

**Processo C-269/20****Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

18 de junho de 2020

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Bundesfinanzhof (Deutschland) (Tribunal Tributário Federal – Alemanha)

**Data da decisão de reenvio:**

7 de maio de 2020

**Recorrido e recorrente em *Revision*:**

Finanzamt T

**Recorrente e recorrida em *Revision*:**

S

**Objeto do processo principal**

Imposto sobre o volume de negócios – Artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Diretiva 77/388 – Poder dos Estados-Membros de considerarem como um único sujeito passivo as pessoas estabelecidas no seu território que, embora juridicamente independentes, estejam estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização – Artigo 6.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva 77/388 – Exercício de poderes de autoridade pública simultaneamente com uma atividade económica

**Objeto e base jurídica do pedido de decisão prejudicial**

Interpretação do direito da União, artigo 267.º TFUE

## Questões prejudiciais

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

a) o tratamento como sujeito passivo se concentre numa dessas pessoas que é o sujeito passivo de todo o volume de negócios dessas pessoas, ou de modo que,

b) o tratamento como sujeito passivo deva obrigatoriamente implicar a emergência de um agrupamento para efeitos de IVA, independente das pessoas que estão estreitamente vinculadas entre si, que constitui uma entidade fictícia própria criada para efeitos do IVA – mesmo assumindo importantes perdas de receitas fiscais?

2. Se a resposta correta à primeira questão for a resposta a): Decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia relativa aos fins estranhos à empresa, na aceção do artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Diretiva 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 (Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia VNLTO, de 12 de fevereiro de 2009 – C-515/07, EU:C:2009:88), que, no caso de um sujeito passivo,

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

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

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

**Disposições de direito da União invocadas**

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, em especial o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, e o artigo 6.º, n.º 2;

Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, artigo 11.º

**Disposições de direito nacional invocadas**

Umsatzsteuergesetz (Lei Relativa ao Imposto Sobre o Volume de Negócios; a seguir «UstG»), em especial o § 2, n.º 2, ponto 2 e § 3, n.º 9a;

Abgabenordnung (Código Tributário Alemão; a seguir «AO»), § 73, primeiro período.

**Apresentação sucinta dos factos e do processo principal**

- 1 A recorrente é uma fundação de direito público, que tutela uma universidade e que mantém também um setor de medicina universitária. É um sujeito passivo do IVA e presta serviços a título oneroso (cuidados aos pacientes). Ao mesmo tempo, na qualidade de pessoa coletiva de direito público, realiza missões de autoridade pública (formação dos estudantes), relativamente às quais não é considerada sujeito passivo.
- 2 Segundo o § 2, n.º 2, ponto 2 da UstG, a recorrente é a entidade dominante da U-GmbH. Esta sociedade prestou, entre outros, de serviços de limpeza à recorrente. Estes serviços abrangiam todos os edifícios do complexo do setor de medicina universitária, ou seja, tanto as instalações do setor destinado à assistência aos pacientes (quartos, corredores e blocos operatórios) e, por isso, imputável ao setor da atividade económica da recorrente, em que age como sujeito passivo, como as instalações do setor de atividade de autoridade pública da recorrente, ou seja, as instalações utilizadas para a formação dos estudantes (salas de aulas e laboratórios), relativamente à qual não é considerada sujeito passivo.
- 3 No quadro de uma auditoria externa, o Finanzamt considerou que os estabelecimentos da recorrente constituíam uma empresa única. O Finanzamt entendeu que os serviços de limpeza prestados pela U-GmbH ao setor da atividade de autoridade pública eram prestados no âmbito do agrupamento para efeitos de IVA existente entre a recorrente e a U-GmbH. No entender do Finanzamt, os serviços de limpeza destinavam-se a uma atividade estranha aos fins da empresa e implicavam uma prestação não onerosa na aceção do § 3, n.º 9a, ponto 2, da UStG (artigo 6.º, n.º 2, alínea b) da Diretiva 77/388) no seio da recorrente. Tendo em

conta a parte das superfícies objeto de limpeza imputáveis ao setor da autoridade pública, procedeu a uma liquidação adicional do imposto sobre o volume de negócios de 841,12 euros. A reclamação apresentada contra a liquidação foi indeferida.

- 4 O Finanzgericht deu provimento ao recurso contencioso, entendendo que há um agrupamento para efeitos do IVA que implica a reunião da recorrente como entidade dominante e da U-GmbH como sociedade dominada numa unidade empresarial. Este agrupamento para efeitos do IVA estende-se também à atividade de autoridade pública da recorrente. Mas não se verificavam os pressupostos de uma prestação não onerosa na aceção do § 3, n.º 9ª, ponto 2, da UStG. O recorrido contesta esta decisão no recurso de *Revision* que interpôs para o órgão jurisdicional de reenvio.

### **Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial**

#### *Quanto à primeira questão*

##### *Legislação nacional*

- 5 **O § 2, n.º 2, ponto 2, da UStG** transpõe para o direito nacional o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Diretiva 77/388 e prevê que uma pessoa coletiva («sociedade dominada»), que se encontre estreitamente vinculada a outra pessoa («empresa dominante») nos planos financeiro, económico e de organização não exerce a sua atividade económica de modo independente. As operações entre a sociedade dominada e a empresa dominante consideram-se realizadas no seio de um sujeito passivo, de acordo com o § 2, n.º 2, ponto 2 da UstG, com base no artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Diretiva 77/388 (§ 2, n.º 2, ponto 2, terceiro período, da UStG). Estas operações, designadas operações internas, não estão abrangidas pelo âmbito de aplicação do imposto. No litígio em apreço, os serviços de limpeza prestados pela U-GmbH à recorrente constituem prestações internas desse tipo. **O § 73, primeiro período, do AO** prevê a responsabilidade da empresa dominada em relação à empresa dominante na sua qualidade de sujeito passivo e à dívida de imposto da empresa dominante que daí decorre.

##### *Dúvidas de interpretação do direito da União que necessitam de clarificação*

- 6 O órgão jurisdicional de reenvio entende, em princípio, que se deve responder à primeira questão pela alternativa a). Mas subsistem dúvidas quanto à interpretação correta do direito da União porque – tendo especialmente em conta o Acórdão de 17 de setembro de 2014, *Skandia America Corp. (USA), filial Sverige* (C-7/13, EU:C:2014:2225, n.º 28), relativo a um «agrupamento para efeitos de IVA» – é necessário esclarecer se as disposições da diretiva permitem a um Estado-Membro determinar que o sujeito passivo do IVA é um membro do agrupamento para efeitos do IVA (*Organträger*, a empresa dominante) em vez do próprio agrupamento (*Organkreis*, o grupo formado pelas empresas). A este respeito, o

órgão jurisdicional de reenvio já submeteu uma questão prejudicial ao Tribunal de Justiça (processo C-141/20).

*Teor e objetivo do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Diretiva 77/388*

- 7 O tratamento como sujeito passivo exigido pela letra do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Diretiva 77/388 é concretizado pela concentração no seio de uma das pessoas vinculadas entre si. Neste sentido abona também o objetivo de simplificação administrativa prosseguido por esta disposição, tal como resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça (Acórdão de 25 de abril de 2013, Comissão/Suécia, C-480/10, EU:C:2013:263, n.º 37). O direito nacional facilita a aplicação da legislação do imposto sobre o valor acrescentado, na medida em que, no § 2, n.º 2, ponto 2, terceiro período, da UStG, regula o tratamento das diferentes pessoas como um único sujeito passivo, concentrando assim a tributação numa destas pessoas que, de qualquer modo, é um sujeito passivo.

*Resposta à primeira questão pela alternativa b)*

- 8 Se a resposta à primeira questão for no sentido da alternativa b), não há um agrupamento entre a recorrente na qualidade de empresa dominante e a U-GmbH na qualidade de sociedade dominada e torna-se desde logo desnecessária a aplicação do artigo 6.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva 77/388 no presente litígio. Na falta de agrupamento, a U-GmbH deveria ser considerada um sujeito passivo autónomo que prestou à recorrente serviços que faziam assim parte do âmbito de aplicação do imposto e cujo sujeito passivo seria a U-GmbH. O direito nacional não previa a constituição de um **agrupamento para efeitos de IVA** relativamente ao ano a que respeita o litígio e continua a não a prever até agora. Também não pode integrar-se no direito nacional um tal agrupamento para efeitos de IVA, com a responsabilização das pessoas estreitamente vinculadas entre si, pela via da interpretação do § 2, n.º 2, ponto 2, da UStG.
- 9 A resposta à primeira questão, para além do litígio em apreço, é muito importante para as receitas fiscais na Alemanha, dado que o conjunto das sociedades dominantes na aceção do § 2 n.º 2, ponto 2, da UStG suportam 10 % do total das receitas do imposto sobre o volume de negócios na Alemanha.
- 10 Se a resposta à primeira questão for no sentido da alternativa b), isso implicaria importantes consequências fiscais, dado que, nesse caso, não haveria **nem uma dívida de imposto da empresa dominante** – que poderia contestar a dívida que lhe fosse imputada nos termos do § 2, n.º 2, ponto 2, da UStG invocando a desconformidade desta disposição com o direito da União e, por consequência, já não teria de tributar pelo menos o volume de negócios da sociedade dominada – **nem uma dívida de imposto de um agrupamento para efeitos de IVA ou dos membros do agrupamento** – uma vez que o legislador nacional não adotou nenhuma legislação neste sentido e não é possível a aplicação direta do direito da União a uma construção «fictícia» e, logo, inexistente por falta de previsão legal – **nem uma dívida de imposto da sociedade dominada** – que, independentemente

do § 73, primeiro período, do AO (dado que aí apenas se prevê a responsabilidade como «sociedade dominada») pode insistir na aplicação do § 2, n.º 2, ponto 2, da UStG.

- 11 As perdas de recitas fiscais sofridas deste modo também ocorrem se se aplicar a Diretiva 2006/112, pois que o seu artigo 11.º corresponde, no essencial, ao artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Diretiva 77/388.

### *Quanto à segunda questão*

#### *Definição de sujeito passivo*

- 12 A atividade do sujeito passivo agindo nessa qualidade corresponde à atividade económica mencionada no artigo 4.º, n.º 1, da Diretiva 77/388. Esta atividade caracteriza-se pelo facto de o sujeito passivo efetuar ou pretender efetuar entregas de bens ou prestações de serviços a título oneroso na aceção do artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva 77/388 (Acórdão de 12 de maio de 2016, Gemeente Borsele e Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, n.º 21).

#### *Pessoa coletiva como sujeito passivo*

- 13 Uma pessoa coletiva – tal como uma pessoa singular – pode exercer atividades que não sejam atividades económicas. O Tribunal de Justiça designa essas atividades como «atividade não económica» (Acórdão de 12 de fevereiro de 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88 [a seguir: Acórdão VNLTO], n.º 35 e seg.). Também uma pessoa coletiva de direito público – como a recorrente – pode ser um sujeito passivo num subsetor e exercer simultaneamente atividades que lhe incumbem no exercício da autoridade pública (sem relevância para a concorrência) (atividades de autoridade pública), que não constituem atividades económicas.

#### *Quanto ao artigo 6.º, n.º 2, da Diretiva 77/388 e ao Acórdão VNLTO*

- 14 O artigo 6.º, n.º 2, da Diretiva 77/388 prevê dois factos tributários: a utilização de bens afetos à empresa, prevista na alínea a), e as prestações de serviços a título gratuito, previstas na alínea b). No entanto, só a previsão da alínea a) estabelece, para além da condição de que o bem ou a prestação de serviços utilizados se destinem a determinados fins, uma outra condição, relativa à dedução do imposto pago a montante sobre os bens utilizados.
- 15 Se uma pessoa coletiva adquire um bem para uso misto tanto para os fins da sua atividade económica como sujeito passivo como para a sua «atividade não económica», por exemplo para fins não lucrativos, o Tribunal de Justiça não permite à pessoa coletiva – contrariamente a um empresário individual – a dedução integral do imposto pago a montante (v. Acórdão VNLTO, n.ºs 37 a 39). A este respeito, o Tribunal de Justiça rejeita a hipótese prevista no artigo 6.º,

n.º 2, alínea a), da Diretiva 77/388 com o fundamento de que a utilização para «atividades não económicas» não constitui uma utilização para fins estranhos à empresa, na aceção desta disposição. No Acórdão VNLTO, o Tribunal de Justiça declarou que o artigo 6.º, n.º 2, alínea a), e o artigo 17.º, n.º 2, da Diretiva 77/388 não são aplicáveis à utilização de bens e serviços afetos à empresa para os fins de operações que não sejam as operações tributadas do sujeito passivo, de modo que o IVA devido sobre a aquisição dos referidos bens e serviços utilizados para essas operações não é dedutível.

- 16 No processo em apreço, coloca-se por isso a questão de saber se esta jurisprudência do Tribunal de Justiça só diz respeito à extensão do direito à dedução do imposto a montante, ou se também se aplica no caso de aplicação autónoma do artigo 6.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva 77/388 sem conexão com a dedução do imposto a montante. A segunda alternativa teria como consequência que, mesmo para efeitos da aplicação do artigo 6.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva 77/388, uma «atividade não económica» não deveria ser considerada «estranha à empresa» e que esta disposição não se aplica a uma prestação de serviços a título não oneroso para os fins de uma atividade não lucrativa ou de autoridade pública.

*Exigência de tributação de acordo com o sistema*

- 17 Se, por exemplo, o sujeito passivo utilizar o pessoal empregado para efeitos da sua atividade económica para prestar serviços para outros fins, coloca-se a questão de saber se pode haver uma diferença de tributação entre os sujeitos passivos que são pessoas singulares e os sujeitos passivos que são pessoas coletivas.
- 18 Se o sujeito passivo for uma pessoa singular que explora, por exemplo, uma empresa de limpeza e utiliza o pessoal da sua empresa para prestar serviços de limpeza para os fins da vida privada no seu alojamento privado, isso implica, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, uma prestação de serviços a título não oneroso pelo sujeito passivo para o seu uso privado, na aceção do artigo 6.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva 77/388.
- 19 No caso de o sujeito passivo ser uma pessoa coletiva que também explora uma empresa de limpeza utilizando o pessoal da sua empresa para limpar locais afetos ao exercício da autoridade pública, como no caso em apreço, há que colocar a questão de saber se, à semelhança de uma utilização para fins privados da empresa individual, isso implica igualmente a aplicação do artigo 6.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva 77/388, uma vez que pode constituir uma prestação de serviços a título gratuito pelo sujeito passivo para fins estranhos à sua empresa.
- 20 Do ponto de vista do sistema fiscal, a aplicação do artigo 6.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva 77/388 poderia ser admitida nas duas situações. Segundo esta disposição, a utilização para uma «atividade não económica», que pode ser a utilização para a atividade de autoridade pública de uma pessoa coletiva de direito público, deve ser considerada uma utilização para fins estranhos à empresa, na aceção do artigo 6.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva 77/388. Mas isso poderia ser considerado

contrário ao Acórdão VNLTO, uma vez que esse acórdão, como já referi, foi proferido no contexto da dedução do IVA pago a montante e, portanto, é questionável se é igualmente pertinente no caso de uma aplicação autónoma do artigo 6.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva 77/388 sem relação com a dedução do IVA pago a montante.

DOCUMENTO DE TRABALHO