculo estreito no plano financeiro não pode ser interpretado de forma restritiva (v., por analogia, no que se refere ao artigo 11.º da Diretiva IVA, Acórdãos de 25 de abril de 2013, *Comissão/Suécia*, C?480/10, EU:C:2013:263, n.º 36, e de 15 de abril de 2021, *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C?868/19, não publicado, EU:C:2021:285, n.º 45).

43 Quanto aos objetivos prosseguidos pelo artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, importa começar por recordar que resulta dos motivos da proposta da Comissão [COM(73) 950 final], que levou à aprovação da Sexta Diretiva, que o legislador da União, ao adotar esta disposição, quis permitir que os Estados-Membros não associassem sistematicamente a qualidade de sujeito passivo ao conceito de «independência puramente jurídica», tanto por preocupação de simplificação administrativa como para evitar certos abusos, como, por exemplo, o fracionamento de uma empresa entre vários sujeitos passivos com o objetivo de beneficiar de um regime especial (v., neste sentido, Acórdãos de 25 de abril de 2013, *Comissão/Suécia*, C?480/10, EU:C:2013:263, n.º 37 e jurisprudência referida, e de 15 de abril de 2021, *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C?868/19, não publicado, EU:C:2021:285, n.º 35 e jurisprudência referida).

44 A este respeito, embora a Sexta Diretiva não incluisse, até à entrada em vigor do terceiro parágrafo do seu artigo 4.º, n.º 4, resultante da Diretiva 2006/69/CE do Conselho, de 24 de julho de 2006, que altera a Diretiva 77/388/CEE no que se refere a certas medidas destinadas a simplificar o procedimento de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado e a lutar contra a

fraude ou evasão fiscais e que revoga certas decisões que concedem derrogações (JO 2006, L 221, p. 9), disposições expressas que conferissem aos Estados-Membros a faculdade de adotar medidas necessárias para lutar contra a fraude ou a evasão fiscais, este facto não privava os Estados-Membros da possibilidade de adotar tais medidas antes da referida entrada em vigor, uma vez que a luta contra a fraude e evasão fiscais por parte dos Estados-Membros constitui um objetivo reconhecido e encorajado pela Sexta Diretiva, mesmo na falta de autorização expressa do legislador da União (v., neste sentido, Acórdão de 16 de julho de 2015, Larentia + Minerva e Marenave Schifffahrt, C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496, n.º 42 e jurisprudência referida).

45 Assim, para aplicação do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, os Estados-Membros, no âmbito da sua margem de apreciação, podiam sujeitar a aplicação do regime do agrupamento para efeitos de IVA a certas restrições, desde que estas se inscrevessem nos objetivos da referida diretiva de combater as práticas ou os comportamentos abusivos ou de lutar contra a fraude ou a evasão fiscais (v., neste sentido, Acórdão de 16 de julho de 2015, Larentia + Minerva e Marenave Schifffahrt, C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496, n.º 41 e jurisprudência referida).

46 No caso em apreço, decorre das explicações dadas pelo órgão jurisdicional de reenvio e pelo Governo alemão que o legislador alemão fez uso da faculdade conferida pelo artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, através do artigo 2.º, n.º 2, ponto 2, da UStG, que prevê a possibilidade de formar «unidades fiscais».

47 Resulta igualmente dessas mesmas explicações que, ao abrigo do direito alemão, embora a sociedade dominante de um agrupamento para efeitos de IVA seja considerada o único sujeito passivo desse agrupamento, na aceção do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, o artigo 73.º da AO prevê, no entanto, que uma sociedade organicamente vinculada pode, se for caso disso, ser devedora dos impostos correspondentes aos outros membros da unidade fiscal de que faz parte, incluindo da sua sociedade dominante, relativamente aos quais a unidade fiscal que compõem assumam relevância fiscal.

48 No que respeita, em primeiro lugar, à questão de saber se o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva se opõe à prática alemã que consiste na designação, como único sujeito passivo, não do próprio agrupamento para efeitos de IVA, mas sim de um membro deste, concretamente, da sua sociedade dominante, há que precisar que, embora o Tribunal de Justiça, em substância, tenha declarado nos Acórdãos de 22 de maio de 2008, Ampliscientifica e Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, n.os 19 e 20) e de 17 de setembro de 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, n.os 34, 35 e 37), que o agrupamento para efeitos de IVA é, enquanto sujeito passivo, devedor de IVA, não é menos verdade que, quando vários membros juridicamente independentes de um agrupamento para efeitos de IVA constituem, no seu conjunto, um único sujeito passivo, um único intermediário deve cumprir as obrigações fiscais do agrupamento para efeitos de IVA devem ser cumpridas por um único intermediário. Ora, o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva não contém nenhuma obrigação relativa à designação da entidade representativa do agrupamento para efeitos de IVA, nem sobre a forma como esta deve assumir as obrigações de sujeito passivo desse agrupamento.

49 A este respeito e independentemente da possibilidade de prever uma representação do agrupamento para efeitos de IVA por um desses membros, os objetivos referidos no n.º 43 podem justificar que a sociedade dominante do agrupamento para efeitos de IVA seja designada como único sujeito passivo quando essa sociedade possa impor a sua vontade às outras entidades que fazem parte desse agrupamento, permitindo assegurar a cobrança exata do IVA.

50 Dito isto, é ainda necessário que não exista um risco de prejuízos fiscais devido à circunstância de não ser o próprio agrupamento para efeitos de IVA, mas a sua sociedade

dominante, o representante que desempenha o papel de único sujeito passivo, na aceção do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva.

51 Ora, das explicações dadas pelo órgão jurisdicional de reenvio, conforme referidas no n.º 28 do presente acórdão, e das explicações dadas pelo Governo alemão nas suas observações escritas resulta que, uma vez que a obrigação de declaração que incumbe a essa sociedade dominante se estende às prestações fornecidas e recebidas por todos os membros desse agrupamento e a dívida fiscal daí resultante compreende a totalidade dessas prestações, tal conduziria ao mesmo resultado se o próprio agrupamento para efeitos de IVA estivesse sujeito a este imposto.

52 Resulta igualmente das referidas explicações que, ainda que, por força do direito alemão, o conjunto das obrigações em matéria de IVA recaia sobre a referida sociedade dominante, na sua qualidade de representante do agrupamento para efeitos de IVA junto das administrações fiscais competentes, não é menos verdade que estas últimas podem, eventualmente, dirigir-se às outras entidades que fazem parte do referido agrupamento, baseando-se no artigo 73.º da AO.

53 Atendendo aos elementos precedentes, há que considerar que o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que um Estado-Membro designe, como único sujeito passivo de IVA, não o próprio agrupamento para efeitos de IVA, mas um membro desse agrupamento, concretamente, a sua sociedade dominante, quando esta última puder impor a sua vontade às outras entidades que fazem parte desse agrupamento e desde que essa designação não implique um risco de prejuízos fiscais.

#### ***Quanto à segunda questão***

54 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se, no caso de uma entidade que constitui o único sujeito passivo de um agrupamento para efeitos de IVA e que realiza, por um lado, atividades económicas relativamente às quais é sujeito passivo e, por outro, atividades no âmbito do exercício das prerrogativas de poder público, relativamente às quais não é considerada sujeito passivo para efeitos de IVA ao abrigo do artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Diretiva, a prestação de serviços, por uma entidade que faz parte desse agrupamento, relacionada com o referido exercício de prerrogativas de poder público, deve ser considerada uma prestação de serviços abrangida pelo domínio da atividade económica do referido único sujeito passivo, destinada ao seu domínio de atividade de poder público, que pode ser tributada por força do artigo 6.º, n.º 2, alínea b), da Sexta Diretiva.

55 Antes de mais, há que recordar que, em conformidade com o artigo 6.º, n.º 2, alínea b), da Sexta Diretiva, são equiparadas a prestações de serviços efetuadas a título oneroso as prestações de serviços efetuadas pelo sujeito passivo para seu uso privado ou do seu pessoal ou, em geral, para fins estranhos à sua empresa.

56 O Tribunal de Justiça já declarou que o artigo 6.º, n.º 2, alínea b), da Sexta Diretiva impede que um sujeito passivo ou membros do seu pessoal obtenham, com isenção de imposto, prestações de serviços do sujeito passivo pelas quais um particular deve pagar IVA (Acórdão de 20 de janeiro de 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C?412/03, EU:C:2005:47, n.º 23).

57 Em contrapartida, o artigo 6.º, n.º 2, alínea b), da Sexta Diretiva não visa estabelecer uma regra segundo a qual se pode considerar que as operações que se situam fora do âmbito de aplicação do regime do IVA são realizadas para «fins estranhos» à empresa, na aceção desta disposição (v., neste sentido, Acórdão de 12 de fevereiro de 2009, Vereniging Noordelijke Land? en Tuinbouw Organisatie, C?515/07, EU:C:2009:88, n.º 38).

58 Daqui resulta que, quando um único sujeito passivo de um agrupamento para efeitos de IVA recebe uma prestação de serviços de uma entidade que faz parte desse agrupamento, que é destinada ao seu domínio de atividade de poder público, o facto de se considerar que essa prestação é tributável ao abrigo do artigo 6.º, n.º 2, alínea b), da Sexta Diretiva equivaleria a considerar que a referida prestação é efetuada para fins estranhos à empresa e, deste modo, a equiparar a atividade de poder público, que se situa fora do âmbito de aplicação do IVA, em conformidade com o artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Diretiva, a essa atividade.

59 Tal interpretação equivaleria a esvaziar de sentido tanto o artigo 2.º, n.º 1, como o artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Diretiva.

60 Além disso, há que precisar que, em todo o caso, o artigo 6.º, n.º 2, alínea b), da Sexta Diretiva visa apenas as operações realizadas «a título gratuito» que são equiparadas a operações efetuadas a título oneroso para efeitos de tributação do IVA (v., neste sentido, Acórdão de 20 de janeiro de 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, EU:C:2005:47, n.º 24).

61 Ora, no caso em apreço, como foi sublinhado nos n.os 13 e 17 do presente acórdão e como a advogada-geral também salientou no n.º 50 das suas conclusões, resulta claramente da decisão de reenvio que a sociedade dominante S prestou uma contrapartida financeira pelas prestações de limpeza realizadas pela U-GmbH, tanto no âmbito da sua atividade económica como da sua atividade enquanto autoridade pública.

62 Por conseguinte, uma vez que as prestações de serviços em causa são efetuadas a título oneroso, na aceção do artigo 2.º da Sexta Diretiva, o seu artigo 6.º, n.º 2, alínea b), não é aplicável.

63 Atendendo às considerações precedentes, há que responder à segunda questão, que o direito da União deve ser interpretado no sentido de que, no caso de uma entidade que constitui o único sujeito passivo de um agrupamento para efeitos de IVA e que realiza, por um lado, atividades económicas relativamente às quais é considerada sujeito passivo e, por outro, atividades no âmbito do exercício das prerrogativas de poder público, pelas quais não é considerada sujeito passivo para efeitos de IVA ao abrigo do artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Diretiva, a prestação de serviços, por uma entidade que faz parte desse agrupamento, relacionados com o referido exercício, não deve ser tributada ao abrigo do artigo 6.º, n.º 2, alínea b), desta diretiva.

### **Quanto às despesas**

64 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Primeira Secção) declara:

**1) O artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva do Conselho 77/388/CEE, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme,**

**deve ser interpretado no sentido de que:**

**não se opõe a que um Estado-Membro designe, como único sujeito passivo de um agrupamento formado por pessoas juridicamente independentes, mas que se encontram estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização, a sociedade dominante desse grupo, quando esta última puder impor a sua vontade às**

**outras entidades que fazem parte desse agrupamento e desde que essa designação não implique um risco de prejuízos fiscais.**

**2) O direito da União**

**deve ser interpretado no sentido de que:**

**no caso de uma entidade que constitui o único sujeito passivo de um agrupamento formado por pessoas juridicamente independentes, mas que se encontram estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização, e que realiza, por um lado, atividades económicas relativamente às quais é considerada sujeito passivo e, por outro, atividades no âmbito do exercício das prerrogativas de poder público, pelas quais não é considerada sujeito passivo para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado ao abrigo do artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Diretiva, a prestação de serviços, por uma entidade que faz parte desse agrupamento, relacionados com o referido exercício, não deve ser tributada ao abrigo do artigo 6.º, n.º 2, alínea b), desta diretiva.**

Assinaturas

\* Língua do processo: alemão.