Downloaded via the EU tax law app / web

Edição provisória

CONCLUSÕES DA ADVOGADA?GERAL

LAILA MEDINA

apresentadas em 13 de janeiro de 2022(1)

Processo C?141/20

Finanzamt Kiel

contra

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha)]

«Pedido de decisão prejudicial – IVA – Grupos para efeitos de IVA – Designação de um membro de um grupo para efeitos de IVA como sujeito passivo – Atividades económicas exercidas de modo independente – Acórdão Larentia + Minerva (C?108/14 e C?109/14)»

1. O presente pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha) tem por objeto a interpretação do artigo 4.º, n.os 1 e 4, bem como do artigo 21.º, n.º 1, alínea a), e n.º 3, da Sexta Diretiva do 77/388/CEE do Conselho (2). Foi suscitado no âmbito de um processo que opõe a Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH (a seguir «NGD») ao Finanzamt Kiel (Serviço de Finanças de Kiel, Alemanha, a seguir «Finanzamt») a respeito da designação como sujeito passivo de um grupo para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado (IVA).
2. Os grupos para efeitos de IVA são uma ficção jurídica para fins de IVA, prevista na Sexta Diretiva e que permite que sejam tratados da mesma forma que um único sujeito passivo registado para efeitos de IVA por direito próprio. Visam simplificar o cumprimento do IVA (isto é, facilitar de forma significativa a declaração de IVA de grupos de empresas que podem assim apresentar uma única declaração consolidada de IVA que abranja as atividades de todos os membros do grupo) e combater a fraude fiscal. Além disso, o IVA não deve ser contabilizado sobre os bens e serviços prestados entre membros do grupo.
3. No entanto, o regime de grupo para efeitos de IVA alemão tem sido descrito na doutrina como sendo semelhante aos contos de fadas dos Irmãos Grimm: «[este regime] faz lembrar [o da] maçã envenenada oferecida pela Rainha Má à Branca de Neve. Embora concebido como medida de simplificação, o agrupamento para efeitos de IVA tornou-se um foco de auditoria para a Administração Fiscal alemã [...] conduzindo a numerosos processos judiciais [...] que resultaram

numa selva burocrática para os contribuintes muitas vezes perdidos, quando se interrogam sobre se o seu alegado grupo para efeitos de IVA é suscetível de resistir a uma auditoria» (3).

4. As presentes conclusões devem ser lidas em conjunto com outras conclusões num processo paralelo, C-269/20, Finanzamt T, nomeadamente porque o âmbito da primeira questão submetida pela Secção XI do Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal) no presente processo corresponde à primeira questão submetida pela Secção V desse órgão jurisdicional no processo C-269/20.

I. Quadro jurídico

A. Direito da União

5. A Sexta Diretiva foi substituída, a partir de 1 de janeiro de 2007, pela Diretiva 2006/112/CE do Conselho (4). *Ratione temporis*, a Sexta Diretiva continua a ser aplicável ao litígio no processo principal.

6. O artigo 4.º da Sexta Diretiva, sob a epígrafe «Sujeitos passivos», 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.

[...]»

7. O artigo 21.º da Sexta Diretiva, sob a epígrafe «Devedor do imposto à Fazenda Pública», previa, nomeadamente:

«1. No regime interno, o imposto sobre o valor acrescentado é devido:

a) Pelos sujeitos passivos que efetuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis, com exceção dos casos referidos nas alíneas b) e c).

[...]

3. Nas situações a que é feita referência nos n.os 1 e 2, os Estados-Membros podem prever que uma pessoa diversa do sujeito passivo seja solidariamente responsável pelo pagamento do imposto.

[...]»

B. Direito nacional

8. O § 2 da Umsatzsteuergesetz (Lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UStG»), sob a epígrafe «Empresários, empresas», prevê:

«1) Entende-se por empresário quem exerça, de modo independente, uma atividade comercial ou profissional. A empresa abrange toda a atividade comercial ou profissional do empresário. Considera-se atividade comercial ou profissional toda a atividade permanente exercida para dela auferir receitas, mesmo quando não exista a intenção de obter lucros ou que um grupo de pessoas só exerça as suas atividades exclusivamente no interesse dos seus membros.

2) A atividade comercial ou profissional não é exercida de modo independente,

[...]

2. Se, tendo em conta todas as circunstâncias concretas, uma pessoa coletiva estiver integrada, no plano financeiro, económico e organizacional na empresa do órgão de cúpula (grupo fiscal, a seguir “Organschaft”). Os efeitos do grupo fiscal limitam-se às prestações internas entre os elementos constitutivos da empresa situada na [Alemanha]. Estes elementos constitutivos devem ser tratados como uma única empresa. Se as funções de direção do órgão de cúpula se situarem no estrangeiro, a parte economicamente mais importante da empresa na [Alemanha] deve ser considerada como empresário.

[...]»

II. Matéria de facto do litígio no processo principal e questões prejudiciais

9. As partes contestam a existência de um acordo de grupo para efeitos do IVA entre A, enquanto sociedade dominante, e a NGD, demandante no processo principal, enquanto sociedade dominada em 2005 (ano controvertido).

10. A NGD é uma Gesellschaft mit beschränkter Haftung (sociedade por quotas) de direito alemão, constituída por ato notarial de 29 de agosto de 2005. Os seus sócios são A (51 %) e C eV. (49 %). A é um organismo de direito público e C eV. é uma associação registada. No ano controvertido, o gerente único da NGD era E, que era também o gerente único de A e membro da administração da C eV.

11. Antes de a NGD ter sido constituída, foram apresentadas à Finanzamt duas versões dos seus estatutos, para que esta última tomasse posição sobre a existência de um regime de acordo de grupo fiscal entre A e C. eV. O Finanzamt informou a NGD de que só a segunda versão desses estatutos preenchia as condições aplicáveis em matéria de integração financeira. Ora, a NGD foi constituída com base na primeira versão dos estatutos. Só em 2010 é que a segunda versão dos estatutos foi objeto de ato notarial e inscrita no registo comercial.

12. No decurso de uma auditoria externa da NGD, o auditor chegou à conclusão de que não existia um acordo de grupo fiscal para efeitos do IVA entre a NGD e A no ano em causa, uma vez que a NGD não estava financeiramente integrada na sociedade A. Apesar de, com, A deter uma participação maioritária 51 % no capital social da NGD, não detinha a maioria dos direitos de voto, devido às disposições estatutárias, e não podia, portanto, impor as suas decisões à NGD.

13. Em 30 de dezembro de 2013, a NGD apresentou a sua declaração de IVA relativa ao ano de 2005. Nessa declaração, reservou a sua posição quanto ao resultado de qualquer controlo *a posteriori* sobre a questão de saber se constituía uma única entidade fiscal com a sociedade

dominante A.

14. Por Decisão de 30 de maio de 2014, o Finanzamt aderiu à posição do auditor externo e, consequentemente, levantou a reserva relativa ao controlo *a posteriori*.

15. A reclamação apresentada pela NGD contra esta decisão foi indeferida pelo Finanzamt, em 3 de fevereiro de 2017, com o fundamento de que não existia um regime de acordo de grupo fiscal entre a NGD e A, uma vez que não havia integração financeira.

16. No entanto, o recurso interposto pela NGD contra esta decisão foi julgado procedente pelo Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (Tribunal Tributário de Schleswig-Holstein, Alemanha), por Acórdão de 6 de fevereiro de 2018, que fixou em zero euros o valor do IVA exigido à sociedade. Segundo este órgão jurisdicional, a condição relativa à integração financeira com a sociedade dominante A também tinha sido satisfeita pela primeira versão dos estatutos da NGD, que estava em vigor durante o ano fiscal em causa. O Finanzamt declarou, portanto, erradamente, que não existia um regime de acordo de grupo fiscal. A este respeito, este órgão jurisdicional referiu-se aos n.os 44 e 45 do Acórdão de 16 de julho de 2015, Larentia + Minerva – e Marenave Schifffahrt (C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496, a seguir «Acórdão Larentia + Minerva»). Consequentemente, este órgão jurisdicional declarou que a exigência do Finanzamt de que a sociedade dominante deve deter não apenas uma participação maioritária, mas também a maioria dos direitos de voto da NGD, excedia o que era necessário para alcançar os objetivos de evitar as práticas ou os comportamentos abusivos ou de combater a fraude ou a evasão fiscais.

17. O Finanzamt interpôs um recurso limitado às questões de direito (*Revision*) dessa decisão para o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal), ou seja, o órgão jurisdicional de reenvio.

18. O Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal), reunido na sua Secção XI, declarou, antes de mais, que, se o litígio no processo principal fosse apreciado unicamente à luz do direito nacional aplicável, o recurso seria procedente. Isto porque a classificação como grupo fiscal está dependente da condição relativa à integração financeira, que exige que uma sociedade dominante detenha a maioria dos direitos de voto. Não houve qualquer alteração da regulamentação na sequência do Acórdão Larentia + Minerva. A exigência referente à relação de autoridade e subordinação entre a sociedade dominante e a sociedade dominada continua a ser exigida no direito alemão, não obstante os esclarecimentos prestados a este respeito pelo Tribunal de Justiça no referido acórdão.

19. Tendo em conta estes fatores, o órgão jurisdicional de reenvio levanta a questão, em primeiro lugar, de saber se o regime alemão de acordo de grupo fiscal («Organschaft») é compatível com o direito da União e, em particular, se a condição de integração financeira, tal como exigida no § 2, n.º 2, ponto 2, primeiro período, da UStG, ainda pode ser mantida como tal (5). Em segundo lugar, questiona se o regime alemão de acordo de grupo fiscal pode ser justificado por uma interpretação conjugada do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Diretiva e do artigo 4.º, n.º 4, primeiro parágrafo, da mesma (6).

20. Por conseguinte, a Secção XI do Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1. Deve o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, em conjugação com o artigo 21.º, n.os 1, alínea a), e 3, da [Sexta Diretiva] ser interpretado no sentido de que permite aos Estados-Membros considerar que o sujeito passivo é, em vez do grupo para efeitos de IVA (“Organkreis”), um membro desse grupo (“Organträger”, a sociedade dominante)?

2. Em caso de resposta negativa à primeira questão: pode ser invocado a este respeito o

artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, em conjugação com o artigo 21.º, n.os 1, alínea a), e 3, da Sexta Diretiva?

3. Para efeitos da verificação a efetuar em conformidade com [o Acórdão Larentia + Minerva, n.os 44 e 45], a fim de determinar se o requisito da integração financeira previsto no § 2, n.º 2, ponto 2, primeiro período, da [UStG] constitui uma medida admissível, necessária e adequada para alcançar os objetivos de evitar as práticas ou os comportamentos abusivos ou de combater a fraude ou a evasão fiscais, há que aplicar um critério estrito ou um critério amplo?

4. Deve o artigo 4.º, n.os 1 e 4, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva ser interpretado no sentido de que permite aos Estados-Membros considerar que uma pessoa não é independente na aceção do artigo 4.º, n.º 1, [desta diretiva] quando a referida pessoa está integrada do ponto de vista financeiro, económico e organizacional na empresa de outro empresário (sociedade dominante) de tal modo que a sociedade dominante pode impor-lhe a sua vontade e evitar assim que essa pessoa possa formar a sua própria vontade, divergente da vontade da sociedade dominante?»

III. Análise

21. Em conformidade com o pedido do Tribunal de Justiça, irei concentrar-me apenas na primeira e na quarta questões prejudiciais.

A. Exposição sumária dos argumentos das partes

22. Foram apresentadas observações escritas pela NGD, pelos Governos alemão e italiano, bem como pela Comissão Europeia.

1. Quanto à primeira questão prejudicial

23. A NGD considera que o órgão jurisdicional de reenvio assinalou corretamente que a apreciação efetuada nos n.os 45 e 46 do Acórdão Larentia + Minerva ? a fim de determinar se a condição de integração financeira, prevista no direito alemão, é necessária e adequada para alcançar os objetivos de evitar as práticas abusivas ou combater a fraude ou a evasão fiscais ? só é pertinente se o § 2, n.º 2, ponto 2, primeiro período, da [UStG] não for contrário ao direito da União (quando designa o sujeito passivo em derrogação do direito da União). Se esta abordagem fosse acolhida, o recurso de «Revision» interposto pelo Finanzamt seria, desde logo, julgado improcedente com o fundamento de que esta disposição é incompatível com o direito da União.

24. O Governo alemão contesta a admissibilidade da primeira questão. Alega que não é pertinente para a solução do litígio no processo principal, que tem por objeto, em substância, a questão de saber se existe ou não uma integração financeira suficiente entre a NGD e a sociedade dominante A.

25. A título subsidiário, apresenta observações tanto sobre a questão relativa à conformidade do regime de acordo de grupo fiscal (a seguir «Organschaft») com o direito da União, como sobre a questão relativa à legalidade desse regime, que designa um membro específico do grupo para efeitos de IVA como único sujeito passivo que representa esse grupo.

26. Quanto à primeira questão que figura no número anterior, o regime alemão das entidades fiscais únicas, tal como previsto no § 2, n.º 2, ponto 2, primeiro período, da UStG, corresponde, em todos os aspetos, ao do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, lido em conjugação com o artigo 21.º, n.os 1, alínea a), e 3, desta diretiva, nos termos do qual todos os membros de um grupo para efeitos de IVA devem ser considerados como um único sujeito

passivo e devem apresentar uma declaração de IVA comum. O facto de nos termos do direito nacional, não ser o próprio grupo fiscal (grupo para efeitos de IVA), mas a sua sociedade dominante, que preenche esses papéis, não tem consequências em termos de conformidade com o direito da União.

27. Quanto à segunda questão do n.º 25 das presentes conclusões, o Governo alemão sublinha que a instituição do regime de tributação dos grupos para efeitos de IVA é facultativa para os Estados-Membros e que as modalidades de funcionamento desse regime são deixadas ao critério destes.

28. Esta posição é, aliás, corroborada pelos trabalhos preparatórios da Sexta Diretiva. Além disso, a designação da sociedade dominante como um único sujeito passivo é adequada, uma vez que, na sua qualidade de organismo hierarquicamente superior, é a única entidade capaz de assegurar a execução efetiva das obrigações fiscais para todo o grupo. De qualquer modo, não existe nenhuma diferença na carga fiscal se for designado como sujeito passivo único o grupo para efeitos de IVA ou a sua sociedade dominante.

29. O Governo italiano alega, em substância, que o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que permite aos Estados-Membros considerarem como um único sujeito passivo uma sociedade considerada isoladamente, mesmo que esteja estreitamente vinculada a outras sociedades do ponto de vista financeiro, económico e organizacional, quando tal se justifique por considerações relativas ao objetivo de evitar a fraude, a evasão fiscal e a elisão fiscal.

30. A Comissão considera, em substância, que, embora a sociedade dominante de um grupo para efeitos de IVA possa ser o sujeito passivo e o único interlocutor desse grupo, o requisito no termos do direito alemão segundo o qual esta sociedade dominante deve dispor da maioria dos direitos de voto desse grupo é contrário ao artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva.

2. Quanto à quarta questão prejudicial

31. A NGD considera que deve ser dada resposta negativa à quarta questão, ou seja, que a Sexta Diretiva não permite a um Estado-Membro determinar, por classificação, que determinadas unidades não são independentes, quando estão integradas na sociedade dominante de um grupo para efeitos de IVA nos planos financeiro, económico e organizacional.

32. O Governo alemão alega, a título principal, que a quarta questão prejudicial é igualmente inadmissível, uma vez que não permite tirar conclusões quanto à satisfação do requisito de integração financeira numa situação em que, como no caso em apreço, a sociedade dominante, embora detenha uma participação maioritária, não detém a maioria dos direitos de voto. Portanto, em seu entender, a questão não é determinante para a resolução do litígio no processo principal.

33. A título subsidiário, este governo considera que, se o Tribunal de Justiça considerar que esta questão era admissível, devia ser respondida afirmativamente. A razão é que o artigo 4.º, n.º 1 da Sexta Diretiva e o seu artigo 4.º, n.º 4, permitem a um Estado-Membro considerar, mediante classificação, uma entidade como não independente nos termos do artigo 4.º, n.º 1, desta diretiva, quando essa entidade está integrada, do ponto de vista financeiro, económico e organizacional, noutra sociedade (sociedade dominante), de tal modo que esta pode impor-lhe a sua vontade e evitar que essa entidade possa adotar um comportamento diferente. O Governo alemão acrescenta, neste contexto, que os Estados-Membros dispõem de uma certa margem de apreciação para determinar o grau de independência de que goza uma entidade no exercício de uma atividade económica quando transpõe esta disposição.

34. O Governo italiano alega, em substância, que a quarta questão prejudicial é inadmissível, uma vez que não tem qualquer relação com o quadro factual do processo principal. Todavia, na hipótese de ser julgada admissível, há que responder que o artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Diretiva não pode ser interpretado no sentido de que permite impedir que uma entidade que exerça uma atividade económica de modo juridicamente independente possa ser considerada um sujeito passivo, mesmo que esteja estreitamente vinculada a outra entidade do ponto de vista financeiro, económico e organizacional, de modo a criar uma situação de dependência ou de integração económica em relação a essa entidade.

35. A *Comissão*, depois de abordar todas as questões prejudiciais conjuntamente, não apresentou observações separadamente sobre esta questão.

B. **Apreciação**

1. **Quanto à admissibilidade**

36. O Governo alemão contesta a admissibilidade da primeira e quarta questões prejudiciais (v. n.os 24 e 32 das presentes conclusões), enquanto o Governo italiano alega que a quarta questão é inadmissível.

37. Considero que estes argumentos devem ser considerados improcedentes. Em primeiro lugar, as respostas às questões submetidas são manifestamente necessárias para a resolução do litígio no processo principal. Em segundo lugar, o facto de duas secções do Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal); a Secção XI no presente processo e a Secção V no processo C?269/20) terem feito interpretações diametralmente diferentes das disposições pertinentes da Sexta Diretiva (7) demonstra que existe uma verdadeira necessidade de o Tribunal de Justiça fornecer orientações sobre estas disposições. Isto reflete-se igualmente na divergência significativa da jurisprudência nacional destas duas secções de tão elevada competência jurisdicional (nomeadamente sobre a forma como se deve transpor para o direito interno o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva). O mesmo é sublinhado na doutrina citada pelo Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal) nestes dois pedidos de decisão prejudicial.

2. **Quanto ao mérito**

38. 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, lido em conjugação com o artigo 21.º, n.os 1, alínea a), e 3, desta diretiva, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que um Estado-Membro designe como sujeito passivo para efeitos de IVA, não o próprio grupo para efeitos de IVA («Organkreis»), mas um membro desse grupo, nomeadamente, a sociedade dominante desse grupo («Organträger»).

39. Com a sua quarta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, lido em conjugação com o seu artigo 4.º, n.º 4, primeiro parágrafo, deve ser interpretado no sentido de que autoriza um Estado-Membro a determinar, por classificação, certas entidades como não independentes, quando essas entidades estão integradas, do ponto de vista financeiro, económico e organizacional, na sociedade dominante de um grupo para efeitos de IVA.

40. Há que examinar essas questões conjuntamente, cujos problemas de fundo analisarei em três fases. A primeira fase irá refletir as condições impostas pelo direito da União para a constituição de um grupo para efeitos de IVA. Na segunda fase, irei discutir as regras relativas ao estatuto do grupo para efeitos de IVA e dos seus membros, uma vez constituído e operacional,

incluindo as relações do grupo com a Administração Fiscal, e qual é o membro que detém a dívida de IVA pelo grupo. Irei concluir com a terceira fase, onde analisarei se o Governo alemão pode derrogar as regras do direito da União relativas aos grupos para efeitos de IVA para manter o seu regime de grupo para efeitos de IVA.

a) **Observações introdutórias**

41. Em conformidade com as conclusões firmes do órgão jurisdicional de reenvio na sua decisão de reenvio, o raciocínio seguido para justificar a existência de um grupo fiscal na Alemanha está ligado, conceptual e historicamente, bem como do ponto de vista da economia geral da legislação alemã, à característica de independência no exercício de uma atividade económica.

42. Têm-se colocado, desde há alguns anos, sérias dúvidas quanto à conformidade das disposições pertinentes da UStG com a Sexta Diretiva, expostas tanto na jurisprudência dos órgãos jurisdicionais alemães (8) como na doutrina (9). Como iremos demonstrar, estas dúvidas são justificadas.

43. Alguma da jurisprudência do Tribunal de Justiça com pertinência para o presente processo refere-se ao artigo 11.º da Diretiva 2006/112, tendo em conta o teor do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva.

44. A título preliminar, deve recordar-se que, para determinar o alcance de uma disposição de direito da União, há que ter simultaneamente em conta os seus termos, o seu contexto e os seus objetivos (10).

b) **Fase 1: Quanto às condições previstas pelo direito da União para os grupos para efeitos de IVA**

45. A redação do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva dispõe: «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».

46. De um modo geral, a Sexta Diretiva fornece aos Estados-Membros orientações bastante limitadas sobre a forma de aplicar o regime dos grupos para efeitos de IVA na sua legislação interna. São deixados ao critério dos Estados-Membros muitos detalhes, o que pode perturbar a aplicação unificada do IVA em toda a União Europeia. A Diretiva 2006/112 não melhorou esta situação. Com efeito, grandes divergências foram assinaladas entre os Estados-Membros (11).

47. Em especial, no que respeita à legislação alemã (UStG), a essência do problema colocado por esta legislação é o facto de, por força da Sexta Diretiva, as sociedades independentes que estão estreitamente vinculadas a uma outra para efeitos de IVA não perderem a qualidade de sujeito passivo apenas por causa desse vínculo. O conceito de grupo para efeitos de IVA não conduz de modo algum a que cada sujeito passivo do referido grupo seja substituído por um único membro desse grupo.

1) **Contexto e teor das disposições em causa**

48. O Tribunal de Justiça já tornou claro que «os termos utilizados no artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Diretiva e no artigo 9.º, n.º 1, da [Diretiva 2006/112], designadamente a expressão “qualquer pessoa”, dão da noção de “sujeito passivo” uma definição muito ampla, centrada na

independência no exercício de uma atividade económica, no sentido de que todas as pessoas, singulares ou coletivas, de direito público ou de direito privado, mesmo as entidades destituídas de personalidade jurídica, que, objetivamente, preenchem os critérios que figuram nessa disposição, devem ser consideradas sujeitos passivos de IVA» (12).

49. Além disso, a pessoa em causa deve agir em nome próprio, por conta própria e sob a sua própria responsabilidade e deve suportar o risco económico inerente às atividades que realiza de forma independente em qualquer lugar (13).

50. Além disso, o artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Diretiva dispõe que um «sujeito passivo» exerce de modo independente, em qualquer lugar, a sua atividade económica, independentemente do fim ou do resultado dessa atividade.

51. Uma vez que o artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, bem como o n.º 4, primeiro parágrafo, do mesmo artigo, definem o âmbito da expressão «*exerce de modo independente* [...] atividades económicas (14)», a referência ao conceito de «grupo para efeitos de IVA» no artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, exige que este conceito seja interpretado no sentido de concretizar o conceito de exercer *de modo independente* uma atividade económica.

52. Por outras palavras, o artigo 4.º, n.º 4, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva define ainda o termo «de modo independente» e remete, em seguida, para o seu segundo parágrafo, para o conceito de grupo para efeitos de IVA, cuja execução foi confiada aos Estados-Membros ao abrigo do seu poder discricionário de execução.

53. A inclusão do conceito de grupo para efeitos de IVA no artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva exige que este conceito seja interpretado num sentido conforme com a economia geral desta diretiva no sentido de tornar tangível o conceito de independência. Com base no artigo 4.º, n.º 4, da mesma Diretiva, pessoas juridicamente independentes podem igualmente ser tratadas como um único sujeito passivo numa situação em que a sujeição ao imposto não possa ser justificada nos termos do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Diretiva em razão da falta de vínculo suficiente entre essas pessoas.

54. Em seguida, importa comparar a redação das disposições pertinentes da UStG com as da Sexta Diretiva.

55. No que respeita ao § 2, n.º 2, ponto 2, primeiro período, da UStG, esta disposição ignora o facto de o artigo 4.º, n.º 4, da Sexta Diretiva, não prever condições adicionais no que diz respeito ao estatuto de sujeito passivo dos vários membros do grupo para efeitos de IVA. Além disso, esta última disposição não exige que o membro que atua em nome e por conta desse grupo seja unicamente uma sociedade-mãe que disponha simultaneamente de uma participação maioritária e de uma maioria dos direitos de voto, ou, de facto, de qualquer outra condição relacionada com a sua capacidade jurídica, propriedade ou direitos inerentes à detenção de uma pessoa coletiva.

56. O artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva prevê que «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».

57. Considerando que o § 2, n.º 2, ponto 2, primeiro período, da UStG prevê que «[a] atividade comercial ou profissional não é exercida de forma independente, [...] 2. [s]e, tendo em conta todas as circunstâncias concretas, uma *pessoa coletiva* [(i)] estiver *integrada* no plano financeiro, económico e organizacional [(ii)] na *empresa do órgão de cúpula* [(iii)] (“Organschaft”). Os efeitos do grupo fiscal limitam-se às prestações internas entre os elementos constitutivos da empresa

situada na [Alemanha]. Estes elementos constitutivos devem ser tratados como uma única empresa. [...] (15)».

58. É evidente que a medida alemã que transpõe a Sexta Diretiva é demasiado restritiva, uma vez que prevê que o grupo para efeitos de IVA (e, devido a essa transposição, a sociedade dominante) seja o único sujeito passivo, ao passo que o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva é mais geral na medida em que permite apenas, para efeitos de IVA, que sejam consideradas como um único sujeito passivo, as pessoas que, embora independentes, se encontrem vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização.

59. De facto, a redação do artigo 4.º, n.º 4, da Sexta Diretiva é «os Estados-Membros podem considerar *como um único sujeito passivo* [(iii)] as pessoas [(i)] estabelecidas no território do país que, embora juridicamente independentes, se encontrem *estritamente vinculadas entre si* [(ii)] nos planos financeiro, económico e de organização» (16).

60. A análise textual revela as diferenças entre: «uma pessoa coletiva» e «uma pessoa» (i) (17); «*integração* de uma sociedade dominada na sociedade dominante» e «pessoas coletivas independentes *estritamente vinculadas entre si*» (ii); e «unicamente a sociedade dominante» e «o grupo para efeitos de IVA» como único sujeito passivo (iii).

61. Os três elementos de comparação que precedem entre as disposições alemãs e a própria redação da Sexta Diretiva mostram que a UStG vai além do previsto na Sexta Diretiva.

62. A este respeito, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, quando os Estados-Membros exercem a faculdade de escolha que lhes é dada pelo artigo 4.º, n.º 4, da Sexta Diretiva e quando fixam determinadas condições e modalidades dos grupos para efeitos de IVA, não podem alterar fundamentalmente a natureza do conceito de um grupo para efeitos de IVA (18) e a finalidade desta disposição (19). Pode ser extraída da jurisprudência do Tribunal de Justiça (20) uma analogia no sentido de que, ao transpor a Sexta Diretiva e ao definir os mecanismos que conferem efeito aos direitos que podem derivar do seu artigo 4.º, n.º 4, para os grupos para efeitos de IVA e para as pessoas, a legislação dos Estados-Membros não pode ter por efeito privar certos grupos para efeitos de IVA e pessoas que, de outra forma, preenchem os respetivos requisitos dessa diretiva, do benefício desses direitos (que, de facto, é o caso das pessoas em causa no presente processo e no processo C-269/20). Tal como referido na doutrina, os Estados-Membros devem ter em conta o alcance da liberdade legislativa remanescente que lhes é dada por esta diretiva ao implementarem a opção de grupos para efeitos de IVA para não a excederem (21).

63. Com efeito, o facto de a UStG e a jurisprudência nacional serem demasiado restritivas já foi demonstrado noutra situação relacionada com os grupos para efeitos de IVA: depois de o presente pedido de decisão prejudicial ter sido submetido ao Tribunal de Justiça, este teve ocasião de declarar que a UStG impediu ilegalmente que as sociedades de pessoas, que não eram apenas financeiramente integradas na empresa da sociedade dominante, fossem membros de um grupo para efeitos de IVA. Esse foi o objeto do Acórdão M GmbH.

c) Fase 2: Quanto às regras relativas ao estatuto do grupo para efeitos de IVA e dos seus membros, uma vez constituído e operacional, incluindo as relações do grupo com a Administração Fiscal

64. Resulta das regras da Sexta Diretiva relativas ao estatuto do grupo para efeitos de IVA e dos seus membros que os sujeitos passivos que pertencem a um grupo para efeitos de IVA continuam a ser igualmente sujeitos passivos a título individual. Existem obrigações em matéria de IVA para cada um deles de forma independente (isto é, fora do quadro do grupo para efeitos

de IVA). O grupo para efeitos de IVA instituído pelo artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva visa unicamente simplificar o tratamento do IVA. Na prática, a Administração Fiscal deve receber uma única declaração de IVA constituída pela agregação das declarações individuais de cada sujeito passivo pertencente ao grupo.

1) *Génese legislativa*

65. No ponto 2, referindo-se ao artigo 2.º (como na proposta) do anexo A da proposta da Comissão (22), que levou à adoção da Segunda Diretiva (23), o legislador da União estabeleceu que, por força desta diretiva, os regimes de acordo fiscal de grupo não devem ser equiparados à falta de independência.

66. Este ponto especifica que «a expressão “por sua própria conta” visa, nomeadamente excluir da tributação os assalariados vinculados à sua entidade patronal por um contrato de trabalho, incluindo as pessoas que trabalham na sua própria casa. Esta redação deixa igualmente a cada Estado-Membro a liberdade de tratar pessoas independentes do ponto de vista jurídico, mas interligadas por laços económicos, financeiros ou organizacionais não como contribuintes distintos, mas como um único contribuinte. Todavia, um Estado-Membro que pretenda adotar esse tratamento dará início às consultas a que se refere o artigo 13.º»

67. É certo que, à data da adoção da Segunda Diretiva, o objetivo era legitimar, ao abrigo do direito da União, regras dos Estados-Membros, como o regime alemão relativo às entidades fiscais únicas, a fim de evitar a necessidade de criar o conceito de grupo para efeitos de IVA no direito alemão.

68. A referida proposta da Comissão para a Segunda Diretiva explicava em «Ad artigo 2.º», que:

«Por força das legislações atualmente em vigor em certos Estados-Membros, as pessoas juridicamente independentes, mas organicamente ligadas entre si por vínculos económicos, financeiros e organizacionais, são consideradas um único sujeito passivo, de modo que as operações efetuadas entre si não constituem, em geral, operações tributáveis. Tendo em conta estes elementos, as empresas que constituem uma “Organschaft” estão, portanto, nas mesmas condições fiscais que uma empresa integrada que constitui uma única pessoa coletiva.

Importa salientar que, se o sistema do IVA for corretamente aplicado, o regime fiscal acima referido não apresenta vantagens concorrenciais em relação a um sistema fiscal que trata os membros de uma “Organschaft” como sujeitos passivos distintos.

Nestas circunstâncias, não parece haver qualquer desvantagem relevante pelo facto de alguns Estados-Membros continuarem a considerar uma “Organschaft” como um único sujeito passivo, enquanto outros não o fazem. No entanto, no primeiro caso, o Estado-Membro em causa deve realizar consultas preliminares para que o regime recomendado seja analisado a fim de se verificar se não causa perturbação na concorrência entre Estados-Membros [COM(65) 144 final, pp. 7 e 8].»

69. A Segunda Diretiva foi substituída pela Sexta Diretiva e estes argumentos continuavam válidos (como, aliás, continuam a ser no caso da Diretiva 2006/112, que, por sua vez, substituiu a Sexta Diretiva).

70. Resulta claramente da génese histórica do artigo 4.º da Sexta Diretiva que o conceito de regimes de acordo fiscal de grupo não implica para os seus membros a cessação do exercício de atividades económicas independentes e que o artigo 4.º, n.º 1, desta diretiva não se opõe a que

uma sociedade continue sujeita a IVA mesmo que seja controlada ou detida por outra sociedade.

2) *Exemplo prático de um grupo para efeitos de IVA*

71. Um exemplo simplificado de um grupo para efeitos de IVA, composto por apenas dois membros, que era apresentado pela Comissão, é instrutivo a este respeito. A sociedade A controla a sociedade B; B compra bens a sujeitos passivos terceiros pelo valor de 100 EUR, dos quais 20 EUR de IVA (à taxa de IVA de 20 %) podem ser deduzidos. B revende os bens a A ao preço de custo. Posteriormente, A vende os bens pelo valor de 200 EUR a pessoas singulares que não são sujeitos passivos e fatura 40 EUR a título de IVA. O IVA devido pelas diferentes sociedades que compõem o grupo para efeitos de IVA é determinado da forma seguinte se for efetuado um pagamento único para esse grupo.

72. i) B deduziu 20 euros para os bens comprados a terceiros (menos 20 euros); ii) B vende o bem ao preço de custo a A e recebe 20 euros (mais 20 euros); iii) A lançou na sua contabilidade a compra dos bens que comprou a B e deduz 20 euros (menos 20 euros); A regista na sua contabilidade o IVA cobrado pela revenda de bens a terceiros ($200 \times 20 \% = 40$, portanto, mais 40 euros). Daqui resulta que o montante total do IVA devido pelo grupo para efeitos de IVA ascende a 20 euros.

73. A cumpre as obrigações fiscais dos membros do grupo para efeitos de IVA e paga o IVA devido por esse grupo. As operações entre os sujeitos passivos referidos nas alíneas ii) e iii) são totalmente neutralizadas. Quando B vende os seus bens a A, o IVA cobrado por B é igual ao IVA que A pode deduzir. Por conseguinte, estas operações não são tidas em conta na determinação do montante do IVA devido pelo grupo para efeitos de IVA. Em conformidade com o artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, A exerce as suas atividades económicas de modo independente. Enquanto sujeito passivo, A recebeu 40 euros de IVA. Vendeu os bens aos consumidores finais e pôde deduzir o imposto pago a montante por essa aquisição, no montante de 20 euros. Para esta operação, A deve pagar um IVA de 20 euros. B não é obrigada a pagar o IVA a título da operação de revenda, uma vez que esta operação foi efetuada ao preço de custo.

74. Todos os membros de um grupo para efeitos de IVA são solidariamente responsáveis pelas dívidas de IVA desse grupo, mesmo que, na prática, seja apenas o membro interlocutor que paga o montante (conjunto) do IVA devido. No que diz respeito aos grupos para efeitos de IVA, a Sexta Diretiva não regula a repartição da responsabilidade – no que respeita ao montante do IVA devido pelo grupo – entre os seus membros ou as modalidades dessa responsabilidade.

75. Em conformidade com o sistema do IVA definido pela Sexta Diretiva, todos os sujeitos passivos são responsáveis pelas suas próprias obrigações em matéria de IVA. Dado que, segundo as regras contidas no artigo 4.º, n.º 4, da Sexta Diretiva, os membros de um grupo para efeitos de IVA não perdem a sua qualidade de sujeitos passivos individuais, a repartição das obrigações em matéria de IVA entre os membros do grupo para efeitos de IVA é da competência do direito nacional em matéria de direito das obrigações.

76. Ao contrário do regime de grupo para efeitos de IVA nos termos da Sexta Diretiva, o regime estabelecido pelo § 2, n.º 2, ponto 2, da UStG, prevê que os membros do grupo para efeitos de IVA deixam de ser considerados sujeitos passivos ? mesmo quando continuam a vender bens e a prestar serviços a título oneroso e o fazem de forma independente; e mesmo quando cada um deles é um sujeito passivo agindo nessa qualidade na aceção do artigo 2.º da Sexta Diretiva.

77. A este respeito, partilho da opinião da Comissão segundo a qual, no âmbito deste sistema nacional, a sociedade B, no exemplo acima referido, não seria (de modo nenhum) tida em conta

como sujeito passivo para efeitos de IVA. Seria simplesmente tratada como uma filial da sociedade A. No entanto, B adquire bens como um sujeito passivo agindo nessa qualidade, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Diretiva. A seria o único sujeito passivo do grupo para efeitos de IVA. Contudo, o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva não permite que B, enquanto membro de um grupo para efeitos de IVA, deixe de ser considerado um sujeito passivo, na medida em que continue a exercer atividades económicas de forma independente na aceção do artigo 4.º, n.º 1, desta diretiva.

78. Por conseguinte, importa recordar que os membros de um grupo para efeitos de IVA não perdem o seu estatuto de «sujeito passivo» enquanto os membros do grupo para efeitos de IVA não deixarem de exercer atividades económicas independentes. Como já referi anteriormente, o artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Diretiva não exclui que uma sociedade continue a ser um sujeito passivo numa situação em que é controlada por outra sociedade ou quando é total ou parcialmente detida por esta.

79. Quando vários membros juridicamente independentes de um grupo para efeitos de IVA constituem em conjunto um único sujeito passivo, deve existir um único interlocutor, que assume as obrigações desse grupo em matéria de IVA perante a Administração Fiscal. Esta tarefa pode ser exercida pela sociedade dominante (como prevê o direito alemão). Contudo, considero (tal como a Comissão) que a exigência de que, para os fins do grupo para efeitos de IVA, a maioria dos direitos de voto detidos pela sociedade dominante e uma participação maioritária no grupo para efeitos de IVA é contrária ao artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva.

80. Como foi acima referido, a sociedade dominante pode cumprir as obrigações fiscais dos diferentes sujeitos passivos do grupo para efeitos de IVA. Todavia, em conformidade com a Sexta Diretiva, não existe qualquer obrigação segundo a qual só o membro IVA que controla o grupo deva ser o interlocutor que o representa perante as Administração Fiscal. No exemplo simplificado referido nos n.os 71 a 73, *supra*, é possível, por exemplo, que a sociedade B disponha de maior liquidez. Para os outros membros do grupo, que podem dispor de menos liquidez, existe, portanto, interesse em que B pague o IVA devido pelo grupo. Com efeito, pode também ser celebrado um acordo contratual entre os membros no que respeita à remuneração do interlocutor por lidar com a Administração Fiscal.

3) *Requisitos do direito da União relativos à determinação do sujeito passivo do grupo para efeitos de IVA*

81. Na sua Comunicação (24), a Comissão qualifica os grupos para efeitos de IVA como «[entidades] fic[tícias]».

82. É, portanto, com razão, como veremos, que o órgão jurisdicional de reenvio considera desprovido de pertinência o facto de o legislador alemão ainda não ter definido o grupo para efeitos de IVA como uma forma de sociedade nos termos do direito nacional.

83. Com efeito, a consideração referida pela Comissão no seu documento de reflexão acima referido, segundo a qual «um agrupamento para efeitos de IVA pode ser descrito como uma “ficção”, criada com vista à aplicação deste imposto, em que a realidade económica prima sobre a forma jurídica. Um agrupamento para efeitos de IVA é um tipo particular de sujeito passivo que existe exclusivamente para fins de aplicação deste imposto e que se baseia nos vínculos financeiros, económicos e organizacionais existentes entre empresas. Embora cada membro do grupo mantenha a sua própria forma jurídica, exclusivamente para fins de IVA, a formação do agrupamento para efeitos de IVA tem primazia sobre as formas jurídicas previstas pelo direito civil ou pelo direito empresarial [...]» – atesta corretamente o primado do direito do IVA da União sobre o direito nacional civil ou societário (esta é também a opinião do órgão jurisdicional de reenvio, v.

n.º 58 da decisão de reenvio).

84. Como o próprio órgão jurisdicional de reenvio salientou, em primeiro lugar, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, quando um Estado-Membro exerce a sua faculdade nos termos do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, a regulamentação nacional de transposição deve permitir ao sujeito passivo ser único e que seja atribuído ao grupo um número de IVA como um todo (25). Embora não resulte desta jurisprudência que a mesma deva ser uma pessoa específica, o Tribunal de Justiça precisou, no entanto, em seguida, que é o próprio grupo para efeitos de IVA, quando esse grupo exista, que é devedor de IVA (26).

85. Assim, por força do direito da União, o sujeito passivo responsável por esse imposto é o próprio grupo para efeitos de IVA, e não apenas a sociedade dominante do mesmo, a saber, um membro específico deste, como é o caso do direito alemão. Com efeito, uma parte considerável da doutrina fiscal alemã salientou que, por essa razão, o § 2, n.º 2, ponto 2, primeiro período, da UStG é contrário à Sexta Diretiva (27).

86. Além disso, considero que a disposição acima referida da UStG vai manifestamente além da simplificação da tributação das sociedades vinculadas ao prever que a sociedade dominante constitui o sujeito passivo. Esta redação da UStG, primeiro, ignora a personalidade jurídica independente das sociedades vinculadas e, segundo, as suas especificidades potenciais enquanto organismos públicos (esta questão surgiu nas minhas Conclusões paralelas no processo C-269/20). Além disso, a disposição já referida da UStG restringe a liberdade do regime de acordo de grupo fiscal (grupo para efeitos de IVA) para designar o seu representante.

4) *Quanto à eventual violação do princípio da neutralidade fiscal*

87. O § 2, n.º 2, ponto 2, da UStG, é também, sem dúvida, contrário ao princípio da neutralidade fiscal, do qual decorre que «os operadores devem poder escolher o modelo de organização que, do ponto de vista estritamente económico, mais lhes convém, sem correrem o risco de verem as suas operações excluídas da[s] isenç[ões] prevista[s] [...] na Sexta Diretiva» (28).

88. Com efeito, o Tribunal de Justiça declarou que, para efeitos do IVA, em princípio, «a identidade dos exploradores [...] e a forma jurídica [...] são irrelevantes» (29), salvo disposição em contrário da Sexta Diretiva ou da jurisprudência.

89. Nesse contexto, concordo com o advogado-geral P. Mengozzi: Neste contexto, concordo com o advogado-geral P. Mengozzi: «tenho dificuldade em perceber de que modo é que é necessária e apropriada uma distinção em função da forma jurídica ou da existência ou não de personalidade jurídica das empresas para lutar contra a fraude e a evasão fiscais [...] tal distinção colide também com o princípio da neutralidade fiscal [...] privar os operadores económicos dessas vantagens por causa da forma jurídica pela qual um desses operadores exerce a sua atividade significa tratar diferentemente transações semelhantes que se encontram, conseqüentemente, em concorrência entre si, independentemente da característica do sujeito passivo de IVA ser justamente a atividade económica e não a forma jurídica [...] O mecanismo do grupo de IVA deve promover a neutralidade fiscal refletindo a realidade económica [...] não deve levar à criação de diferenças artificiais em função da forma jurídica que os operadores económicos têm para exercer a sua atividade» (30). Assim, de forma análoga às condições relativas à forma jurídica e à personalidade jurídica acima, considero que condições como as impostas pela UStG no caso em apreço (que designam apenas o membro de um grupo para efeitos de IVA que o controle, que detenha a maioria dos direitos de voto e que detenha uma participação maioritária na sociedade dominante desse grupo, como o representante do grupo e o sujeito passivo do mesmo, com exclusão dos outros membros do grupo), parecem ir além do que é necessário e apropriado para

atingir os objetivos da Sexta Diretiva.

d) Fase 3: Pode o Governo alemão invocar uma exceção à luz das regras do direito da União relativas aos grupos para efeitos de IVA para justificar o seu regime?

90. Como regra geral, no direito da União, o sujeito passivo deve ser uma pessoa definida pela Sexta Diretiva pelo que, irei analisar se as medidas alemãs, que precisam que o devedor do imposto só pode ser a sociedade dominante, permitem prevenir práticas fiscais abusivas.

91. Como o Tribunal de Justiça salientou no Acórdão Larentia + Minerva (n.º 40), «[r]esulta dos motivos da proposta da Comissão [COM(73) 950 final (31)] que levou à aprovação da Sexta Diretiva que o legislador da União, ao adotar o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, dessa diretiva, quis permitir que os Estados-Membros não ligassem sistematicamente a qualidade de sujeito passivo ao conceito de independência puramente jurídica, quer com o intuito de simplificação administrativa quer para evitar certos abusos, como, por exemplo, o fracionamento de uma empresa entre vários sujeitos passivos com o objetivo de beneficiar de um regime particular».

92. Além disso, O Tribunal de Justiça decidiu que «o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que uma regulamentação nacional reserve a possibilidade de constituir um grupo IVA, conforme previsto nessa disposição, unicamente às entidades com personalidade coletiva e ligadas ao órgão de cúpula desse grupo numa relação de subordinação, exceto se esses dois pressupostos constituírem medidas necessárias e adequadas a atingir os objetivos de evitar as práticas ou os comportamentos abusivos ou de combate à fraude ou evasão fiscais (n.º 46 do Acórdão Larentia + Minerva) (32).

93. Os objetivos do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, são evitar os abusos ou combater a fraude e a evasão fiscais, bem como simplificar as operações administrativas isentando do IVA as transações intragrupo.

94. Assim, o objetivo desta disposição é definir o sujeito passivo único do grupo para efeitos de IVA, que é obrigado a completar a declaração fiscal e a pagar o IVA por conta desse grupo, sem, no entanto, eliminar a responsabilidade fiscal dos outros membros desse grupo. No entanto, esta disposição nada diz quanto à responsabilidade solidária dos diferentes membros deste consórcio. A este respeito, resulta, porém, do artigo 21.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva, que os Estados-Membros podem prever que uma entidade diversa do sujeito passivo seja solidariamente responsável pelo pagamento do IVA. Daqui resulta que o membro do grupo para efeitos de IVA, agindo por conta desse grupo, pode também ser considerado solidariamente responsável pelo pagamento desse imposto.

95. Conforme salientou o órgão jurisdicional de reenvio, o artigo 21.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva, autoriza unicamente os Estados-Membros a designar pessoas adicionais como solidariamente responsáveis pelo pagamento do IVA. Não lhes permite derogar a designação da pessoa responsável por esse imposto, diversa do próprio grupo para efeitos de IVA. Com efeito, resulta da jurisprudência que os Estados-Membros não têm o direito de acrescentar condições suplementares ao artigo 11.º da Diretiva 2006/112 (e, por conseguinte, ao artigo 4.º, n.º 4, da Sexta Diretiva) (33).

96. Em seguida, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se a abordagem seguida pelo Tribunal de Justiça no Acórdão Larentia + Minerva deve ser interpretada no sentido de que, para evitar os abusos ou combater a fraude e a evasão fiscais, os Estados-Membros podem designar como membro de um grupo para efeitos de IVA, que atua por conta desse grupo, a sociedade dominante do mesmo. O órgão jurisdicional de reenvio explica que a condição relativa à detenção da maioria dos direitos de voto visava facilitar a cooperação dos membros do grupo para efeitos

de IVA a fim de garantir o cumprimento das suas obrigações fiscais.

97. Considero (tal como a Comissão) que o objetivo da condição relativa à detenção da maioria dos direitos de voto pela sociedade dominante não é evitar os abusos ou combater a fraude e a evasão fiscais.

98. Com efeito, em primeiro lugar, como declarou o Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (Tribunal Tributário de Schleswig-Holstein) no presente processo, não foi apresentado qualquer argumento no processo principal no que respeita à suposta justificação nos termos do direito da União, nomeadamente, evitar os abusos e combater a fraude e a evasão fiscais, e os autos não continham qualquer elemento que permitisse revelar tal comportamento das sociedades que formam o grupo para efeitos de IVA em causa.

99. Em segundo lugar, concordo com o órgão jurisdicional de reenvio quando afirma que «não vê de que modo o facto de um membro [específico] do grupo para efeitos de IVA ser considerado sujeito passivo, em vez do grupo para efeitos de IVA [propriamente dito], pode ser utilizado para evitar práticas ou comportamentos abusivos ou para combater a fraude ou a evasão fiscais, uma vez que [...] todos os membros desse grupo seriam[, de qualquer modo,] responsáveis solidariamente por esse imposto. Por conseguinte, é legítimo duvidar sobre se tal justificação permite uma derrogação» (n.º 56 da decisão de reenvio). O órgão jurisdicional de reenvio salienta igualmente nessa decisão de reenvio que, «por força do direito nacional, os regimes de acordo de grupo fiscal não têm por objetivo procurar uma simplificação administrativa, mas evitar um trabalho administrativo inútil na economia».

100. Por último, recordo que o Tribunal de Justiça já rejeitou argumentos de ordem geral semelhantes, como os invocados pelo Governo alemão no seu Acórdão M GmbH, quando decidiu que o objetivo de evitar a evasão fiscal não constitui uma justificação para a regulamentação alemã excessivamente restritiva dos grupos para efeitos de IVA.

101. Com efeito, o Tribunal de Justiça declarou aí que, «para poder concluir pela existência de uma prática abusiva, deve resultar de um conjunto de elementos objetivos que a finalidade essencial das operações em causa é a obtenção de uma vantagem fiscal, [...] de modo que o risco de fraude ou de evasão fiscais, por força do artigo 11.º, segundo parágrafo, da [Diretiva 2006/112 (cujo artigo corresponde ao artigo 4.º, n.º 4, da Sexta Diretiva)], não deve ser puramente teórico» (34).

102. Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que são necessárias justificações específicas para demonstrar que as condições restritivas impostas aos grupos para efeitos de IVA sob o regime alemão da UStG servem efetivamente o objetivo de combater a fraude ou a evasão fiscais. Tal como no Acórdão proferido no processo M GmbH, considero que os argumentos invocados pelo Governo alemão a este respeito não são convincentes no presente processo.

IV. Conclusão

103. Proponho ao Tribunal de Justiça que responda à primeira e quarta questões prejudiciais submetidas pelo Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha) do seguinte modo:

O artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, 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 permite que pessoas estreitamente vinculadas, que são membros de um grupo para efeitos de IVA, sejam consideradas como um único sujeito passivo para efeitos das obrigações do IVA.

No entanto, esta disposição deve ser interpretada no sentido de que se opõe a uma regulamentação de um Estado-Membro que designa unicamente o membro dominante do grupo ? que detém a maioria dos direitos de voto e uma participação maioritária na sociedade dominante do grupo de sujeitos passivos ? enquanto representante do grupo para efeitos de IVA e o sujeito passivo desse grupo, com exclusão dos restantes membros.

1 Língua original: inglês.

2 Sexta Diretiva 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; EE 09 F1 p. 54), conforme alterada pela Diretiva 2000/65/CE do Conselho, de 17 de outubro de 2000 (JO 2000, L 269, p. 44, a seguir «Sexta Diretiva»).

3 Müller-Lee, J., e Imhof, P., *VAT group requirements: a German fairy tale*, *International Tax Review*, 2014, p. 48. Sobre os grupos para efeitos de IVA em geral, v. a seguinte publicação: Pfeiffer, S., *VAT Grouping from a European Perspective*, IBFD Doctoral Series, Vol. 34, 2015.

4 Diretiva de 28 de novembro de 2006 relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1).

5 Estas questões são objeto das três primeiras questões prejudiciais.

6 Esta questão foi colocada no âmbito da quarta questão prejudicial.

7 V., *ex multis*, Geraats, M., *Personengesellschaft als umsatzsteuerrechtliche Organgesellschaft – zugleich Anmerkung zu EuGH, Urteil vom 15.04.2021 – C-868/19*, *Steueranwaltsmagazin*, n.º 3/2021, p. 87.

8 V. Geraats, M., *op. cit.* p. 87. Isso reflete-se, em certa medida, também nos pedidos de decisão prejudicial que estão na base do Acórdão Larentia + Minerva, e do Acórdão de 15 de abril de 2021, M-GmbH (C-868/19, EU:C:2021:285); a seguir «Acórdão M-GmbH»).

9 O órgão jurisdicional de reenvio cita o Birkenfeld, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2014, pp. 120 e 126. Também posso citar Stadie in Rau/Dürwächter (eds.), *Umsatzsteuergesetz*, § 2, julho de 2011, n.os 915 e 993, Reiss in Reiss/Kraeusel/Langer, *UStG*, § 2 *UStG*, n.os 98.6, 98.17, Klenk in Sölch/Ringleb, *UStG*, § 2 *UStG*, n.º 89, Korn in Bunjes, *UStG*, § 2 *UStG*, 2013, n.º 110, Scharpenberg in Hartmann/Metzenmacher, *UStG*, § 2 *UStG*, § 2 *UStG*, n.º 325, Radeisen in Schwarz/Widmann/Radeisen, *UStG*, § 2 *UStG*, 2011, n.º 179, Meyer in Offerhaus/Söhn/Lange, *UStG*, § 2 *UStG*, 2011, n.º 64, Korf, *MwStR*, 2016, p. 257, e Lange, *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2016, pp. 297, 299 e 302. V., também, Rust, M., *Neue und wiederkehrende Fragen der umsatzsteuerrechtlichen Organshaft*, Sächsischer Steuerkreis, 2021.

10 Acórdão de 29 de outubro de 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669, n.º 23 e jurisprudência referida).

- 11 V, Gryziak, B., *VAT Groups and the Right of Deduction across the European Union – Review and Analysis*, International VAT Monitor, 2021, p. 205. 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 [antigo artigo 4.º, n.º 4, da Sexta Diretiva], relativa ao sistema comum do [IVA] COM(2009)325 final.
- 12 Acórdão de 12 de outubro de 2016, Nigl e o. (C-340/15, EU:C:2016:764, n.º 27 e jurisprudência referida) (sublinhado nosso).
- 13 V., neste sentido, Acórdãos de 27 de janeiro de 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, n.º 18), e de 18 de outubro de 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, n.º 23).
- 14 Sublinhado nosso.
- 15 Sublinhado nosso.
- 16 Sublinhado nosso.
- 17 V. Acórdão em Larentia + Minerva, n.os 45 e 46).
- 18 V., neste sentido, Acórdãos de 4 de outubro de 2001, «Goed Wonen» (C-326/99, EU:C:2001:506, n.º 34), e de 5 de julho de 2012, DTZ Zadelhoff (C-259/11, EU:C:2012:423, n.º 34).
- 19 Sterzinger, C., *Notwendige Einbeziehung von Nichtsteuerpflichtigen in einen Organkreis, Umsatzsteuer?Rundschau*, 2014, p. 139.
- 20 V., por analogia, Acórdão de 26 de junho de 2001, BECTU (C-173/99, EU:C:2001:356, n.os 52 e segs.).
- 21 Korf, R., *Organschaft – quo vadis? Umsatzsteuer? und Verkehrsteuer?Recht*, 2008, p. 179.
- 22 Proposta de uma Segunda Diretiva relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios relativos à estrutura e às modalidades de aplicação do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (apresentada pela Comissão ao Conselho (COM/1965/0144 final).
- 23 Segunda Diretiva 67/228/CEE do Conselho, de 11 de abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios ? estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (JO 1967, L 71, p. 1303; EE 09 F1 p. 6).
- 24 V. n.º 3.2, segundo parágrafo, da Comunicação da Comissão [COM(2009)325 final].
- 25 Acórdão de 22 de maio de 2008, Amplisientifica e Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, n.º 20).
- 26 Acórdão de 17 de setembro de 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, n.os 29, 35 e 37 e dispositivo).
- 27 V. notas 8 e 9 das presentes conclusões.
- 28 Acórdão de 3 de abril de 2008, J.C.M. Beheer (C-124/07, EU:C:2008:196, n.º 28); e jurisprudência referida. V. igualmente, por exemplo, Acórdãos de 7 de setembro de 1999, Gregg

(C-216/97, EU:C:1999:390, n.º 20), e de 23 de outubro de 2003, Comissão/Alemanha (C-109/02, EU:C:2003:586, n.º 23).

29 V., neste sentido, Acórdão de 10 de novembro de 2011, The Rank Group (C-259/10 e C-260/10, EU:C:2011:719, n.º 46). V. igualmente Acórdãos de 17 de fevereiro de 2005, Linneweber e Akritidis (C-453/02 e C-462/02, EU:C:2005:92, n.º 25).

30 V. Conclusões do advogado-geral P. Mengozzi apresentadas em 26 de março de 2015 no processo Larentia + Minerva (C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:212, n.os 80 a 83).

31 Proposta da Comissão de uma Sexta Diretiva do Conselho relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do [IVA] – Matéria coletável uniforme (JO 1973 C 80, p. 1).

32 V. igualmente Acórdão M GmbH, n.º 47.

33 V., neste sentido, Acórdão M GmbH, n.º 53.

34 V. Acórdão M GmbH, n.º 61 e jurisprudência referida.