

Edição provisória

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

GIOVANNI PITRUZZELLA

apresentadas em 3 de março de 2022 (1)

Processo C-98/21

Finanzamt R

contra

W-GmbH

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

«Reenvio prejudicial – Imposto sobre o valor acrescentado – Deduções – Interposição de uma sociedade holding nas operações das filiais – Atividades das filiais em grande parte isentas – Despesas gerais – Práticas abusivas»

1. O presente pedido de decisão prejudicial, apresentado pelo Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha), diz respeito, em substância, a alguns aspetos relativos à possibilidade de dedução do IVA por uma sociedade *holding*.
2. As sociedades *holdings* são, em geral, sociedades que detêm uma parte, ou a totalidade, do capital de outras empresas, que podem ter por objeto setores económicos diferentes ou fases distintas do seu processo produtivo. Do ponto de vista da atividade exercida, costuma distinguir-se entre a *holding* pura», cuja atividade se limita à aquisição e à detenção de participações sociais, bem como ao exercício dos respetivos direitos de acionista, da *holding* mista», que a par da referida atividade tem uma atividade própria de produção ou de troca.
3. A legislação europeia em matéria de IVA — ou seja, a 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) — não contém disposições específicas em matéria de sociedade *holding*. Por essa razão, o regime jurídico que lhes é aplicável tem sido moldado ao longo do tempo por vários acórdãos do Tribunal de Justiça. No entanto, a matéria continua a suscitar interrogações, devido à multiplicidade e à complexidade das situações factuais que se verificam na prática e às dificuldades que se encontram para as reconduzir a um sistema unitário.
4. No presente processo discute-se, em particular, o direito da W-GmbH (a seguir «W» ou «recorrente») — uma *holding* mista detentora de participações de controlo nas sociedades X-KG e

Y?KG (a seguir «filiais»), a favor das quais presta igualmente serviços administrativos e de contabilidade remunerados — de deduzir o IVA pago a montante pela aquisição de bens e serviços destinados, a título de contribuição de sócio, a beneficiar as suas filiais, pelas atividades comerciais por essas exercidas em grande parte isentas de IVA.

5. Neste contexto, o Tribunal de Justiça é chamado a precisar se o artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA, conjugado com o artigo 167.º da Diretiva IVA, deve ser interpretado no sentido de que esse direito à dedução existe.

6. Na hipótese de ser dada resposta afirmativa a essa questão, deve igualmente determinar-se se uma operação desse tipo pode ser considerada abusiva, tendo em conta o facto de as filiais não terem direito à dedução integral do imposto pago a montante, no caso de, em vez de receberem os referidos bens e serviços da sociedade *holding*, os terem adquirido diretamente.

I. Quadro jurídico

A. Direito da União

7. O artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva IVA estabelece:

«Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

a) As entregas de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

[...]

c) As prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

[...].»

8. O artigo 9.º, n.º 1, dessa diretiva prevê:

«Entende-se por “sujeito passivo” qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.

Entende-se por “atividade económica” qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.»

9. Na aceção do artigo 167.º da referida diretiva, o «direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível».

10. O artigo 168.º da mesma diretiva prevê:

«Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes seguintes:

a) O IVA devido ou pago nesse Estado-Membro em relação aos bens que lhe tenham sido ou venham a ser entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido ou venham a ser prestados por outro sujeito passivo;

[...].»

B. Direito alemão

11. O artigo 2.º da Umsatzsteuergesetz (Lei do imposto sobre o valor acrescentado), de 21 de fevereiro de 2005 (3) (a seguir «UStG»), dispõe:

«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 e, no caso de uma associação de pessoas, mesmo que esta exerça as suas atividades exclusivamente no interesse dos seus membros.

2. A atividade comercial ou profissional não é exercida de modo independente:

1. No caso de pessoas singulares, individual ou conjuntamente, integradas numa empresa, de modo que são obrigadas a seguir as instruções do empresário,

2. No caso de a estrutura global das ligações efetivas demonstrar que uma pessoa coletiva está integrada no plano financeiro, económico e organizacional na empresa da sociedade mãe (unidade fiscal). Os efeitos da unidade fiscal limitam-se às prestações internas entre os estabelecimentos da empresa que têm sede no território do Estado. Estes estabelecimentos devem ser tratados como uma única empresa. [...].»

12. O artigo 15.º da UStG, sob a epígrafe «Dedução do imposto pago a montante», tem a seguinte redação:

«1) O empresário pode deduzir os seguintes montantes a título do imposto pago a montante:

1. O imposto legalmente devido por entregas de bens e outras prestações realizadas à sua empresa por outro empresário. [...].»

13. O artigo 42.º da Abgabenordnung (Código Tributário) (4), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «AO»), dispõe:

«(1) A legislação fiscal não pode ser contornada pelo recurso abusivo às construções jurídicas admitidas pela lei. Se estiverem preenchidas as condições estabelecidas por uma disposição fiscal de luta contra a evasão fiscal, as consequências jurídicas aplicáveis são determinadas pela referida disposição. Nos outros casos em que se verifique um abuso na aceção do n.º 2, o imposto é devido nas mesmas condições previstas pelo regime legal da construção jurídica adequada às operações económicas.

(2) Verifica-se um abuso quando tiver optado por uma construção jurídica não adequada, que confira ao contribuinte ou a um terceiro uma vantagem fiscal não prevista na lei tendo em conta as consequências de uma construção jurídica adequada. Esta regra não é aplicável se o contribuinte demonstrar a existência de razões não fiscais que motivaram a escolha da construção jurídica, que importa tomar em consideração à luz de toda a sua situação.»

II. Matéria de facto, processo principal e questões prejudiciais

14. W é uma sociedade de responsabilidade limitada cuja atividade consiste na aquisição, na gestão e na recuperação de bens imóveis, bem como na conceção, recuperação e realização de

projetos de construção.

15. Durante o ano de 2013, W detinha uma participação na X?KG e na Y?KG, ambas as sociedades constituídas sob a forma de sociedades de responsabilidade limitada em comandita (GmbH & Co. KG) e que exerciam atividades de construção de bens imóveis e de revenda de habitações, na maior parte em regime de isenção de IVA.

16. Mais especificamente, no ano em causa, a X?KG era participada pela Z?KG, que detinha 6 % das participações, e pela W, com 94 % das participações. Em 31 de janeiro de 2013, foi celebrado um acordo nos termos do qual a Z?KG, em benefício da filial, procederia a uma entrada no valor de 600 000,00 euros, e W efetuaria, no que respeita a dois projetos de construção pertencentes à filial, prestações de serviços a título gratuito no valor de 9 400 000,00 euros. No caso concreto, W devia prestar à X?KG serviços de planificação do abastecimento energético, de isolamento térmico e de ligação às redes, serviços de arquitetura, de construção geral, de organização de materiais e de comercialização, bem como estudos de estática, efetuando-os em parte com o seu pessoal e o seu equipamento e parcialmente adquirindo bens e serviços a outras empresas.

17. No mesmo dia, a W e a X?KG celebraram outro acordo, segundo o qual a primeira prestaria à segunda, a título oneroso, serviços de contabilidade e de gestão, em relação aos referidos projetos de construção. Esses serviços incluíam a contratação e o despedimento do pessoal, a aquisição de material, a elaboração dos registos contabilísticos e das declarações fiscais e a sua comunicação à autoridade tributária. Estavam expressamente excluídos desses serviços de contabilidade e de gestão os serviços que a recorrente devia efetuar a título de contribuição de sócio.

18. Em 2013, além disso, W detinha 89,64 % das participações da Y?KG; o resto das participações era detido pela P I GmbH. Em 10 de abril de 2013, foi celebrado um acordo nos termos do qual a P I GmbH pagaria à Y?KG uma entrada de capital de 3 500 000,00 euros e que W efetuaria, gratuitamente, em relação a um projeto de construção da Y?KG, prestações de serviços — semelhantes às descritas no n.º 16 das presentes conclusões — no valor de 30 290 000,00 euros. No mesmo dia W e Y?KG ainda celebraram um acordo com base no qual a primeira prestaria à segunda, a título oneroso, serviços de contabilidade e gestão semelhantes aos indicados no precedente n.º 17.

19. Nas suas declarações fiscais relativas ao IVA para ano de 2013, W deduziu a totalidade do IVA pago sobre as suas operações passivas. Na sequência de uma inspeção tributária, a administração tributária alemã considerou, no entanto, que as contribuições de sócio da W a favor da X?KG e da Y?KG deviam ser qualificadas como atividades não tributáveis, na medida em que não tinham servido para gerar receitas na aceção da legislação relativa aos impostos sobre o valor acrescentado e não eram, portanto, imputáveis à atividade comercial da sociedade *holding*. Os montantes de IVA pagos a montante relativos a essas atividades não podiam, portanto, ser deduzidos.

20. Na sequência do indeferimento da sua reclamação administrativa, W interpôs recurso para o Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunal Tributário do Land da Baixa Saxónia, Alemanha) que lhe deu provimento, por decisão de 19 de abril de 2018. Segundo esse órgão jurisdicional, W podia deduzir a totalidade do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante na medida em que a prestação de serviços de contabilidade e de gestão pela W à X?KG e à Y?KG implicava uma interferência direta ou indireta na gestão dessas sociedades mediante remuneração. Por conseguinte, o fornecimento de prestações em espécie como entradas de sócio também está incluído na atividade comercial de gestão ativa das participações. O órgão jurisdicional sublinhou, além disso, a existência de razões de natureza não fiscal que justificavam a estrutura escolhida

para a operação em causa.

21. O Finanzamt (Administração Tributária) interpôs recurso de cassação (Revision) contra essa decisão perante o órgão jurisdicional de reenvio, o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha), em apoio do qual alegou que: (i) as prestações controvertidas — ou seja, as ligadas às contribuições de sócio em espécie efetuadas a favor das filiais — que devem ser consideradas diferentes das prestações de gestão e de contabilidade a título oneroso, não constituem, na falta de remuneração, objeto de uma troca; (ii) as operações realizadas por W constituem, de qualquer modo, um abuso relativamente à legislação em matéria de dedução do IVA.

22. No âmbito da decisão de reenvio, o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha) salienta, em primeiro lugar, que não se verifica uma «unidade fiscal» entre W e as suas filiais na aceção do artigo 2.º, n.º 2, da UStG, pelo que essas sociedades não podem ser consideradas uma única empresa.

23. O órgão jurisdicional de reenvio observa em seguida que, uma vez que W forneceu às suas filiais, a título oneroso, prestações de contabilidade e de gestão, pode, apesar da sua qualidade de sociedade *holding*, beneficiar, em princípio, da dedução integral do imposto pago pelas prestações a montante. Observa em seguida que ? segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça ? essa dedução ocorre tanto quando os custos digam respeito a uma determinada operação a montante que tem uma relação direta e imediata com as operações a jusante que conferem direito à dedução como quando esses custos fazem parte das despesas gerais da sociedade e sejam, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens ou dos serviços que aquela fornece.

24. Todavia, o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha) tem dúvidas sobre se as prestações transferidas para a X?KG e para a Y?KG a título de contribuição de sócio por parte da W têm uma relação direta e imediata com as prestações tributáveis fornecidas por esta última sociedade, ou podem ser consideradas despesas gerais próprias, uma vez que serviam, na realidade, não para a atividade económica da sociedade *holding*, mas para o exercício da atividade, principalmente isenta, das suas filiais.

25. Em segundo lugar, o órgão jurisdicional de reenvio interroga?se –para o caso de se dever considerar que o imposto pago por W sobre as operações passivas é em abstrato dedutível com base nas disposições da Diretiva IVA – se a interposição de uma sociedade?mãe na aquisição de prestações a favor de uma filial para efeitos da dedução do imposto pago a montante, à qual essa filial não teria direito, constitui uma fraude à legislação em matéria de IVA.

26. Sublinha, a este respeito, que a apreciação da existência de um abuso desse género pressupõe um exame factual das circunstâncias do caso concreto, para verificar a existência de razões não fiscais em apoio da operação controvertida e que, no direito nacional, esse exame factual é feito pelo órgão jurisdicional tributário, através de uma decisão que vincula o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha) quanto a esse aspeto. Uma vez que, no âmbito do processo principal, o Niedersächsisches Finanzgericht (Tribunal Tributário do Land da Baixa Saxónia, Alemanha) considerou que existem razões não fiscais subjacentes às operações realizadas por W, o órgão jurisdicional de reenvio interroga?se sobre se a presença dessas razões constituiu um obstáculo à apreciação da existência de um abuso de direito.

27. O órgão jurisdicional de reenvio observa, por último, que, caso uma operação desse tipo não deva ser considerada abusiva, existe o risco de legitimar qualquer interposição de uma sociedade *holding* nas aquisições das filiais, efetuada com vista a obter um direito à dedução do IVA que não assistiria a estas últimas em caso de aquisição direta.

28. O Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha) suspendeu, portanto, a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1. Deve, em circunstâncias como as do processo principal, o artigo 168.º, alínea a), conjugado com o artigo 167.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, ser interpretado no sentido de que uma sociedade *holding* de gestão, que efetua operações a jusante tributáveis a filiais, tem direito a deduzir o imposto suportado também pelas prestações adquiridas de terceiros e cedidas às suas filiais em troca de uma participação no lucro geral, embora as prestações a montante adquiridas não estejam direta e imediatamente relacionadas com as próprias operações da *holding*, mas com as atividades (em grande parte) isentas de imposto das filiais, não tenham incidência no preço das operações sujeitas a imposto (realizadas para as filiais) e não façam parte dos elementos de custo gerais da atividade económica da própria sociedade *holding*?

2. Em caso de resposta afirmativa à primeira questão: Constitui abuso de direito, no sentido da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, o facto de uma sociedade *holding* gestora se “interpor” na obtenção de prestações pelas suas filiais, de tal maneira que ela própria adquire as prestações relativamente às quais as filiais não teriam direito a dedução se as adquirissem diretamente, cede estas prestações às filiais em troca de uma participação no seu lucro e posteriormente reclama a dedução integral do imposto sobre prestações a montante, invocando a sua posição como sociedade gestora, ou pode esta interposição ser justificada por motivos não fiscais, embora a dedução integral do imposto seja, em si própria, contrária ao sistema e implique uma vantagem concorrencial para as estruturas de *holding* face a empresas de um só nível?»

III. Principais argumentos das partes

29. Na fase escrita do processo perante o Tribunal de Justiça, W, o Governo alemão e a Comissão apresentaram observações.

30. Nas suas observações, W alega, antes de mais, que as operações acima descritas assentam em razões não fiscais: (i) em primeiro lugar, na medida em que a realização dos projetos através das filiais permite limitar as responsabilidades ligadas à descontaminação dos locais sobre que incidem os projetos de construção (trata-se, com efeito, de edifícios militares contaminados por munições explosivas); (ii) em segundo lugar, a realização de uma entrada em espécie, em vez de em dinheiro, confere maior proteção a W contra potenciais ações dos credores das filiais ou de um administrador judicial, na medida em que apenas faria sentido que estes últimos reclamassem as prestações que constituem objeto dessa entrada em caso de prossecução dos projetos de construção, sendo que esta seria muito improvável se as filiais estivessem insolventes; (iii) em terceiro lugar, na medida em que a centralização da conceção e das aquisições a cargo da sociedade *holding* determina ganhos de eficiência e vantagens económicas em termos de redução dos custos de aquisição; (iv) por último, na medida em que essa estrutura preserva a confidencialidade das margens de lucro, um adquirente apenas pode reivindicar ter direito à informação em relação às partes contratuais e, portanto, às filiais, mas não em relação à sociedade-mãe W.

31. Nestas condições, em relação à primeira questão prejudicial, W alega ter direito à

dedução, uma vez que agiu exclusivamente na qualidade de sujeito passivo, interferindo na gestão das suas filiais através da prestação de serviços administrativos e contabilísticos a título oneroso. Considera que os custos das prestações que adquiriu com as entradas em espécie às suas filiais dão direito à dedução integral do imposto a montante, na medida em que esses custos, ao contribuírem para reforçar o conjunto da sua atividade económica, fazem parte das suas despesas gerais. Além disso, W contesta que lhe seja recusado o direito de deduzir o imposto a montante a título das prestações a jusante parcialmente isentas das suas filiais, uma vez que se trata de sujeitos passivos distintos e que as prestações a montante não têm uma relação direta e imediata com as prestações específicas a jusante das suas filiais.

32. Relativamente à segunda questão prejudicial, W considera que a realização das operações em causa não constitui um abuso de direito, encontrando-se justificada pelas razões não fiscais descritas no n.º 30 das presentes conclusões. A este respeito, observa igualmente que a vantagem obtida por uma organização com vários níveis que integra uma sociedade *holding*, relativamente a uma organização com um nível único, mais não é do que uma expressão da liberdade de organização e não um abuso.

33. O Governo alemão e a Comissão, com argumentações em grande parte coincidentes, consideram que se deve responder à primeira questão prejudicial em sentido negativo. Considerando que o direito de deduzir o IVA enunciado no artigo 168.º, alínea a), da Diretiva IVA pressupõe uma relação direta e imediata entre, por um lado, uma operação específica a montante e, por outro, uma ou mais operações a jusante que conferem direito a dedução, ou o conjunto da atividade económica do sujeito passivo, no caso em apreço, as prestações a montante não têm uma relação direta e imediata com as atividades económicas da sociedade *holding*. Com efeito, embora seja verdade que os serviços de contabilidade e de gestão prestados a título oneroso representam uma operação tributável, no caso em apreço as prestações adquiridas a montante e efetuadas gratuitamente às filiais não constituem elementos constitutivos do preço desses serviços. Por outro lado, nos termos da Diretiva IVA, o sujeito passivo apenas está autorizado a deduzir o IVA devido ou pago em relação aos bens que lhe tenham sido prestados por outro sujeito passivo quando sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas. Dado que, no caso em apreço, esses bens e serviços foram utilizados para realizar as operações a jusante pelas filiais, em grande parte sujeitas a um regime de isenção, o direito à dedução não existe.

34. Quanto à segunda questão prejudicial, o Governo alemão considera – no caso improvável de ser dada resposta afirmativa à primeira questão – que a operação constitui, em todo o caso, um abuso, na medida em que visa, a título principal, prosseguir uma vantagem fiscal contrária ao objetivo prosseguido pelas disposições pertinentes da Diretiva IVA. Em contrapartida, a Comissão considerou desnecessário dar uma resposta a este respeito.

IV. Análise jurídica

A. Observações preliminares

35. Para dar uma proposta de resposta às questões prejudiciais acima expostas, pronunciar-me-ei, nos números seguintes, sobre os pressupostos necessários para que uma sociedade *holding* possa beneficiar do direito à dedução do IVA e, verificando-se esses pressupostos, quando é que se pode considerar que existiu um abuso de direito. Com base nos autos à disposição do Tribunal de Justiça, fornecerei em seguida indicações que permitam ao órgão jurisdicional nacional apreciar se esses pressupostos estão ou não reunidos no caso em apreço.

36. Em todo o caso, cabe ao órgão jurisdicional de reenvio, tendo em conta todas as circunstâncias concretas em que se desenrolaram as operações em causa, apreciar a verificação

desses pressupostos no caso em apreço (5). Com efeito, segundo jurisprudência constante, o sistema de cooperação instituído pelo artigo 267.º TFUE baseia-se numa clara separação de funções entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça. No âmbito de um processo instaurado ao abrigo dessa disposição, a reconstrução da matéria de facto e a interpretação da legislação nacional cabe aos órgãos jurisdicionais dos Estados-Membros. Em contrapartida, o Tribunal de Justiça é competente para fornecer ao órgão jurisdicional nacional todos os elementos de interpretação do direito da União e as indicações, retiradas dos autos do processo principal e das observações que lhe forem apresentadas, tanto por escrito como oralmente, suscetíveis de permitir ao órgão jurisdicional nacional decidir (6).

B. Primeira questão prejudicial

37. Com a sua primeira questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se, em circunstâncias como as do processo principal, o artigo 168.º, alínea a), conjugado com o artigo 167.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que confere a uma sociedade *holding*, que efetua operações tributáveis a jusante a favor de filiais, direito a deduzir o imposto suportado a montante pelas prestações adquiridas de terceiros e cedidas às filiais em troca da atribuição de uma participação nos lucros gerais, embora as prestações a montante: (i) não tenham relação direta e imediata com as operações próprias da *holding*, mas com as atividades (em grande parte) isentas das filiais; (ii) não façam parte do preço das operações sujeitas a imposto (realizadas a favor das filiais) e (iii) não façam parte das despesas gerais da atividade económica da própria *holding*.

38. Para responder à questão, importa recordar que, segundo jurisprudência constante, resulta do artigo 168.º da Diretiva IVA que, para poder beneficiar do direito a dedução, é necessário, por um lado, que o interessado seja um «sujeito passivo», na aceção desta diretiva, e, por outro, que os bens ou os serviços invocados para fundamentar esse direito sejam utilizados a jusante pelo sujeito passivo para os fins das suas próprias operações tributadas (7). Debruçar-se sobre cada um destes pressupostos nos números seguintes.

1. Quanto à qualificação como «sujeito passivo» de W

39. Nos termos do artigo 9.º da Diretiva IVA, entende-se por sujeito passivo qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade. Além disso, resulta do referido artigo 9.º que o conceito de atividade económica abrange todas as atividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, e em particular as que implicam a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência (8).

40. Segundo jurisprudência constante, uma sociedade *holding* cujo único objeto é a tomada de participações noutras empresas, sem intervir direta ou indiretamente na gestão destas empresas não tem a qualidade de sujeito passivo de IVA, na aceção do artigo 9.º da Diretiva IVA, nem, conseqüentemente, direito a dedução. A mera aquisição e a mera detenção de ações não constituem, em si, uma atividade económica na aceção da Diretiva IVA, que confira ao seu adquirente ou detentor a qualidade de sujeito passivo, uma vez que essas operações não implicam a exploração de um bem com o fim de gerar receitas com carácter permanente. A obtenção de um eventual dividendo, fruto dessa participação ou de uma mais-valia na sequência da sua cessão, resulta da simples propriedade do bem (9).

41. A situação é diferente quando a participação for acompanhada da intervenção direta ou indireta na gestão das filiais, quando tal implique a realização de transações sujeitas a IVA (10). Em particular, uma sociedade *holding* mista que não só detém participações em sociedades, mas

que também lhes presta serviços remunerados, tributáveis em sede de IVA, é, também ela, nessa medida, um sujeito passivo que tem, em princípio, direito à dedução do imposto pago a montante (11). As sociedades *holding* deste tipo são normalmente designadas sob o nome de *holding* «de direção» (12) ou «de gestão».

42. O Tribunal de Justiça precisou que o conceito de «interferência de um *holding* na gestão da sua filial» deve ser entendido no sentido de que abrange todas as operações constitutivas de uma atividade económica, na aceção da Diretiva IVA, efetuadas pela *holding* em benefício da sua filial (13). Apesar de os exemplos de atividades que são manifestação de uma interferência desse tipo não constituírem uma enumeração exaustiva, é pacífico que esta inclui a prestação de serviços administrativos, financeiros, comerciais e técnicos (14).

43. No caso em apreço resulta dos autos à disposição do Tribunal de Justiça que W fornecia às suas filiais serviços de administração e de contabilidade sujeitos a IVA (como foi dito, tratava-se de serviços relacionados com a contratação e o despedimento de pessoal, a compra de material, a elaboração dos registos contabilísticos e das declarações fiscais). Por essa razão, pode afirmar-se sem mais que exercia uma atividade económica, interferindo na gestão das suas filiais através da realização de transações sujeitas a IVA e que deve, por conseguinte, ser considerada um sujeito passivo na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA.

2. Quanto à relação entre os bens ou os serviços invocados pelo sujeito passivo para fundamentar o direito à dedução e as suas operações a jusante tributadas

44. Como referimos, para efeitos da dedutibilidade do imposto, é necessário, para além da qualificação do adquirente como sujeito passivo, que exista igualmente uma relação entre as operações passivas a montante e a sua atividade económica. Por outras palavras, deve verificar-se uma relação efetiva entre essas operações e o funcionamento da empresa.

45. Com efeito, resulta do artigo 168.º da Diretiva IVA que um sujeito passivo está autorizado a deduzir o IVA devido ou pago em relação a um bem ou serviço adquirido, desde que utilize esse bem ou esse serviço para os fins das próprias operações tributáveis (15).

46. Segundo a jurisprudência, para que o direito a dedução do IVA pago a montante seja reconhecido ao sujeito passivo, é necessária a existência de uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito a dedução (16).

47. O direito à dedução a favor do sujeito passivo foi também admitido, mesmo na falta de uma relação direta e imediata entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito a dedução, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das despesas gerais do referido sujeito passivo. Estes custos têm, com efeito, uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo globalmente considerado (17).

48. Em alguns casos, é necessário que o preço das prestações a montante seja incorporado, respetivamente, no preço das operações determinadas a jusante ou no preço dos bens ou serviços fornecidos pelo sujeito passivo no âmbito das suas atividades económicas (18).

49. Pelo contrário, quando os bens ou os serviços adquiridos por um sujeito passivo são utilizados para os fins de operações isentas ou não estão abrangidos pelo âmbito de aplicação do IVA, não pode haver cobrança do imposto a jusante nem dedução deste a montante (19).

50. O Tribunal de Justiça precisou igualmente que, para apreciar a verificação dos pressupostos mencionados, importa ter em conta a causa exclusiva da operação em causa,

devendo esta ser considerada um critério de determinação do seu conteúdo objetivo. Uma vez demonstrado que uma operação não foi efetuada para dar resposta às necessidades das atividades tributáveis de um sujeito passivo, esta operação não pode ser considerada como tendo uma relação direta e imediata com essas atividades, ainda que essa operação seja, tendo em conta o seu conteúdo objetivo, tributável a título de IVA (20).

51. No presente processo, resulta dos autos à disposição do Tribunal de Justiça que os bens e os serviços objeto das operações passivas de W não foram utilizados, em conformidade com o artigo 168.º da Diretiva IVA, para os fins das suas operações tributadas, mas sim, tendo em conta a sua «causa exclusiva», no âmbito da prestação, naturalmente gratuita, de uma contribuição de sócio para as duas filiais. Ora, uma contribuição da sociedade *holding* a favor das sociedades em que detém uma participação — seja em dinheiro ou em espécie — é, por natureza, funcional à obtenção de dividendos.

52. Nesta ótica, deve negar-se que a operação a jusante de uma entrada em espécie para as filiais constitua uma «atividade económica» na aceção do artigo 9.º, n.º 1, desta diretiva. Com efeito, como referido, essa atividade diz respeito à exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com um certo caráter de permanência, conceito que, segundo jurisprudência constante, escapa à simples obtenção de dividendos. Daqui resulta que as despesas efetuadas para adquirir bens e serviços que servem a prestação da contribuição às filiais — destinando-se ao exercício de uma atividade que, no que respeita a W, não tem caráter económico — não podem ser dedutíveis.

53. Por outro lado, com base na descrição feita na decisão de reenvio resulta claramente que as operações passivas em relação às quais o direito à dedução é contestado (despesas efetuadas para prestar serviços de arquitetura, cálculos relativos à estática, planificação, de construção geral, de organização e de comercialização) têm uma relação direta e imediata com as operações a jusante efetuadas pelas filiais no âmbito da sua atividade de construção de imóveis e de venda de habitações. Trata-se de umnexo objetivamente constatável, tendo em conta a própria natureza das atividades em causa, que não é excluído pelo facto de os serviços adquiridos por W terem sido por esta prestados às filiais, e que parece, pelo contrário, ser confirmado por essa circunstância.

54. Por conseguinte, pode excluir-se que as referidas operações passivas tenham uma relação direta e imediata com as operações a jusante de W sujeitas a IVA, que, pelo contrário, consistem na prestação a título oneroso de serviços de contabilidade e gestão às filiais, e que o custo dessas operações passivas seja incorporado no preço dos referidos serviços de administração e de contabilidade.

55. Resta portanto apreciar se as operações passivas em causa podem dizer-se abrangidas no âmbito das despesas gerais de W. Tanto quanto é do meu conhecimento, não se encontra, nos precedentes do Tribunal de Justiça, uma definição comum de «despesas gerais», mas apenas em algumas decisões a subsunção de situações concretas a esse conceito.

56. Em especial, segundo jurisprudência constante, abundantemente citada também por W nas suas observações, as despesas suportadas por uma sociedade *holding*, que interfere na gestão de uma filial, pelos vários serviços que lhe adquiriu no âmbito de uma tomada de participação na mesma filial, fazem parte das despesas gerais do sujeito passivo e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos produtos fornecidos pelo mesmo. Tais despesas têm, com efeito, uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica da sociedade *holding* (21).

57. Na minha opinião, a situação em causa no processo principal distingue-se claramente das

tratadas pela jurisprudência referida. Com efeito, estas últimas dizem respeito a despesas (como, por exemplo, as de consultoria jurídica ou financeira) ligadas à aquisição de participações nas filiais, de que a sociedade *holding* efetivamente beneficiou. Portanto, essas despesas aparecem conotadas com uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica da sociedade *holding* de gestão que presta às filiais serviços sujeitos ao IVA, constituindo este o pressuposto necessário para que a participação seja adquirida e, portanto, que a atividade económica da sociedade *holding* seja exercida.

58. Em contrapartida, no caso que nos ocupa, as despesas suportadas a montante por W não apresentam uma relação direta e imediata com a atividade de empresa desta sociedade, na medida em que, como já foi explicado nos números anteriores, constituem o objeto de uma contribuição «em espécie» efetuada em benefício das filiais. Não se trata, portanto, de despesas necessárias à sociedade *holding* para a aquisição de participações, mas de despesas que constituem elas próprias o objeto da contribuição para as filiais, que servem para exercer a respetiva atividade económica em grande parte isenta. Parece-me, portanto, que a jurisprudência referida não pode ser invocada para reconhecer o direito à dedução de W.

59. Em contrapartida, considero mais útil, para efeitos da solução do presente processo, a afirmação constante de um acórdão recente do Tribunal de Justiça que recusou a dedutibilidade do IVA pago a montante por uma sociedade *holding* num caso em que os serviços adquiridos (para beneficiar de um empréstimo obrigacionista) foram efetivamente utilizados para a realização de uma operação isenta (ou seja, o fornecimento de um empréstimo à sociedade-mãe) (22). Com efeito, pode deduzir-se desse acórdão a necessidade de apreciar a afetação real da operação passiva sobre a qual foi pago o IVA pago a montante, devendo a dedução ser excluída quando essa operação estiver ligada à realização de uma operação a jusante isenta. Afigura-se, portanto, essencial sublinhar que, no caso em apreço, tendo em conta o que foi exposto no n.º 53, *supra*, as operações para as quais se pede a dedução têm, na realidade, uma relação direta e imediata com as atividades isentas das filiais, pelo que a dedução deve ser excluída.

60. Para confirmação posterior da solução alcançada, pode também recordar-se a jurisprudência do Tribunal de Justiça que, embora não se ocupasse especificamente de sociedades *holding*, forneceu, no entanto, contrariamente ao que alega W nas suas observações, as regras geralmente válidas para a dedução do IVA e, portanto, também para o caso que nos ocupa.

61. A circunstância de as despesas efetuadas pelo sujeito passivo terem sido suportadas não para os fins das suas próprias operações tributáveis, mas para os fins de uma operação realizada por um terceiro, é suscetível de quebrar parcialmente a relação direta e imediata que deve existir entre a aquisição dos serviços a montante e a operação a jusante, impedindo assim o sujeito passivo de proceder à dedução integral do IVA (23). Trata-se de um princípio que está ligado à situação concreta objeto do processo principal, considerando a diferente natureza jurídica subjetiva que caracteriza as filiais em relação à sociedade *holding*.

62. Por fim, não me parece irrelevante a observação feita pelo Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha) no n.º 59 da decisão de reenvio: raciocinando no sentido proposto por W e acolhido pelo órgão jurisdicional de primeira instância, acabar-se-ia por legitimar, perante qualquer interferência de uma sociedade *holding* nas filiais que exercem uma atividade isenta, uma interposição global da primeira nas aquisições de bens e serviços que servem as atividades das segundas, com vista à obtenção de um direito à dedução integral em violação do princípio da neutralidade do IVA.

63. À luz de toda a exposição anterior, considero que deve responder-se à primeira questão prejudicial da seguinte forma: «O artigo 168.º, alínea a), conjugado com o artigo 167.º da Diretiva

2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que uma sociedade *holding* de gestão, que efetua operações a jusante tributáveis a filiais, não tem direito a deduzir o IVA pago também pelas prestações adquiridas de terceiros e cedidas às suas filiais em troca de uma participação no lucro geral, nos casos em que as prestações a montante adquiridas não estejam direta e imediatamente relacionadas com as próprias operações da *holding*, mas com as atividades (em grande parte) isentas de imposto das filiais, não tenham incidência no preço das operações sujeitas a imposto (realizadas para as filiais) e não façam parte dos elementos de custo gerais da atividade económica da própria sociedade *holding*».

C. Segunda questão prejudicial

64. Com a sua segunda questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se, em caso de resposta afirmativa à primeira questão, constitui abuso de direito, no sentido da jurisprudência do Tribunal de Justiça, o facto de uma sociedade *holding* gestora se «interpor» na obtenção de prestações pelas suas filiais, de tal maneira que ela própria adquire as prestações relativamente às quais as filiais não teriam direito a dedução se as adquirissem diretamente, cede estas prestações às filiais em troca de uma participação no seu lucro e posteriormente reclama a dedução integral do imposto sobre prestações a montante, invocando a sua posição como sociedade gestora, ou pode esta interposição ser justificada por motivos não fiscais, embora a dedução integral do imposto seja, em si própria, contrária ao sistema e implique uma vantagem concorrencial para as estruturas de *holding* face a empresas de um só nível.

65. Tendo em conta o exposto nos números anteriores, considero que deve ser dada uma resposta negativa à primeira questão prejudicial e que, por conseguinte, no caso em apreço, W não fez uma aplicação correta das condições previstas pelas disposições pertinentes da Diretiva IVA. Assim, não deve ser dada resposta à questão relativa a um eventual abuso de direito. Considero, no entanto, útil formular, para o caso de o Tribunal de Justiça chegar a conclusões diferentes, algumas observações também em resposta à segunda questão.

66. Como é sabido, a luta contra a fraude, a evasão fiscal e os eventuais abusos é um objetivo reconhecido e encorajado pela legislação em matéria de IVA (24).

67. O princípio da proibição do abuso de direito impõe a proibição das montagens puramente artificiais, desprovidas de realidade económica, efetuadas com o único fim de obter uma vantagem fiscal (25). Este princípio, em matéria de IVA, não resulta de uma disposição específica do direito da União, mas encontra o seu fundamento na jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, segundo a qual a negação de um direito ou vantagem devido à prática de factos abusivos não é mais do que a simples consequência da constatação de que, em caso de abuso de direito, as condições objetivas necessárias para a obtenção da vantagem pretendida não estão realmente satisfeitas (26).

68. Para poder declarar a existência de uma prática abusiva, a administração tributária do Estado-Membro deve demonstrar a verificação de dois pressupostos cumulativos. Em primeiro lugar, deve resultar que as operações em causa, apesar da aplicação formal das condições previstas nas disposições pertinentes da Diretiva IVA e da legislação nacional que transpõe essa diretiva, buscam uma vantagem fiscal cuja concessão seria contrária ao objetivo prosseguido por essas disposições («pressuposto objetivo»). Em segundo lugar, deve resultar de um conjunto de elementos objetivos que as operações em causa têm por finalidade essencial a obtenção de uma vantagem fiscal («pressuposto subjetivo») (27).

69. Como já mencionado, é ao órgão jurisdicional nacional que compete verificar se os elementos constitutivos de uma prática abusiva estão preenchidos no litígio no processo principal.

Todavia, o Tribunal de Justiça, decidindo a título prejudicial, pode, sendo caso disso, fornecer dados que permitam guiar o órgão jurisdicional nacional na sua interpretação (28).

1. **Quanto ao pressuposto objetivo do abuso de direito**

70. Em relação ao pressuposto objetivo do abuso de direito, importa antes de mais salientar que o objetivo das disposições em matéria de deduções é libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. Assim, a legislação em causa visa assegurar a neutralidade quanto à carga fiscal unicamente das atividades económicas sujeitas ao IVA (29).

71. De acordo com o que resulta da decisão de reenvio, considero que a vantagem fiscal que a dedução confere à recorrente é contrária ao objetivo referido. Com efeito, uma vez que os bens e os serviços adquiridos a montante por W servem a atividade económica das filiais, a sua interposição permitiu beneficiar de uma dedução à qual não corresponde qualquer tributação a jusante, nem no que respeita à própria W, dado que a entrada das prestações em causa nas filiais constitui atividade não tributável, nem no que respeita às filiais cuja atividade está em grande parte isenta.

72. Tal situação afigura-se, assim, contrária ao objetivo do sistema comum do IVA, que visa, como referido, assegurar a neutralidade da carga fiscal unicamente das atividades económicas sujeitas a imposto nos termos do artigo 9.º da Diretiva IVA.

73. Em confirmação do que foi dito, observa-se que, ao raciocinar ao nível do grupo de sociedades, também o benefício fiscal resultante da dedução integral do IVA pago a montante por W não seria alcançado com outra construção da operação.

74. Imagine-se, em primeiro lugar, que a recorrente transferiu os bens e as prestações adquiridas a montante para as filiais a título oneroso. Nesse caso, essa transferência estaria sujeita a IVA, de modo que, por um lado, W teria podido deduzir o imposto sobre as operações passivas, na medida em que se tratava de aquisições de bens e de serviços utilizados para os fins das suas operações tributadas (ou seja, as prestações a título oneroso em benefício das filiais). Por outro lado, o imposto pago pelas filiais, tendo em conta que as atividades que exercem são essencialmente isentas, não seria dedutível, pelo menos na íntegra.

75. Do mesmo modo, não existia direito à dedução integral caso W e as suas filiais constituíssem um agrupamento para efeitos de IVA, na aceção do artigo 11.º da Diretiva IVA. Nesse caso, com efeito, a partir do momento em que o agrupamento para efeitos de IVA é considerado um único sujeito passivo (30), o direito à dedução do imposto pago a montante seria determinado tendo exclusivamente em conta as operações efetuadas pelo grupo — e, portanto, também pelas filiais — com terceiros (31). Assim, os bens e serviços adquiridos por W a montante deviam apresentar uma relação ? no âmbito da atividade de empresa unitariamente considerada ? com as prestações em grande parte isentas, relativas à construção e à venda de habitações, realizadas pelas filiais, com a consequente exclusão ou limitação do imposto dedutível.

76. Pense-se ainda na hipótese de W, à semelhança das outras pessoas que detivessem participações nas filiais, ter pago as suas contribuições em dinheiro, financiando assim as aquisições de bens e serviços a efetuar diretamente pelas próprias filiais. Também neste caso, o imposto pago por estas últimas sobre bens e serviços adquiridos não seria dedutível, pelo menos no seu conjunto, por exercerem atividades essencialmente isentas.

77. À luz de tudo o que precede, e salvaguardada a apreciação definitiva do órgão jurisdicional nacional, considero que uma operação como a que está em causa no processo principal é

contrária à finalidade dos artigos 167.º e 168.º da Diretiva IVA e, portanto, que o pressuposto objetivo do abuso de direito pode estar preenchido.

2. **Quanto ao pressuposto subjetivo do abuso de direito**

78. No que respeita ao «pressuposto subjetivo» do abuso do direito em matéria de IVA, com o que foi sublinhado, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, deve resultar de um conjunto de elementos objetivos que as operações têm essencialmente por finalidade obter uma vantagem fiscal.

79. W alegou uma série de razões não fiscais — acima indicadas no n.º 30 — que justificariam a construção das operações objeto do processo principal; essas razões foram validadas pelo órgão jurisdicional nacional de primeira instância, cuja decisão sobre este ponto, segundo o que resulta da decisão de reenvio, vincula o Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha). Este último interroga-se, portanto, sobre se a existência de razões não fiscais, num caso como o que está em causa no processo principal, obsta ao reconhecimento de um abuso de direito.

80. A este respeito, importa sublinhar que a jurisprudência do Tribunal de Justiça, embora tenha utilizado fórmulas não uniformes (32), não exige que se demonstre que a obtenção de uma vantagem fiscal constitua o único objetivo das operações em causa. Embora as operações que prosseguem exclusivamente esse objetivo possam preencher o requisito resultante dessa jurisprudência, o Tribunal de Justiça precisou que pode igualmente existir um abuso quando o objetivo de obter uma vantagem fiscal constitui o fim essencial (mas não exclusivo) das operações em causa (33). Em matéria de impostos diretos — no âmbito dos quais a proibição do abuso de direito está dotada de uma regulamentação específica (34) — o Tribunal de Justiça declarou que uma operação assente em diversos objetivos, entre os quais podem também figurar considerações de natureza fiscal, é suscetível de constituir uma razão económica válida, desde que, no entanto, estas considerações não sejam preponderantes no quadro da operação projetada (35). Daqui resulta que a presença de razões comerciais alheias ao sistema fiscal não impede, por si só, a existência de um abuso de direito, desde que se possa considerar que a finalidade preponderante da operação é a obtenção da vantagem fiscal.

81. A este respeito, o Tribunal de Justiça precisou igualmente que o objetivo essencial das operações em causa é identificável na obtenção de uma vantagem fiscal se essas operações não constituírem transações comerciais normais (36) ou não corresponderem à realidade económica e comercial (37).

82. Compete, naturalmente, ao órgão jurisdicional nacional verificar se esse pressuposto está preenchido no processo principal, averiguando o conteúdo e significado reais das operações. Deve, portanto, efetuar uma apreciação atenta das «razões económicas» subjacentes às operações negociais efetuadas, para verificar se são justificáveis em termos objetivos, com base na prática comum dos negócios, ou se essas operações refletem padrões de «anormalidade» económica. O órgão jurisdicional nacional pode, em particular, ter em consideração o carácter puramente artificial das operações, bem como as relações de natureza jurídica, económica e/ou pessoal entre os operadores envolvidos no plano de redução da carga fiscal (38), uma vez que esses elementos são suscetíveis de demonstrar que a obtenção da vantagem fiscal constitui o objetivo essencial prosseguido, sem prejuízo da eventual existência, para além deste, de objetivos económicos inspirados em considerações, por exemplo, de *marketing*, de organização e de garantia (39).

83. Em contrapartida, considero irrelevantes — para efeitos da identificação de uma prática abusiva — as informações, ainda que destacadas na segunda questão submetida pelo Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha), relativas à vantagem concorrencial de que beneficiariam as operações estruturadas com sociedades *holding* em relação às que

pertencem a sociedades de um nível único. A liberdade de organização pode ser exercida legalmente para obter uma vantagem, mesmo fiscal, em relação a empresas concorrentes, desde que não estejam verificados os pressupostos acima referidos de uma prática abusiva.

84. À luz de tudo o que precede — na hipótese de, contrariamente à opinião expressa nos números anteriores, o Tribunal de Justiça pretenda dar uma resposta afirmativa à primeira questão prejudicial — considero que se deve responder à segunda questão prejudicial da seguinte forma: «O facto de uma sociedade *holding* gestora se “interpor” na obtenção de prestações pelas suas filiais, de tal maneira que ela própria adquire as prestações relativamente às quais as filiais não teriam direito a dedução se as adquirissem diretamente, cede estas prestações às filiais em troca de uma participação no seu lucro e posteriormente reclama a dedução integral do imposto sobre prestações a montante, invocando a sua posição como sociedade gestora, implica uma vantagem fiscal cuja concessão é contrária ao objetivo prosseguido pelas disposições da Diretiva IVA em matéria de dedução. Essa operação constitui um abuso de direito, mesmo que possa ser justificada por motivos não fiscais, caso se verifique que o objetivo essencial da operação é a obtenção da vantagem fiscal».

V. Conclusões

85. Tendo em conta todas as considerações precedentes, proponho ao Tribunal de Justiça que responda às questões prejudiciais submetidas pelo Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal) do seguinte modo:

1) O artigo 168.º, alínea a), conjugado com o artigo 167.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que uma sociedade *holding* de gestão, que efetua operações a jusante tributáveis a filiais, não tem direito a deduzir o IVA pago também pelas prestações adquiridas de terceiros e cedidas às suas filiais em troca de uma participação no lucro geral, nos casos em que as prestações a montante adquiridas não estejam direta e imediatamente relacionadas com as próprias operações da *holding*, mas com as atividades (em grande parte) isentas de imposto das filiais, não tenham incidência no preço das operações sujeitas a imposto (realizadas para as filiais) e não façam parte dos elementos de custo gerais da atividade económica da própria sociedade *holding*.

2) O facto de uma sociedade *holding* gestora se «interpor» na obtenção de prestações pelas suas filiais, de tal maneira que ela própria adquire as prestações relativamente às quais as filiais não teriam direito a dedução se as adquirissem diretamente, cede estas prestações às filiais em troca de uma participação no seu lucro e posteriormente reclama a dedução integral do imposto sobre prestações a montante, invocando a sua posição como sociedade gestora, implica uma vantagem fiscal cuja concessão é contrária ao objetivo prosseguido pelas disposições da Diretiva IVA em matéria de dedução. Essa operação constitui um abuso de direito, mesmo que possa ser justificada por motivos não fiscais, caso se verifique que o objetivo essencial da operação é a obtenção da vantagem fiscal.

1 Língua original: italiano.

2 JO 2006, L 347, p. 1.

3 BGBl. 2005 i, p. 386

4 BGBl. 2002 i, p. 3866.

5 V., em matéria de direito à dedução por sociedades *holding*, Acórdão de 29 de outubro de

2009, SKF, C?29/08, EU:C:2009:665, n.º 63 e jurisprudência referida, bem como Acórdão de 1 de outubro de 2020, Vos Aannemingen, C?405/19, EU:C:2020:785, n.º 40. Quanto à verificação do preenchimento dos pressupostos de uma prática abusiva, v. Acórdãos de 21 de fevereiro de 2006, Halifax e o., C?255/02, EU:C:2006:121, n.os 76 e 77, e Acórdão de 17 de dezembro de 2015, WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, n.º 34.

6 V., recentemente, Acórdão de 18 de novembro de 2020, Syndicat CFTC, C?463/19, EU:C:2020:932, n.os 29 e 67. No mesmo sentido, v. Despacho do Presidente do Tribunal de Justiça de 28 de janeiro de 2015, Gimnasio Deportivo San Andrés, C?688/13, EU:C:2015:46, n.º 30 e jurisprudência referida, e Acórdão de 3 de outubro de 2019, Fonds du Logement de la Région de Bruxelles?Capitale, C?632/18, EU:C:2019:833, n.º 48.

7 V. Acórdão de 3 de julho de 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C?316/18, EU:C:2019:559, n.º 23 e jurisprudência referida.

8 V., nesse sentido, Acórdão de 8 de novembro de 2018, C&D Foods Acquisition ApS, C?502/17, EU:C:2018:888, n.º 29; Acórdão de 29 de outubro de 2009, SKF, C?29/08, EU:C:2009:665, n.º 27.

9 V., neste sentido, antes de mais, Acórdão de 20 de junho de 1991, Polysar Investments Netherlands BV (C?60/90, n.os 13 e 14). V., igualmente, na jurisprudência mais recente, Acórdão de 12 de novembro de 2020, Sonaecom SGPS SA, C?42/19, EU:C:2020:913, n.º 30, Acórdão de 8 de novembro de 2018, C&D Foods Acquisition ApS, C?502/17, EU:C:2018:888, n.º 30, Acórdão de 5 de julho de 2018, Marle Participations, C?320/17, EU:C:2018:537, n.os 27 e 28, e Acórdão de 17 de outubro de 2018, Ryanair, C?249/17, EU:C:2018:834, n.º 16.

10 V. Acórdão de 12 de novembro de 2020, Sonaecom SGPS SA, C?42/19, EU:C:2020:913, n.º 31; Acórdão de 5 de julho de 2018, Marle Participations, C?320/17, EU:C:2018:537, n.º 29; e Acórdão de 17 de outubro de 2018, Ryanair, C?249/17, EU:C:2018:834, n.º 17 e jurisprudência referida.

11 V., neste sentido, Acórdão de 12 de novembro de 2020, Sonaecom SGPS SA, C?42/19, EU:C:2020:913, n.º 32; Acórdão de 27 de setembro de 2001, Cibo Participations, C?16/00, EU:C:2001:495, n.º 22, e Acórdão de 13 de março de 2008, Securenta, C?437/06, EU:C:2008:166, n.º 31.

12 V. Conclusões do advogado?geral P. Mengozzi no processo Larentia + Minerva e Marenave Schifffahrt, C?108/14 e C?109/14, EU:C:2015:212, n.º 31.

13 V., neste sentido, Acórdão de 5 de julho de 2018, Marle Participations, C?320/17, EU:C:2018:537, n.º 32.

14 V., neste sentido, Acórdão de 5 de julho de 2018, Marle Participations, C?320/17, EU:C:2018:537, n.os 30 e 31 e jurisprudência referida.

15 V. Acórdãos de 12 de novembro de 2020, Sonaecom SGPS SA, C?42/19, EU:C:2020:913, n.º 36 e de 17 de outubro de 2018, Ryanair, C?249/17, EU:C:2018:834, n.º 21 e jurisprudência referida. Note-se que, embora estes acórdãos se refiram ao 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 (JO 1977 L 145, p. 1; a seguir «Sexta Diretiva»), as disposições pertinentes da Diretiva IVA têm um alcance substancialmente igual às da Sexta Diretiva. Por esta razão, afirmou-se que a jurisprudência do Tribunal de Justiça

relativa à Sexta Diretiva é igualmente relevante para a interpretação da Diretiva IVA (v. Acórdão de 3 de julho de 2019, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C?316/18, EU:C:2019:559, n.º 17).

16 V. Acórdão de 12 de novembro de 2020, *Sonaecom SGPS SA*, C?42/19, EU:C:2020:913, n.º 41; Acórdão de 17 de outubro de 2018, *Ryanair*, C?249/17, EU:C:2018:834, n.º 26 e jurisprudência referida.

17 V. Acórdão de 12 de novembro de 2020, *Sonaecom SGPS SA*, C?42/19, EU:C:2020:913, n.º 42; Acórdão de 17 de outubro de 2018, *Ryanair*, C?249/17, EU:C:2018:834, n.º 27 e jurisprudência referida.

18 V. Acórdão de 3 de julho de 2019, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C?316/18, EU:C:2019:559, n.º 27.

19 V. Acórdão de 29 de outubro de 2009, *AB SFK*, C?29/08, EU:C:2009:665, n.º 59 e jurisprudência referida.

20 V., neste sentido, Acórdão de 8 de novembro de 2018, *C&D Foods Acquisition ApS*, C?502/17, EU:C:2018:888, n.º 37.

21 V. Acórdão de 12 de novembro de 2020, *Sonaecom SGPS SA*, C?42/19, EU:C:2020:913, n.º 49; Acórdão de 5 de julho de 2018, *Marle Participations*, C?320/17, EU:C:2018:537, n.º 43 e jurisprudência referida; e Acórdão de 16 de julho de 2015, *Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt*, C?108/14 e C?109/14, EU:C:2015:496, n.º 33.

22 V. Acórdão de 12 de novembro de 2020, *Sonaecom SGPS SA*, C?42/19, EU:C:2020:913, n.os 67 e 68.

23 V. Acórdão de 1 de outubro de 2020, *Vos Aannemingen*, C?405/19, EU:C:2020:785, n.º 45.

24 V. Acórdão de 21 de fevereiro de 2006, *Halifax e o.*, C?255/02, EU:C:2006:121, n.º 71, e Acórdão de 29 de abril de 2004, *Gemeente Leusden e Holin Groep*, C?487/01 e C?7/02, EU:C:2004:263, n.º 76.

25 V. Acórdão de 22 de maio de 2008, *Ampliscientifica e Amplifin*, C?162/07, EU:C:2008:301, n.º 28.

26 Acórdão de 22 de novembro de 2017, *Cussens*, C?251/16, EU:C:2017:881, n.º 32.

27 Acórdão de 21 de fevereiro de 2006, *Halifax e o.*, C?255/02, EU:C:2006:121, n.º 86; Acórdão de 26 de fevereiro de 2019, *T Danmark*, processos apensos C?116/16 e C?117/16, EU:C:2019:135, n.º 97.

28 Acórdão de 21 de fevereiro de 2006, *Halifax e o.*, C?255/02, EU:C:2006:121, n.os 76 e 77, e Acórdão de 17 de dezembro de 2015, *WebMindLicenses*, C?419/14, EU:C:2015:832, n.º 34.

29 Acórdão de 21 de fevereiro de 2006, *Halifax e o.*, C?255/02, EU:C:2006:121, n.º 78.

30 V., neste sentido, Acórdãos Ampliscientifica e Amplifin, C?162/07, EU:C:2008:301, n.º 19, e Skandia America (USA), filial Sverige, C?7/13, EU:C:2014:2225, n.º 29. V., também, Conclusões do advogado?geral P. Mengozzi no processo Larentia + Minerva e Marenave Schifffahrt, C?108/14 e C?109/14, EU:C:2015:212, n.os 46 a 50, por referência às disposições correspondentes da Sexta Diretiva.

31 V., igualmente, neste sentido, 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 de imposto sobre o valor acrescentado [COM (2009) 325 final, 2 de julho de 2009, p. 11].

32 V., a este respeito, Conclusões apresentadas pelo advogado?geral M. Bobek no processo Cussens (C?251/16, EU:C:2017:648, n.º 97).

33 V. Acórdãos de 21 de fevereiro de 2008, Part Service, C?425/06, EU:C:2008:108, n.º 45, e de 22 de novembro de 2017, Cussens, C?251/16, EU:C:2017:881, n.º 53.

34 Sem percorrer toda a legislação introduzida neste âmbito a nível europeu, remeto para o artigo 6.º da Diretiva (UE) 2016/1164 do Conselho, de 12 de julho de 2016, que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno (JO 2016, L 193, p. 1). A referida norma permite considerar a existência de uma prática abusiva desde que a prossecução da vantagem fiscal contrária ao direito fiscal aplicável constitua «ma das finalidades principais» da operação. Essa operação deve, todavia, revelar?se «não genuína», isto é, não deve ter sido posta em prática «por razões comerciais válidas que reflitam a realidade económica».

35 V. Acórdão de 10 de novembro de 2011, Foggia (C?126/10, EU:C:2011:718, n.º 35). Este acórdão diz respeito à cláusula anti?abuso específica constante do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 90/434/CEE do Conselho, de 23 de julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados?Membros diferentes (JO 1990, L 225, p. 1).

36 V. Acórdão de 21 de fevereiro de 2006, Halifax e o. (C?255/02, EU:C:2006:121, n.º 69).

37 V. Acórdão de 20 de junho de 2013, Paul Newey, C?653/11, EU:C:2013:409, n.os 44 e 45.

38 V. Acórdão de 21 de fevereiro de 2006, Halifax e o., C?255/02, EU:C:2006:121, n.os 76 e 81.

39 Acórdão de 21 de fevereiro de 2018, Part Service, C?425/06, EU:C:2008:108, n.º 62.