

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL

ELEANOR SHARPSTON

apresentadas em 18 de abril de 2013 (1)

Processo C-26/12

Fiscale eenheid PPG Holdings BV cs te Hoogezand

contra

Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Gerechtshof te Leeuwarden (Países Baixos)]

«IVA — Fundo de pensões criado por um empregador como uma entidade jurídica distinta — IVA faturado ao empregador sobre serviços de gestão relativos ao fundo de pensões — Dedutibilidade — Isenção do IVA desses serviços enquanto ‘gestão de fundos comuns de investimento’»

1. Um sujeito passivo para efeitos de IVA criou um fundo de pensões para os seus trabalhadores. Conforme exigido por lei, o fundo é uma entidade jurídica distinta. Para o funcionamento do fundo, o empregador contratou e pagou determinados serviços de gestão sobre os quais foi faturado IVA.

2. Levantam-se duas questões: o IVA faturado ao empregador é dedutível pelo facto de estar diretamente associado à sua atividade tributável; a título subsidiário, o fundo de pensões é um fundo comum de investimento, cuja gestão está isenta de IVA?

Direito da União aplicável

3. Em 2001 e 2002, os anos fiscais em questão no processo principal, o artigo 2.º da Primeira Diretiva IVA (2) definia o sistema do IVA do seguinte modo:

«O princípio do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transações ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação.

Em cada transação, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.

[...]»

4. A Sexta Diretiva (3) também era aplicável à data dos factos. O artigo 4.º (4) previa, em especial:

«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.

2. As atividades económicas referidas no n.º 1 são todas as atividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. A exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência é igualmente considerada uma atividade económica.»

5. Na parte relevante para efeitos do presente processo, o artigo 17.º da Sexta Diretiva (5) tinha o seguinte teor:

«Origem e âmbito do direito à dedução

1. O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

2. 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 imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe são ou serão entregues e em relação a serviços que lhe são ou serão prestados por outro sujeito passivo devedor do imposto no território do país;

[...]

5. No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo, não só para operações com direito à dedução [...] como para operações sem direito à dedução, a dedução só é concedida relativamente à parte do imposto sobre o valor acrescentado proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.

[...]»

6. O artigo 13.º B, da Sexta Diretiva (6) dispunha, na parte relevante para efeitos do presente processo:

«Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso.

[...]

d) As seguintes operações:

[...]

6. A gestão de fundos comuns de investimento, tal como são definidos pelos Estados-Membros;

[...]»

Matéria de facto, tramitação e questões prejudiciais

7. À data dos factos no processo principal (anos fiscais de 2001 e 2002), a PPG Industries Fiber Glass BV (a seguir «PPG Fiber Glass») fazia parte do grupo fiscal neerlandês PPG Holdings BV (a seguir «PPG Holdings»).
8. O direito neerlandês exigia que os empregadores assegurassem uma pensão de reforma aos seus trabalhadores. A lei determinava que um fundo criado para esse fim devia estar obrigatoriamente separado da PPG para todos os efeitos jurídicos (7) e, portanto, necessariamente, para efeitos de IVA. Não podia fazer parte do grupo fiscal PPG Holdings. Resultou da audiência que, nos termos do direito neerlandês aplicável à data dos factos, os empregadores podiam optar por criar eles próprios esse fundo ou subcontratar uma empresa de seguros, à qual pagariam as suas contribuições e que assumiria a responsabilidade pelo pagamento das pensões ao pessoal reformado. Contudo, não havia a opção de manterem um regime interno de pensões de reforma.
9. Para esse efeito, as sociedades do grupo PPG Holdings criaram um fundo (8) (a seguir «fundo») para o qual pagavam contribuições. Os custos do financiamento eram cobertos pelas contribuições e pelos rendimentos do investimento. Os trabalhadores não pagavam quaisquer contribuições. Resulta das observações apresentadas que o fundo era um regime de prestações definidas, ou seja, um regime em que o montante das prestações é determinado por uma fórmula pré-estabelecida e não varia em função da rentabilidade do investimento. Foi confirmado na audiência que o direito neerlandês obrigava à criação desse fundo como uma entidade distinta para todos os efeitos legais e não permitia a sua integração no grupo de IVA PPG Holdings.
10. A PPG Fiber Glass contratou diversos prestadores para os serviços de administração, de gestão de ativos, de auditoria e de consultoria a prestar ao fundo. Assumiu a responsabilidade pelo pagamento desses serviços, incluindo o IVA cobrado.
11. Os montantes de IVA faturados em 2001 e 2002 foram os seguintes: administração do fundo de pensões, 18 102,19 EUR; gestão de ativos, 61 843,61 EUR; auditoria, 5572,58 EUR; consultoria em administração de empresas, 19 950 EUR; consultoria, 33 835,85 EUR — num total de 139 304,23 EUR.
12. Nas suas declarações de IVA, a PPG Holdings deduziu todos os referidos montantes do imposto pago a jusante. A autoridade fiscal considerou que esses montantes não eram dedutíveis e emitiu um aviso de retificação. A impugnação do aviso de retificação foi indeferida e o litígio está agora pendente no Gerechtshof te Leeuwarden (Tribunal Regional de Leeuwarden). A PPG Holdings sustenta (i) que as despesas, tendo sido efetuadas em benefício dos seus trabalhadores, integravam as despesas gerais da sua atividade económica tributável e deviam, portanto, ser dedutíveis, nos termos do artigo 17.º, n.º 2), da Sexta Diretiva e (ii), a título subsidiário, que o fundo é um fundo de investimento especial, na aceção do artigo 13.º, B, alínea d), n.º 6, motivo pelo qual a sua gestão deve ficar isenta de IVA.
13. O Gerechtshof submete as seguintes questões prejudiciais:

«1) Um sujeito passivo que, com base na legislação nacional em matéria de pensões, criou um fundo de pensões separado para assegurar os direitos [à] pensão [por parte] dos seus trabalhadores e ex-trabalhadores, enquanto participantes no fundo, pode, nos termos do artigo 17.º da [Sexta Diretiva], deduzir o imposto [que pagou] relativamente aos serviços que lhe foram prestados no âmbito da execução do referido mecanismo de pensões e do funcionamento do fundo de pensões?

2) Um fundo de pensões, criado com o objetivo de obter pensões ao menor custo para os participantes no [mesmo], em que é injetado património no fundo de pensões pelos participantes ou em seu nome e em que os resultados das receitas são partilhados, pode ser qualificado como 'fundo comum de investimento', na aceção do artigo 13.º, B, alínea c), n.º 6, da [Sexta Diretiva]?»

14. Foram apresentadas observações escritas pela PPG, pelos Países Baixos, pelo Reino Unido e pela Comissão Europeia, tendo todos apresentado alegações orais na audiência de 6 de fevereiro de 2013.

Apreciação

Questão 2

15. Resulta claramente do despacho de reenvio que, no processo nacional, a segunda questão apenas se coloca se a primeira questão for respondida na negativa. Além disso, a segunda questão foi respondida, no essencial, pelo recente acórdão do Tribunal de Justiça de 7 de março de 2013, *Wheels Common Investment Fund* (9).

16. Nesse acórdão, o Tribunal de Justiça declarou que um fundo de investimento que reúne os ativos de um regime de pensões de reforma não está abrangido pelo conceito de «fundo comum de investimento», na aceção do artigo 13.º, B, alínea d), n.º 6, da Sexta Diretiva e do artigo 135.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112/CE, cuja gestão pode ser isenta de IVA à luz do objetivo destas diretivas e do princípio da neutralidade fiscal, uma vez que as pessoas nele inscritas não correm o risco da gestão do referido fundo e que as contribuições pagas pelo empregador para o regime de pensões de reforma constituem um meio de cumprir as suas obrigações legais para com os seus trabalhadores.

17. Consequentemente, uma vez que o fundo em causa no processo em apreço parece preencher o conjunto dos três critérios indicados nessa decisão — reúne os ativos de um regime (ou de regimes) de pensões de reforma, as pessoas nele inscritas não correm o risco da gestão e o empregador faz contribuições de modo a cumprir as suas obrigações legais para com os seus trabalhadores —, os serviços em questão no processo principal não devem ser isentos de IVA nos termos do artigo 13.º, B, alínea d), n.º 6, da Sexta Diretiva.

Questão 1

18. Resulta do que foi referido na audiência que o fundo terá sido criado conjuntamente por todas as sociedades da PPG Holdings para assegurar as pensões dos respetivos trabalhadores, mas que a PPG Fiber Glass foi a sociedade, dentro desse grupo, que contratou e pagou os serviços em questão. Além disso, a redação da questão deixa claro que, do ponto de vista do órgão jurisdicional de reenvio, não deve ser feita qualquer distinção entre o grupo e os seus membros. Por conseguinte, abordarei a questão do ponto de vista de um empregador único que criou um fundo de pensões para os seus próprios trabalhadores, sendo as contribuições pagas e os custos assumidos apenas pelo empregador, a seguir referido simplesmente como «PPG».

19. Observo ainda que a criação de um fundo de pensões e a organização da sua gestão envolvem necessariamente diversos custos. No caso em apreço, esses custos foram suportados diretamente pela PPG, mas, se tivessem sido assumidos diretamente pelo fundo, teriam sido ainda assim indiretamente suportados pela PPG, contribuinte única do fundo.

20. A questão que se coloca consiste em saber se os serviços em questão no processo principal — nomeadamente, os serviços administrativos, de gestão, de consultadoria e de auditoria relativos ao fundo, mas recebidos e pagos pela PPG — foram utilizados para os fins das próprias operações tributáveis da PPG, na aceção do artigo 17.º, n.º 2), da Sexta Diretiva.

21. Segundo jurisprudência assente, o direito à dedução previsto no artigo 17.º da Sexta Diretiva faz parte integrante do regime do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Este direito exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efetuadas a montante. O regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a perfeita neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas atividades, com a condição de elas próprias estarem, em princípio, sujeitas ao IVA (10).

22. Não obstante, a referida jurisprudência está sujeita a determinadas condições. Para o IVA ser dedutível, as operações efetuadas a montante devem apresentar umnexo direto e imediato com operações a jusante com direito à dedução. Assim, o direito à dedução do IVA que incide sobre a aquisição de bens ou de serviços a montante pressupõe que as despesas efetuadas com a sua aquisição façam parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito à dedução. Admite-se igualmente um direito à dedução a favor do sujeito passivo, mesmo na falta de umnexo direto e imediato entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das suas despesas gerais e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens que fornece ou dos serviços que presta. Estes custos têm, com efeito, umnexo direto e imediato com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo. Deve haver sempre um talnexo entre os bens e serviços adquiridos e as operações a jusante com direito à dedução. A este respeito, é indiferente o objetivo último prosseguido pelo sujeito passivo (11). Contudo, o IVA que incidiu a montante sobre as despesas suportadas por um sujeito passivo não pode conferir direito à dedução na medida em que diga respeito a atividades que, tendo em conta o seu carácter não económico, não entram no âmbito de aplicação da Sexta Diretiva (12).

23. No caso em apreço, pode alegar-se que os custos envolvidos na criação de um fundo de pensões para trabalhadores e na organização da sua gestão e administração não têm umnexo direto e imediato com a atividade económica ou as operações tributadas a jusante de um empregador como a PPG, cuja atividade consiste em vender uma variedade de produtos. Essa é, no essencial, a posição do Governo neerlandês. Todavia, segundo uma outra perspetiva, a PPG está obrigada por lei a assegurar uma pensão de reforma aos seus trabalhadores, sem os quais não poderia desenvolver a sua atividade ou efetuar as operações tributadas a jusante, motivo pelo qual os custos daí resultantes são necessariamente elementos constitutivos do preço das mercadorias que fornece. Esta perspetiva é apresentada pela PPG e pela Comissão. O Reino Unido sustenta que alguns dos custos envolvidos (os da criação do fundo e os custos administrativos relativos à participação dos trabalhadores no fundo) são atribuíveis à atividade da PPG e conferem, por conseguinte, direito à dedução do IVA. Porém, os restantes custos referem-se exclusivamente ao fundo, uma entidade distinta para efeitos fiscais, e não são portanto relevantes para o direito à dedução do IVA da PPG.

24. Sou particularmente sensível ao ponto de vista apresentado pela PPG e pela Comissão.

Se as prestações do empregador estão todas sujeitas a IVA a jusante, os seus custos com o pessoal são, por este motivo, elementos constitutivos do preço dessas prestações, sem que seja necessário demonstrar uma relação direta e imediata entre custos específicos e prestações específicas. O mesmo sucede com quaisquer montantes pagos para assegurar pensões de reforma, que são uma forma de salário deferido. Contudo, esses custos não estão eles próprios sujeitos a IVA, pelo que não existe um imposto pago a montante que pudesse ser deduzido a jusante. A este respeito, foi aceite por todos os presentes na audiência que, se a PPG tinha subcontratado o seu regime de pensão a uma empresa de seguros e se essa empresa tinha faturado à PPG quaisquer serviços conexos sujeitos a IVA (13), esse imposto seria dedutível do imposto pago a jusante pela PPG. Assim sendo, o facto de que «o princípio da neutralidade fiscal, princípio fundamental do sistema comum do IVA, se opõe [...] a que prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de modo diferente do ponto de vista do IVA» (14) parece exigir que o IVA sobre os serviços em questão no caso em apreço seja de igual modo dedutível.

25. Todavia, parecem-me corretas as alegações dos dois Estados-Membros, em especial as do Reino Unido, que colocam o acento na separação jurídica e fiscal entre o fundo e a PPG, o que os leva à conclusão de que o IVA em questão não pode ser deduzido em circunstâncias como as do processo principal.

26. Os motivos para exigir essa separação jurídica e fiscal são óbvios — proteger os beneficiários não só contra a insolvência do empregador, mas também quanto a qualquer possibilidade de os ativos do fundo poderem ser «assaltados» para fazer face a um problema de liquidez mesmo temporário ou de serem desviados do fim a que se destinam. A separação é atualmente exigida pela legislação da União, mas já era imposta pelo direito neerlandês à data dos factos. A necessidade de muralhas inexpugnáveis entre os respetivos ativos da PPG e do fundo pugna fortemente no sentido de se evitar qualquer tipo de osmose fiscal entre os dois.

27. É claro que se poderia alegar que foi a PPG quem contratou e pagou os serviços em questão, pelo que estes deveriam ser associados à atividade económica da PPG (que parece ser essencialmente, se não exclusivamente, tributável) e não à atividade do fundo (que, consistindo, no essencial, como consiste, em receber contribuições da PPG para o regime de pensões e o rendimento dos investimentos, e em pagar pensões aos beneficiários, parece não incluir qualquer elemento tributável).

28. No entanto, não posso ignorar ou negar o facto de que os serviços foram adquiridos para a finalidade de o fundo obter rendimento com os seus investimentos, e estavam, assim, direta e imediatamente associados à atividade do fundo, e apenas indiretamente e em última instância à atividade da PPG. Mesmo que a atividade económica da PPG seja a atividade tributável com a qual os serviços estão mais estreitamente ligados (embora apenas indiretamente), não deixa de ser verdade que existe umnexo direto e imediato com a atividade (não tributável) do fundo, que se interpõe entre os serviços adquiridos e a atividade económica da PPG. A questão de saber se o imposto pago a montante pode ou não ser deduzido depende da natureza da atividade com a qual os bens ou serviços sobre os quais este é devido têm umnexo direto e imediato. O que conta deve ser a conexão mais estreita e não a conexão mais estreita com uma atividade tributável. Se assim não fosse, o princípio segundo o qual o imposto pago a montante não pode ser deduzido quando os fornecimentos a montante são utilizados para operações isentas ou não abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA, poderia ser facilmente contornado.

29. A situação pode ser ilustrada de forma mais clara através do exemplo apresentado pelo Reino Unido na audiência. Se, em vez de investir apenas em títulos ou outros produtos financeiros, o fundo investisse em imóveis a fim de obter rendimentos locativos (o que não é uma

hipótese inverosímil), a sua atividade locativa estaria sujeita a IVA se o fundo optasse (o que também é verosímil) pela tributação nos termos do artigo 13.º, C, alínea a), da Sexta Diretiva (15). Nesse caso, quaisquer serviços de auditoria, consultadoria, gestão ou administração que o fundo utilizasse para os efeitos da sua atividade locativa seriam diretamente atribuíveis a essa atividade tributável, e o IVA cobrado sobre esses serviços seria dedutível do IVA de que o fundo era devedor sobre as respetivas prestações. Tais serviços não seriam dedutíveis do imposto pago a jusante pela PPG porque teriam sido utilizados para os fins das operações tributáveis do fundo — e não da PPG —, mesmo que tivessem sido pagos pela PPG. Quanto à cadeia de imputação, não compreendo como é que a situação poderá ser diferente só porque a atividade do fundo não está sujeita a IVA.

30. Assim, parece-me decisivo o facto de os serviços serem utilizados pelo fundo para efeitos da sua própria atividade, que não só é radicalmente diferente, mas também é legal e fiscalmente distinta da atividade da PPG. O facto de a PPG ter pago os serviços não pode ser relevante. Essa circunstância pode ser considerada de três formas: como uma dupla operação de receção e fornecimento de serviços, conforme previsto no artigo 6.º, n.º 4, da Sexta Diretiva (16), caso esse em que a PPG teria de repercutir o imposto no fundo; como a contrapartida recebida de um terceiro, integrando a matéria coletável para os efeitos da aquisição de serviços pelo fundo, conforme previsto no artigo 11.º A, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva (17), ou como um donativo da PPG ao fundo, que não seria abrangido pelo âmbito de aplicação do IVA. Não pode, contudo, significar que a PPG adquiriu os serviços para efeitos das suas próprias operações tributáveis.

31. Mencionei o princípio da neutralidade fiscal, que (em certo sentido) se opõe a que prestações de serviços semelhantes, que estão em concorrência entre si, sejam tratadas de modo diferente do ponto de vista do IVA. Também referi que, se a PPG tivesse subcontratado o seu regime de pensões a uma empresa de seguros, em vez de criar o seu próprio fundo, teria podido deduzir o eventual IVA que lhe fosse cobrado a montante sobre serviços recebidos a esse respeito (embora não exista qualquer indicação sobre o montante do IVA que poderia estar envolvido). Porém, essa circunstância, considerada à luz do princípio da neutralidade fiscal, não altera a conclusão a que cheguei. Como foi salientado no acórdão Deutsche Bank (18), o referido princípio não é uma norma de direito primário e atividades parcialmente concorrentes entre si podem, por vezes, receber tratamento diferente em sede de IVA. Além disso, os limites do princípio resultam claramente da jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, segundo a qual o sujeito passivo tem o direito de escolher a estrutura da sua atividade de modo a limitar a sua dívida fiscal (19). Tal escolha da estrutura da atividade seria impossível se todas as atividades parcialmente concorrentes recebessem o mesmo tratamento em sede de IVA.

32. Contudo, sublinho, mais uma vez, que a minha posição se baseia no facto de os serviços em questão terem sido consumidos pelo fundo para efeitos da sua própria atividade, que é distinta da atividade económica da PPG, e que é legal e fiscalmente distinta da atividade da PPG. Aceito que os custos incorridos por um empregador para assegurar uma pensão de reforma aos seus trabalhadores estão direta e imediatamente associados ao conjunto da sua atividade económica (de modo que o IVA sobre esses custos pode ser dedutível em circunstâncias adequadas) *quando os custos se referem a bens ou serviços consumidos pelo empregador*. Concordo, portanto, com o argumento adicional do Reino Unido de que a PPG poderá deduzir o IVA sobre os eventuais fornecimentos a montante adquiridos, por exemplo, para os fins da criação do fundo, da inscrição dos trabalhadores no fundo ou para assegurar o pagamento atempado das suas próprias contribuições. Tais atividades estão abrangidas pelo âmbito de atividade da PPG e não pelo âmbito de atividade do fundo separado.

Conclusão

33. À luz das considerações que precedem, proponho ao Tribunal de Justiça que responda do seguinte modo às questões submetidas pelo *Gerechtshof te Leeuwarden*:

«1) O artigo 17.º 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, deve ser interpretado no sentido de que um sujeito passivo que criou um fundo de pensões como uma entidade distinta para efeitos legais e fiscais, para assegurar os direitos de pensão dos seus trabalhadores e ex-trabalhadores, não pode deduzir o imposto que pagou sobre os serviços prestados a esse fundo no âmbito da sua gestão e funcionamento. Esse imposto só pode ser deduzido pelo próprio fundo, de qualquer imposto de que seja devedor sobre as suas próprias operações tributáveis.

2) Um fundo de investimento que reúne os ativos de um regime de pensões de reforma não é um fundo comum de investimento, na aceção do artigo 13.º B, alínea d), n.º 6, da Diretiva 77/388/CEE, cuja gestão pode ser isenta de IVA à luz do objetivo desta diretiva e do princípio da neutralidade fiscal, uma vez que as pessoas nele inscritas não correm o risco da gestão do referido fundo e as contribuições pagas pelo empregador para o regime de pensões de reforma constituem um meio de cumprir as suas obrigações legais para com os seus trabalhadores.»

1 — Língua original: inglês.

2 — Primeira Diretiva do Conselho, de 11 de abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3). V. atualmente artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1; a seguir «Diretiva 2006/112»).

3 — 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 L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54).

4 — V. atualmente artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112.

5 — Conforme alterado pelo artigo 28.º F, introduzido pela Diretiva 91/680/CEE, de 16 de dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Diretiva 77/388/CEE (JO L 376, p. 1) e pela Diretiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de abril de 1995, que altera a Diretiva 77/388/CE e introduz novas medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado — âmbito de aplicação de certas isenções e regras práticas sobre a sua aplicação (JO L 102, p.18) V. atuais artigos 167.º, 168.º e 168.ºA da Diretiva 2006/112.

6 — V. atualmente artigo 135.º, n.º 1, alínea g), da Diretiva 2006/112.

7 — Esse requisito faz atualmente parte do direito da União. O artigo 8.º da Diretiva 2003/41/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de junho de 2003, relativa às atividades e à supervisão das instituições de realização de planos de pensões profissionais (JO L 235, p. 10) obriga os Estados-Membros a assegurarem a separação jurídica entre a «empresa contribuinte» e a «instituição de realização de planos de pensões profissionais».

- 8 — Stichting Pensioenfonds PPG Industries Nederland.
- 9 — Acórdão de 7 de março de 2013, Wheels Common Investment Fund (C-424/11).
- 10 — Acórdão de 26 de maio de 2005, Kretztechnik (C-465/03, Colet., I-4357, n.os 33 e 34 e jurisprudência aí referida).
- 11 — V. acórdão de 6 de setembro de 2012, Portugal Telecom (C-496/11, n.os 36 a 38 e jurisprudência aí referida). V. também acórdão de 21 de fevereiro de 2013, Becker (C-104/12, n.º 19 e segs. e jurisprudência aí referida).
- 12 — Acórdão de 13 de março de 2008, Securita (C-437/06, Colet., I-1597, n.º 30).
- 13 — Recorde-se, todavia, que o artigo 13.º, B, alínea a), da Sexta Diretiva isentava «as operações de seguro e de resseguro, incluindo as prestações de serviços relacionadas com essas operações efetuadas por corretores e intermediários de seguros» (v. atualmente artigo 135.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2006/112).
- 14 — V., por exemplo, acórdão de 29 de outubro de 2009, SKF (C-29/08, Colet., I-10413, n.º 67 e jurisprudência aí referida). Sobre o significado da «neutralidade fiscal» no contexto do IVA, v. as minhas conclusões no processo Deutsche Bank (C-44/11, nota 18).
- 15 — V. atualmente artigo 137.º, n.º 1, alínea d), da Diretiva 2006/112.
- 16 — V. atualmente artigo 28.º da Diretiva 2006/112.
- 17 — V. atualmente artigo 73.º da Diretiva 2006/112.
- 18 — Já referido na nota 14, n.º 45; n.º 60 das minhas conclusões e jurisprudência aí referida.
- 19 — V., mais recentemente, acórdão de 22 de dezembro de 2010, Weald Leasing (C-103/09, Colet., I-13589, n.º 27 e jurisprudência aí referida).