

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

NIILO JÄÄSKINEN

apresentadas em 27 de novembro de 2012 (1)

Processo C-480/10

Comissão Europeia

contra

Reino da Suécia

«IVA — Artigo 11.º da Diretiva 2006/112/CE — Legislação nacional que limita a inscrição como grupo de IVA aos prestadores de serviços financeiros e seguradores — Compatibilidade com o regime jurídico do IVA da União Europeia»

I — Introdução

1. Neste processo a Comissão pretende obter uma declaração de que, ao limitar a possibilidade de formar agrupamentos para efeitos de IVA aos setores financeiro e segurador, a Suécia não cumpriu as suas obrigações nos termos do artigo 11.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «diretiva IVA») (2).

2. O artigo 11.º da diretiva IVA estabelece regras relativas ao tratamento de mais do que uma pessoa como uma única entidade para efeitos de aplicação do imposto (frequentemente referido como «agrupamento para efeitos de IVA»). Uma ação por incumprimento idêntica foi também instaurada contra a República da Finlândia (3).

II — Enquadramento jurídico

A — Direito da União Europeia

3. O artigo 11.º da diretiva IVA estabelece as regras relativas aos grupos de IVA nos seguintes termos:

«Após consulta do Comité Consultivo do Imposto sobre o Valor Acrescentado (a seguir designado ‘Comité do IVA’), cada Estado-Membro pode considerar como um único sujeito passivo as pessoas estabelecidas no território desse mesmo Estado-Membro que, embora juridicamente independentes, se encontrem estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização.

Um Estado-Membro que exerça a faculdade prevista no primeiro parágrafo pode adotar todas as medidas necessárias para evitar a possibilidade de fraude ou evasão fiscais em razão da

aplicação dessa disposição.»

B — *Direito sueco*

4. O artigo 1.º do capítulo 6a da lei do IVA 1994:200 (mervärdesskattelagen) (a seguir «lei do IVA sueca») dispõe:

«Para os efeitos da aplicação das disposições desta lei, duas ou mais entidades económicas podem, nas circunstâncias estabelecidas neste capítulo, ser consideradas como uma única entidade económica (grupo de IVA), e a atividade exercida pelo grupo de IVA pode ser considerada como uma única atividade económica.»

5. O artigo 2.º do capítulo 6a da lei do IVA sueca estabelece o seguinte:

«Apenas as seguintes entidades podem fazer parte de um grupo de IVA:

1. Entidades económicas colocadas sob a vigilância da inspeção das finanças que exerçam uma atividade que esteja isenta em virtude do volume de negócios resultante dessa atividade estar isento ao abrigo do artigo 9.º ou do artigo 10.º do capítulo 3, e

2. Entidades económicas cujo objeto principal seja o fornecimento de bens ou a prestação de serviços às entidades económicas referidas no parágrafo 1 acima, ou

3. Entidades económicas que sejam agentes e principais, e que tenham um vínculo de representação como o referido no capítulo 36 da lei do imposto sobre o rendimento (lei 1999:1229).»

6. O artigo 9.º do capítulo 3 da lei do IVA sueca isenta a prestação de serviços bancários e financeiros e operações de negociação de valores mobiliários e ações ou transações semelhantes.

7. O artigo 10.º do capítulo 3 da mesma lei também isenta a prestação de serviços seguradores e resseguradores. Resulta de todas essas disposições que, no essencial, apenas os operadores económicos no setor financeiro e segurador podem formar um grupo de IVA.

III — **Procedimento pré-contencioso e processo perante o Tribunal de Justiça**

8. Em 23 de setembro de 2008, a Comissão enviou uma notificação para cumprir ao Reino da Suécia, na qual considerava que as disposições da lei sueca que limitam a possibilidade de formar agrupamentos para efeitos de IVA aos prestadores de serviços financeiros e seguradores eram incompatíveis com o artigo 11.º da diretiva IVA.

9. O Reino da Suécia respondeu por carta de 19 de novembro de 2008, afirmando que, no seu entendimento, a legislação sueca relativa aos grupos de IVA estava em conformidade com a diretiva IVA.

10. Em 20 de novembro de 2009, a Comissão enviou um parecer fundamentado ao Reino da Suécia no qual reafirmou a sua posição. O Reino da Suécia respondeu por carta de 20 de janeiro de 2010, na qual manteve que a sua interpretação da diretiva IVA era correta.

11. Não ficando satisfeita com esta resposta, a Comissão intentou a presente ação, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 1 de outubro de 2010. A Comissão pede ao Tribunal de Justiça que declare que o Reino da Suécia não cumpriu as suas obrigações nos termos do artigo 11.º da diretiva IVA ao limitar a possibilidade de formar agrupamentos para efeitos de IVA aos

prestadores de serviços financeiros e seguradores.

12. O Reino da Suécia pede ao Tribunal de Justiça que declare a ação inadmissível, pois o objeto da petição vai além da acusação deduzida pela Comissão no procedimento administrativo. Em alternativa, o Reino da Suécia pede que a ação seja julgada improcedente.

13. A República da Finlândia e a Irlanda intervieram em apoio do Reino da Suécia. Estes Estados-Membros e a Comissão participaram na audiência que teve lugar em 6 de setembro de 2012.

IV — Admissibilidade

14. Na sua réplica, o Reino da Suécia sustenta que a Comissão não mencionou a violação do princípio da igualdade de tratamento em nenhuma fase do procedimento administrativo. Pelo contrário, a sua acusação limitava-se à violação do princípio da neutralidade fiscal. A questão da igualdade de tratamento foi suscitada pela primeira vez na ação por incumprimento intentada no Tribunal, desta forma ampliando e modificando ilegalmente o objeto do litígio.

15. De acordo com a jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, a ação deve ter por base as mesmas razões e fundamentos do parecer fundamentado (4). Na medida em que uma acusação não tenha sido formulada no parecer fundamentado, não pode ser declarada admissível no processo no Tribunal de Justiça.

16. No entanto, como o Tribunal de Justiça observou no processo C-458/08, *Comissão/Portugal*, esta exigência não pode ir ao ponto de impor, em todos os casos, uma coincidência perfeita entre o enunciado das acusações no dispositivo do parecer fundamentado e os pedidos formulados na petição, quando o objeto do litígio tal como definido no parecer fundamentado não tenha sido ampliado ou alterado (5).

17. O artigo 38.º, n.º 1, alínea c), do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, lido em conjugação com o artigo 21.º do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia, prevê, quanto às condições de admissibilidade, que uma petição de uma ação por incumprimento deve conter o objeto do litígio e uma *exposição sumária dos fundamentos em que o pedido se baseia* (6). O que se exige, no mínimo, é uma exposição sumária dos elementos de *direito* e de *facto* em que essas acusações se baseiam (7). A regularidade desse procedimento constitui uma garantia essencial pretendida pelo Tratado não apenas para proteger os direitos dos Estados-Membros em causa, mas igualmente para assegurar que o eventual processo contencioso tenha por objeto um litígio claramente definido (8).

18. Na minha opinião, quando um fundamento invocado pela primeira vez no processo no Tribunal de Justiça difere materialmente de um fundamento que foi invocado no procedimento pré-contencioso, o resultado inevitável é o de que a Comissão ampliou ou alterou o objeto do processo. Nessas circunstâncias, não se pode sustentar que a Comissão está apenas a pormenorizar argumentos que foram invocados em termos gerais numa fase anterior do processo (9). Pelo contrário, a arquitetura do litígio torna-se fundamentalmente diferente.

19. Não é esse o caso, todavia, no que se refere ao princípio da igualdade de tratamento no contexto da presente ação por incumprimento. A acusação da Comissão manteve-se a mesma durante o procedimento administrativo e o processo no Tribunal de Justiça. Isto é, ao limitar a possibilidade de aplicação do artigo 11.º relativo ao agrupamento para efeitos de IVA a certos setores, excluindo todos os outros operadores económicos na Suécia, situações comparáveis estão a ser tratadas de forma diferente.

20. A diferença entre neutralidade fiscal e o princípio mais geral da igualdade de tratamento reduz-se à questão de saber se operadores económicos que não competem diretamente entre si estão numa situação comparável. Assim sucede porque a neutralidade fiscal é apenas aplicável neste contexto de concorrência. A violação do princípio da igualdade de tratamento pode ainda assim verificar-se se situações comparáveis forem objeto de tratamento diferente (10). Contudo, na minha opinião, qualquer distinção entre neutralidade fiscal e igualdade de tratamento apenas pode ter uma importância secundária ou mesmo terciária para a resolução do litígio em causa.

21. Cheguei a esta conclusão devido ao papel essencial que a interpretação do artigo 11.º da diretiva IVA desempenha quanto à decisão de saber se a Suécia está a agir em conformidade com o direito da União Europeia ao limitar a possibilidade de formar agrupamentos para efeitos de IVA aos setores financeiro e segurador. Segundo a jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, o primeiro passo é considerar o significado literal do artigo 11.º. Apenas quando o texto relevante no artigo 11.º for suscetível de diferentes interpretações se pode recorrer ao seu contexto e fim (11). Nesta fase, os princípios da neutralidade fiscal e da igualdade de tratamento tornam-se relevantes como argumentos que elucidam a interpretação do artigo 11.º da diretiva IVA (12). Enquanto tal, eles não desempenham um papel independente do artigo 11.º, como elementos das obrigações do Reino da Suécia que afetariam a admissibilidade da presente ação por incumprimento.

22. Assim, o facto de o parecer fundamentado da Comissão não ter feito referência explícita ao princípio da igualdade de tratamento num sentido mais amplo do que o da neutralidade fiscal, não significa que a Comissão tenha introduzido uma nova acusação que o Tribunal de Justiça não possa apreciar.

V — Argumentos das partes

23. A Comissão defende que restringir a possibilidade de formar agrupamentos para efeitos de IVA aos prestadores de serviços financeiros e seguradores é contrária ao artigo 11.º da diretiva IVA porque qualquer sistema de agrupamento nacional previsto por um Estado-Membro deve estar à disposição de todos os operadores económicos estabelecidos nesse Estado-Membro, independentemente do seu ramo de atividade. Isto, de acordo com a Comissão, resulta de forma evidente da redação do artigo 11.º, o qual estabelece que «cada Estado-Membro pode considerar como um único sujeito passivo as pessoas estabelecidas no território desse mesmo Estado-Membro que, embora juridicamente independentes, se encontrem estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização».

24. Esta interpretação, sustenta a Comissão, é ainda apoiada pelo fim do artigo 11.º da diretiva IVA que é o de permitir aos Estados-Membros considerar como um único sujeito passivo operadores económicos que constituem entidades distintas apenas por motivos técnicos. O artigo 11.º simplifica a administração e combate o abuso. Estes objetivos, refere a Comissão, são relevantes para todos os operadores económicos e não apenas para aqueles num determinado setor.

25. A Comissão argumenta ainda que as leis suecas em questão são incoerentes com o princípio da igualdade de tratamento porque situações similares estão a ser tratadas de forma diferente sem justificação objetiva (13). A Comissão também considera que, na área da tributação, a violação do princípio da igualdade de tratamento pode resultar de discriminação que afeta comerciantes que não estão necessariamente em concorrência entre si, mas que ainda assim estão numa situação similar.

26. A Comissão alega que, em relação à aplicação do artigo 11.º da diretiva IVA, todos os

operadores económicos estabelecidos na Suécia estão numa posição similar, mas, limitando a possibilidade de formar agrupamentos para efeitos de IVA aos prestadores de serviços financeiros e seguradores, isso significa que estes operadores económicos são tratados de maneira mais favorável do que os operadores económicos noutras áreas. A Comissão é do entendimento que não existe uma razão objetiva para esta diferença de tratamento.

27. O Reino da Suécia alega que a disposição sueca está em conformidade com a redação do artigo 11.º da diretiva IVA. Na ausência de uma formulação mais precisa no artigo 11.º, os Estados-Membros são livres de decidir que pessoas estabelecidas no seu território podem recorrer ao agrupamento para efeitos de IVA.

28. O Reino da Suécia defende que é especialmente adequado introduzir o agrupamento para efeitos de IVA no setor financeiro porque é um setor no qual as atividades são frequentemente divididas entre diferentes pessoas coletivas. Tal deve-se a exigências ao nível da regulação. Além disso, o setor financeiro está fortemente exposto à concorrência de operadores económicos estabelecidos noutros Estados-Membros, e como estes operadores económicos beneficiam de um sistema de agrupamento para efeitos de IVA, os operadores económicos suecos que prestam serviços financeiros estariam numa situação de desvantagem em relação a eles caso não lhes fosse dada a possibilidade de agrupamento para efeitos de IVA.

29. Além disso, o Reino da Suécia sustenta que limitar a possibilidade de formar agrupamentos para efeitos de IVA aos operadores económicos no setor financeiro e segurador serve para proibir a evasão fiscal que ocorre, por exemplo, quando um grupo de empresas inclui nas transações internas, para efeitos contabilísticos, transações que ocorreram entre empresas pertencentes ao grupo e empresas fora do grupo.

30. O Reino da Suécia entende que a lei sueca relativa ao agrupamento para efeitos de IVA está em conformidade com o princípio da igualdade de tratamento e com o princípio da neutralidade fiscal. A jurisprudência do Tribunal de Justiça referente ao princípio da igualdade de tratamento estabelece requisitos para a neutralidade da concorrência e a lei sueca relativa ao agrupamento para efeitos de IVA cumpre os mesmos, pois os operadores económicos do setor financeiro competem essencialmente entre si. Nem a lei sueca é incompatível com o princípio da igualdade de tratamento na sua aceção mais ampla porque os operadores económicos no setor financeiro não estão numa situação comparável com operadores económicos noutros setores. Isto é assim porque os operadores económicos no setor financeiro estão frequentemente divididos entre diferentes pessoas jurídicas por motivos regulatórios.

31. Por último, o Reino da Suécia argumenta que, na interpretação do artigo 11.º da diretiva IVA, pode ter-se em consideração as disposições da diretiva IVA relativas a isenções e taxas reduzidas de imposto (14). Como o artigo 11.º permite que as transações dentro de um grupo de IVA tenham lugar sem serem sujeitas a IVA, e a disposição derroga assim o regime geral do IVA, o seu âmbito deve ser interpretado de forma restritiva.

VI — Análise

A — Observações preliminares

32. Na minha opinião, a questão decisiva é a seguinte: um Estado-Membro que optou por introduzir um sistema de agrupamento para efeitos de IVA tem o direito de limitar a sua aplicação a certos operadores económicos que preenchem os requisitos estabelecidos no artigo 11.º da diretiva IVA, sem estender a possibilidade de aplicação desse artigo 11.º relativo ao agrupamento para efeitos de IVA a todos os operadores económicos que preenchem esses requisitos?

33. Depende muito do âmbito do artigo 11.º da diretiva IVA. Os Estados-Membros no exercício do seu direito de considerar como «um único sujeito passivo» pessoas estabelecidas no seu território que, embora juridicamente independentes, se encontrem estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização, podem fazer uma distinção em função da natureza do ramo de atividade dos operadores económicos, de forma a que algumas transações ou determinadas categorias de sujeitos passivos sejam excluídos? (15). A Suécia respeitou os limites do artigo 11.º ? (16).

34. Para começar, é útil recordar que, de acordo com a jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, para determinar o alcance de uma disposição de direito da União Europeia, há que ter simultaneamente em conta os seus termos, o seu contexto e os seus objetivos (17). Como já referi, terei primeiro em consideração a letra do artigo 11.º e, se necessário, o seu contexto e fim.

B — *Interpretação da letra do artigo 11.º da diretiva IVA*

35. De acordo com a jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, os Estados-Membros podem confiar na redação de uma diretiva (18). Partindo deste pressuposto, resulta de forma clara da redação do artigo 11.º da diretiva IVA que se trata de uma norma facultativa. Contudo, se um Estado-Membro decide optar pela possibilidade de agrupamento para efeitos de IVA, as condições aplicáveis devem estar em conformidade com a diretiva IVA.

36. O artigo 11.º da diretiva IVA dispõe que o agrupamento para efeitos de IVA pode ser aplicável a *quaisquer* pessoas estabelecidas no território dos Estados-Membros, desde que essas pessoas se encontrem estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização. Não existem outras limitações na disposição. Pelo contrário, pode-se argumentar que a utilização da expressão «quaisquer pessoas» inibe a discricionariedade dos Estados-Membros para aplicarem outras limitações na sua transposição do artigo para a ordem jurídica nacional. No meu entendimento, a expressão «quaisquer pessoas» abrange pessoas independentemente do setor de atividade económica em que operem. Portanto, a interpretação literal do artigo 11.º da diretiva IVA exclui qualquer limitação do seu âmbito a setores económicos definidos.

37. Se o Tribunal de Justiça aceitasse a análise *supra* tendo por base a redação do artigo 11.º, não é estritamente necessário que o Tribunal de Justiça prossiga com a apreciação do seu contexto e fim (19). No entanto, abordarei esta questão na eventualidade de a minha conclusão em relação à redação do artigo 11.º não ser aceite.

C — *A faculdade de agrupamento para efeitos de IVA no contexto mais amplo do regime do IVA*

38. A formação de um grupo de IVA traduz-se na criação de um único sujeito passivo para efeitos de IVA comparável em todos os aspetos a um sujeito passivo que consiste numa única entidade (20). Independentemente da sua natureza de regime especial, o agrupamento para efeitos de IVA nem introduz limitações nem amplia os direitos de um sujeito passivo conforme definido no artigo 9.º da diretiva IVA.

39. O sistema de IVA atinge o mais alto grau de simplicidade e neutralidade sob duas condições: quando o imposto é cobrado da forma mais geral possível e quando o seu âmbito abrange todas as fases de produção, distribuição e o fornecimento de serviços (21). O regime do IVA deveria resultar em neutralidade na concorrência, de molde a que no território de um Estado-Membro bens e serviços similares suportem a mesma carga fiscal, independentemente da extensão do circuito de produção e de distribuição (22). No seu funcionamento ótimo, esta chamada neutralidade fiscal não deveria afetar a concorrência ou as decisões tomadas pelos

operadores económicos na organização das suas atividades, tais como a forma jurídica ou a estrutura organizacional (23).

40. O estabelecimento de um grupo de IVA gera a responsabilidade fiscal do grupo de IVA e faz cessar a responsabilidade fiscal autónoma dos seus membros que eram sujeitos passivos para efeitos de IVA antes de integrarem o grupo (24). O tratamento em sede de IVA das transações do grupo, quer para ou oriundas de entidades fora do grupo, é comparável ao tratamento em sede de IVA de um único sujeito passivo operando individualmente. As transações entre os membros individuais do grupo, e que permanecem por isso dentro do grupo, são consideradas como tendo sido realizadas pelo grupo para si mesmo. Consequentemente, as transações internas de um grupo de IVA não existem para efeitos de IVA.

41. Quando um grupo de IVA atua de acordo com as regras do regime do IVA, o direito das pessoas pertencentes ao grupo de IVA de deduzir o IVA nas aquisições não se expande (25). Este direito continua a ser aplicável apenas àqueles fornecimentos que são feitos em atividades sujeitas a IVA pelo grupo de IVA. Os membros do grupo de IVA também não têm o direito de deduzir o IVA de fornecimentos em atividades isentas de IVA.

D — *A finalidade das disposições relativas ao agrupamento para efeitos de IVA*

42. À luz da finalidade e conteúdo do regime do agrupamento para efeitos de IVA, que acima descrevi em linhas gerais, não posso concordar com o argumento do Reino da Suécia de que os Estados-Membros têm discricionariedade no que respeita aos setores económicos a que é aplicável a possibilidade de agrupamento para efeitos de IVA. Cheguei a esta conclusão pelas razões que se seguem.

43. O agrupamento para efeitos de IVA não cria benefícios económicos quando é feita uma aquisição em atividades sujeitas a IVA, dado que o adquirente tem o direito de deduzir o IVA suportado. Nessa situação, é em princípio irrelevante se a aquisição é feita dentro do grupo de IVA, sem ter que se suportar o IVA, ou suportando o IVA, mas fora do grupo de IVA.

44. Em determinadas situações, os membros de um grupo de IVA podem obter benefícios económicos pelo facto de pertencerem ao grupo (26). Por exemplo, a pertença a um grupo de IVA pode ser benéfica numa situação em que o membro que faz uma aquisição sujeita a IVA não tinha nenhum direito de deduzir o IVA, ou de o deduzir a sua totalidade, em virtude de as suas atividades estarem isentas de IVA. Se esse membro adquirir de um fornecedor fora do grupo de IVA, terá que suportar o IVA. Se, contudo, adquirir de outro membro do grupo, não terá que suportar o IVA.

45. Quando um operador económico não tem o direito de deduzir o IVA suportado numa aquisição, poderá ser mais vantajoso economicamente para si produzir ele próprio os bens ou serviços. Por exemplo, um banco que não tenha o direito de deduzir o IVA poderá beneficiar economicamente se prestar internamente serviços de tecnologia de informação necessários às suas atividades bancárias, em vez de os adquirir de um terceiro. Porém, se tiver a faculdade de agrupamento para efeitos de IVA, poderá subcontratar a prestação dos seus serviços informáticos a uma subsidiária pertencente ao grupo e obter a mesma vantagem.

46. A motivação económica acima descrita pode tornar razoável a um Estado-Membro, onde a faculdade de agrupamento para efeitos de IVA geralmente não existe para todos os operadores económicos, criar todavia essa faculdade para os prestadores de serviços financeiros e seguradores, que são sujeitos passivos que operam sobretudo em atividades isentas de IVA. Isto não significa, contudo, que isso fosse legal à luz do regime jurídico do IVA da União Europeia.

E — *Pode o agrupamento para efeitos de IVA ser limitado a determinados setores económicos?*

47. Escusado será dizer que as leis de um Estado-Membro relativas ao agrupamento para efeitos de IVA devem prosseguir os fins do agrupamento para efeitos de IVA previstos na diretiva IVA. A este respeito, os Estados-Membros não têm qualquer discricionariedade.

48. Também se deve ter em mente que decorre da necessidade de aplicação uniforme do direito da União Europeia, e do princípio geral da igualdade, que aos termos de uma disposição de direito da União Europeia que não faz referência expressa ao direito dos Estados-Membros para o efeito de determinar o seu sentido e âmbito, deve normalmente ser-lhes dada uma interpretação autónoma e uniforme em toda a União (27).

49. Como se referiu acima, o Reino da Suécia sustenta que a limitação da possibilidade de agrupamento para efeitos de IVA aos setores financeiro e segurador se justifica pela necessidade de criar condições iguais de concorrência para os operadores económicos nestes setores relativamente aos operadores internacionais. Além disso, entende que essa limitação é justificada pela regulação e supervisão mais rigorosa nos setores financeiro e segurador comparativamente a outros setores. O agrupamento para efeitos de IVA é essencial para estes setores dado que os operadores económicos que aí atuam têm que estar organizados como pessoas coletivas distintas por razões regulatórias.

50. Sem negar a importância destas considerações, devo lembrar que as finalidades do agrupamento para efeitos de IVA são a simplificação administrativa e o evitar do abuso. Estes objetivos não se limitam a determinados setores, mas são aplicáveis a todos os operadores económicos independentemente do setor em que operam.

51. Quanto à tendência dos setores de serviços financeiros e seguradores de dividir as suas atividades entre diferentes pessoas coletivas, deve também notar-se que as estruturas de grupo multicelular são atualmente típicas também em muitos outros setores. Em áreas como os serviços sociais e de saúde e no imobiliário, o agrupamento para efeitos de IVA poderia ser igualmente vantajoso (28). Nos termos da legislação sueca, os sujeitos passivos que fazem fornecimentos isentos de IVA, e para os quais o agrupamento para efeitos de IVA é permitido, estão numa posição mais favorável do que os grupos de outros operadores económicos que fazem fornecimentos também isentos mas a quem é negada esta faculdade.

52. Deve realçar-se que um grupo de IVA, após a sua inscrição, é um sujeito passivo único normal. Não se aplicam quaisquer outras limitações, ainda que o agrupamento para efeitos de IVA seja efetivamente um regime especial (29).

53. No meu entendimento, à luz do requisito de uma interpretação coerente e igual do regime jurídico do IVA da União Europeia, limitar o estatuto fiscal de uma pessoa por referência a setores não é justificável. Os diferentes tipos de objetivos práticos, sociais, económicos e outros de determinado setor devem ser tidos em consideração no contexto de disposições específicas do regime do IVA que regulam esse setor. Contudo, esses fatores não devem ser tidos em conta na definição de sujeitos passivos para os efeitos do artigo 11.º da diretiva IVA (30).

54. Por esta razão, a analogia entre o artigo 11.º da diretiva IVA e as duas disposições relativas a isenções e taxas reduzidas de IVA (31) que o Estado-Membro pretende retirar da natureza facultativa do agrupamento para efeitos de IVA não pode ser acolhida. Na realidade, as disposições sobre isenções e taxas reduzidas de imposto da diretiva IVA baseiam-se em objetivos de políticas específicas para certos setores, os quais são reconhecidos, ou pelo menos tolerados, pelo legislador da União Europeia. Como o Tribunal de Justiça já referiu na sua jurisprudência

assente, os Estados-Membros são livres de proceder à suavização da carga de IVA de determinados grupos de consumidores (32).

55. As disposições relativas ao agrupamento para efeitos de IVA, por seu turno, regulam o estatuto de um grupo de pessoas como um único sujeito passivo sob condições específicas. A diretiva IVA não prevê quaisquer objetivos de políticas específicas não fiscais que possam ser alimentados pelo recurso a este regime. Por isso, pode encontrar-se uma analogia mais útil com o artigo 11.º da diretiva IVA na jurisprudência relativa à aplicação das medidas facultativas no contexto do mercado interno (33). Aí o Tribunal de Justiça concluiu que a natureza facultativa de uma medida não significa que os Estados-Membros pudessem limitar o seu âmbito de aplicação de uma forma que não está prevista na disposição da União Europeia em questão.

F — *Observações finais*

56. A acusação da Comissão é expressamente circunscrita à limitação da possibilidade de formar agrupamentos para efeitos de IVA aos prestadores de serviços financeiros e seguradores. Em consequência, a observação que vou fazer não pode servir para confirmar o resultado da ação por incumprimento contra a Suécia. Não obstante, fornece um esclarecimento útil dos problemas que a limitação da possibilidade de formar agrupamentos para efeitos de IVA pode implicar, e de facto tal foi discutido pelas partes na audiência.

57. Na realidade, a lei do IVA sueca *não* exclui dos grupos de IVA *todas* as pessoas juridicamente independentes que operem em setores diferentes dos setores financeiro e segurador. De acordo com os n.os 2 e 3 do artigo 2.º do capítulo 6a da lei sueca do IVA, as seguintes entidades podem também fazer parte de um grupo de IVA: i) entidades económicas cujo objeto principal seja o fornecimento de bens ou a prestação de serviços às entidades económicas que prestam serviços financeiros e serviços seguradores, e ii) entidades económicas que sejam agentes e principais, e que tenham um vínculo de representação como o referido no capítulo 36 da lei do imposto sobre o rendimento.

58. Como ficou claro na audiência, os dois tipos de entidades que mencionei nos pontos i) e ii) acima, podem direcionar uma parte das suas atividades comerciais para clientes fora do grupo. Deve acrescentar-se que, de acordo com a informação fornecida pelo representante do Governo da Suécia, na prática, a proporção de atividades direcionadas para fora limitou-se a 20 % (34). Isto é relevante porque demonstra que o regime sueco de agrupamento para efeitos de IVA pode causar problemas de neutralidade da concorrência, que é um aspeto da neutralidade fiscal, problemas esses que foram reconhecidos, e até certo ponto, abordados pelo Estado-Membro.

59. Considerando que a limitação da possibilidade de formar agrupamentos para efeitos de IVA aos setores dos serviços financeiros e segurador não é absoluta na legislação sueca, os membros de um grupo de IVA podem obter benefícios económicos do agrupamento para efeitos de IVA também em relação às suas atividades fora dos setores financeiro e segurador.

60. Com estes fundamentos, considero que, se um Estado-Membro escolhe consagrar a faculdade do agrupamento para efeitos de IVA, tal deve estar acessível aos operadores económicos ativos em todos os setores no Estado-Membro em questão, desde que preencham as condições estabelecidas no artigo 11.º da diretiva IVA (35). As limitações a esse princípio apenas podem ser justificadas se for necessário agir contra potenciais abusos em transações claramente identificadas. Não sendo assim, a limitação da possibilidade de formar agrupamentos para efeitos de IVA aos setores financeiro e segurador não é aceitável.

VII — **Conclusão**

61. À luz destas considerações, proponho que o Tribunal de Justiça declare que:

— ao limitar a possibilidade de formar agrupamentos para efeitos de IVA aos setores financeiro e segurador, o Reino da Suécia não cumpriu as suas obrigações nos termos do artigo 11.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, e

— condene o Reino da Suécia no pagamento das despesas, e

— condene a República da Finlândia no pagamento das suas próprias despesas.

1 — Língua original: inglês.

2 — JO L 347, p. 1.

3 — Processo C-74/11, Comissão/Finlândia. Também apresentarei as minhas conclusões no processo C-85/11, Comissão/Irlanda, relativo à questão de saber se os Estados-Membros podem incluir pessoas que não são sujeitos passivos num agrupamento para efeitos de IVA, e de facto esta questão é também pertinente no processo C-74/11, Comissão/Finlândia. A Comissão também pôs em causa a inclusão de pessoas que não são sujeitos passivos em agrupamentos para efeitos de IVA numa série de outros processos, nomeadamente nos processos C-109/11, Comissão/República Checa; C-95/11, Comissão/Dinamarca; C-65/11, Comissão/Países Baixos, C-86/11; e Comissão/Reino Unido. Contudo, o Tribunal de Justiça limitou o seu pedido de apresentação de conclusões por parte de um advogado-geral ao presente processo e ao processo C-85/11, Comissão/Irlanda.

4 — V. acórdão de 11 de julho de 2002, Comissão/Espanha (C-139/00, Colet., p. I-6407, n.º 18) e jurisprudência aí referida.

5 — Acórdão de 18 de novembro de 2010 (C-458/08, Colet., p. I-11599, n.º 44) e jurisprudência referida. V., também, acórdão de 10 de maio de 2012, Comissão/Estónia (C-39/10, n.os 24 a 26).

6 — A disposição correspondente nas Regras de Processo reformadas que entraram em vigor em 1 de novembro de 2012 é o artigo 120.º, alínea c) (JO L 265 p. 1).

7 — Acórdão de 16 de junho de 2005, Comissão/Itália (C-456/03, Colet., p. I-5335, n.º 23) e jurisprudência referida.

8 — Acórdão Comissão/Itália (n.º 37).

9 — Acórdão Comissão/Portugal (n.º 47).

10 — V., por exemplo, acórdão de 13 de julho de 2000, Idéal Tourisme SA (C-36/99, Colet., p. I-6049). De facto, a validade das próprias disposições da diretiva IVA podem ser postas em causa por violação do princípio da igualdade de tratamento. V. acórdão de 23 de abril de 2009, Puffer (C-460/07, Colet., p. I-3251). Para um exemplo recente de um caso em que o Tribunal de Justiça apreciou se um Estado-Membro tinha violado o princípio da neutralidade fiscal na transposição da diretiva IVA, v. despacho de 19 de janeiro de 2012, Purple Parking Limited (C-117/11).

11 — V. acórdão de 15 de julho de 2010, Comissão/Reino Unido (C-582/08, Colet., p. I-7195, n.º 51). V., também, as minhas conclusões nesse processo (n.º 52).

- 12 — V., por exemplo, acórdãos de 12 de janeiro de 2006, *Turn- und Sportunion Waldburg* (C-246/04, Colet., p. I-589, n.º 31); e de 27 de abril de 2006, *Solleveld* (C-443/04 e C-444/04, Colet., p. I-3617, n.º 36).
- 13 — A Comissão refere-se aqui ao acórdão de 10 de abril de 2008, *Marks & Spencer* (C-309/06, Colet., p. I-2283, n.os 49 e 51).
- 14 — V. título IX e artigo 98.º da diretiva IVA, respetivamente.
- 15 — V., sobre uma problemática análoga, acórdão *Turn- und Sportunion Waldburg* (n.º 30).
- 16 — V., por analogia, acórdão de 28 de junho de 2007, *JP Morgan Fleming* (C-363/05, Colet., p. I-5517, n.º 44).
- 17 — Acórdão de 29 de outubro de 2009, *NCC Construction Danmark* (C-174/08, Colet., p. I-10567, n.º 23); v., igualmente, acórdão de 19 de julho de 2012, *A Oy* (C-33/11, n.º 27).
- 18 — V. acórdão Comissão/Reino Unido (n.os 49 a 51).
- 19 — Acórdão Comissão/Reino Unido, em especial (n.º 51). V., também, as minhas conclusões nesse processo (n.º 52).
- 20 — A implementação da faculdade relativa ao grupo de IVA varia. Nalguns Estados-Membros que introduziram a possibilidade de agrupamento para efeitos de IVA, o mesmo é obrigatório para as pessoas que preenchem os requisitos, e noutros é voluntário.
- 21 — V. quinto considerando da diretiva IVA.
- 22 — V. sétimo considerando da diretiva IVA
- 23 — Terra, B., e Kajus, J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2012, cap. 7.3.
- 24 — V. acórdão de 22 de maio de 2008, *Ampliscientifica* (C-162/07, Colet., p. I-4019, n.os 19 e 20).
- 25 — Para um resumo do sistema de deduções, v. acórdão de 6 de setembro de 2012, *Tóth* (C-324/11, n.º 25) e jurisprudência referida.
- 26 — V. Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu no que respeita à faculdade de criação de agrupamentos para efeitos de IVA prevista no artigo 11.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado [COM(2009) 325 final], pp. 11-12.
- 27 — V. acórdão *NCC Construction Danmark* (n.º 24) e jurisprudência aí referida.
- 28 — Para uma discussão sobre o agrupamento para efeitos de IVA no sistema de IVA sueco, v. Magnusson, H.: *Gruppregrering till mervärdesskatt*, *Skattenytt*, 1998/11.

29 — As partes discutiram a questão de saber se o artigo 11.º da diretiva IVA constitui uma exceção ou derrogação que deveria ser interpretada restritivamente. Entendo que esta não é uma abordagem útil, especialmente dado que a Comissão parece defender, no presente processo, que o agrupamento para efeitos de IVA não é uma derrogação ao regime geral do IVA, mas sim um regime especial. Todavia, a Comissão parece ter adotado a posição contrária no processo C-85/11, Comissão/Irlanda.

30 — Observo que no n.º 2 do anexo A da Segunda Diretiva IVA se referia que «se um Estado-Membro pretender não tributar determinadas atividades, é conveniente que o faça mediante isenções em vez de excluir do âmbito de aplicação do imposto as pessoas que exercem a atividade em questão». Por isso, no âmbito do regime do IVA da União Europeia, as disposições que definem o estatuto de sujeito passivo não devem ser aplicadas com o fim de atingir objetivos de políticas específicas.

31 — Disposições já referidas nas presentes conclusões.

32 — V., por exemplo, acórdão de 6 de maio de 2010, Comissão/França, C-94/09, Colet., p. I—4261, n.º 28: «[...]quando um Estado-Membro decide fazer uso da possibilidade que lhe confere o artigo 98.º, n.os 1 e 2, da Diretiva 2006/112, de aplicar uma taxa reduzida de IVA a uma categoria de prestações constante do anexo III desta diretiva, tem a possibilidade de limitar a aplicação dessa taxa reduzida de IVA a elementos concretos e específicos dessa categoria, desde que respeite o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA». V., também, acórdãos de 7 de março de 2002, Comissão/Finlândia (C-169/00, Colet., p. I-2433, n.º 30); de 8 de maio de 2003, Comissão/República Francesa (C-384/01, Colet., p. I-4395, n.º 24); e de 3 de abril de 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (C-442/05, Colet., p. I-1817, n.º 43).

33 — Quanto à interpretação de uma situação comparável na União Europeia no contexto de uma opção legislativa, v. acórdão de 23 de outubro de 2003, Adidas-Salomon e Adidas Benelux (C-408/01, Colet., p. I-12537), em que o Tribunal de Justiça considerou no n.º 20 que «[...] A opção do Estado-Membro [na transposição do artigo 5.º, n.º 2, da Diretiva que harmoniza as legislações dos Estados-Membros em matéria de marcas (JO 1989, L 40, p. 1)] incide, assim, sobre o próprio princípio da concessão de uma proteção reforçada em proveito das marcas de prestígio, mas não sobre as situações abrangidas por esta proteção, quando ele a concede.»

34 — Em conformidade com a proposta legislativa para a disposição relativa ao agrupamento para efeitos de IVA na Suécia, pode ser direcionada para fora do grupo de IVA um máximo de 20 % a 30% da atividade. No caso das empresas prestadoras de serviços de apoio aos serviços financeiros, o requisito de que este deveria ser o seu objeto principal foi justificado no respetivo projeto-lei pela necessidade de diminuir os efeitos negativos para a concorrência do agrupamento para efeitos de IVA em relação aos prestadores externos. V. proposta Regeringens 1997/98:148, p. 37.

35 — O agrupamento para efeitos de IVA a nível nacional introduzido apenas para certos setores pode igualmente ser suscetível de críticas do ponto de vista do regime dos auxílios de Estado, pois implica a atribuição de uma vantagem seletiva aos operadores económicos ativos nesses setores.