

Processo C-868/19

**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:

27 de novembro de 2019

Órgão jurisdicional de reenvio:

Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Tribunal Tributário de
Berlim-Brandemburgo, Alemanha)

Data da decisão de reenvio:

21 de novembro de 2019

Recorrente:

M-GmbH

Recorrido:

Finanzamt für Körperschaften

Objeto do processo principal

Diretiva 2006/112 – Artigo 11.º – Admissibilidade da restrição, por uma disposição nacional, do âmbito de aplicação pessoal do artigo 11.º, primeiro parágrafo – Pressupostos da justificação de tal disposição, à luz do artigo 11.º, segundo parágrafo

Objeto e base jurídica do pedido de decisão prejudicial

Interpretação do direito da União, artigo 267.º TFUE

Questões prejudiciais

- 1) Deve o artigo 11.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado – Diretiva IVA – ser interpretado no sentido de que se opõe à disposição do § 2, n.º 2, segundo parágrafo, da

Umsatzsteuergesetz (Lei relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, a seguir «UstG»), na medida em que esta disposição impede que uma sociedade de pessoas (neste caso, uma *GmbH & Co. KG* [sociedade em comandita]), cujos sócios, para além da sociedade dominante, não são apenas pessoas integradas financeiramente na empresa da sociedade dominante, nos termos do § 2, n.º 2, segundo parágrafo, da UstG, seja considerada uma sociedade integrada numa unidade fiscal para efeitos do Imposto sobre o Valor Acrescentado?

- 2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão:
- a) Deve o artigo 11.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA – tendo em conta os princípios da proporcionalidade e da neutralidade – ser interpretado no sentido de que permite justificar a exclusão de sociedades de pessoas do tipo das mencionadas na primeira questão de uma unidade fiscal para efeitos do Imposto sobre o Valor Acrescentado, pelo facto de as sociedades de pessoas não estarem sujeitas, nos termos do direito nacional, a qualquer exigência de forma no que respeita à celebração e modificação dos contratos de sociedade e, sendo constituídas por simples acordos verbais, poder haver dificuldades de prova da integração financeira da sociedade integrada?
 - b) O facto de o legislador nacional não ter expressado a intenção de prevenir a fraude ou a evasão fiscal logo na adoção da disposição em causa opõe-se à aplicação do artigo 11.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA?

Disposições de direito da União invocadas

Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do Imposto sobre o Valor Acrescentado, em especial o artigo 11.º

Disposições nacionais invocadas

Umsatzsteuergesetz, em especial o § 2

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 A recorrente é sucessora universal nos direitos e obrigações da sociedade em comandita PD GmbH & Co. KG. Os seus sócios no período relevante eram a sociedade A-GmbH como comanditada e a D-GbR, C, D, E e a sociedade M-GmbH como comanditários. Segundo o contrato de sociedade, cada sócio tinha um voto, exceto a sociedade M-GmbH, que tinha seis votos. Salvo raras exceções, todas as deliberações da sociedade eram aprovadas por maioria simples.

- 2 A comanditada da PD GmbH & Co. KG e a M-GmbH tinham, no período relevante, o mesmo gerente. Além disso, havia muitas relações de prestações internas entre a PD GmbH & Co. KG e a M-GmbH.
- 3 Depois de a PD GmbH & Co. KG não lhe ter apresentado a declaração prévia do IVA relativamente ao mês de dezembro de 2017, o recorrido, por decisão de 9 de maio de 2018, calculou a matéria coletável do imposto e fixou simultaneamente uma coima pelo atraso. A PD GmbH & Co. KG, depois de ter reclamado sem sucesso dessa decisão, recorreu para o órgão jurisdicional de reenvio.

Argumentos essenciais das partes no processo principal

- 4 A recorrente sustenta que entre a PD GmbH & Co. KG e a M-GmbH existiu, a partir de dezembro de 2017, uma relação de integração fiscal na aceção do § 2, n.º 2, segundo parágrafo da UstG, o que implica que todas as operações e montantes de imposto pago a montante relativamente a dezembro de 2017 não devem ser imputados à PD GmbH & Co. KG, mas à M-GmbH, e que era esta última que tinha de apresentar a declaração prévia em causa.
- 5 O recorrido sustenta, pelo contrário, que, em dezembro de 2017, não existia nenhuma unidade fiscal entre a PD GmbH & Co. KG e a M-GmbH. Não houve uma integração financeira da PD GmbH & Co. KG na M-GmbH. Segundo o direito nacional, tal integração pressupõe que os sócios da sociedade de pessoas, para além da sociedade dominante, apenas sejam pessoas que, nos termos do § 2, n.º 2, segundo parágrafo da UstG, estejam integradas financeiramente na empresa da sociedade dominante. Por isso, nenhuma pessoa singular podia fazer parte da sociedade de pessoas a integrar financeiramente. Dado que entre os comanditários da PD GmbH & Co. KG, além da M-GmbH, também se encontram pessoas singulares, a sua integração financeira não é possível.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

Apreciação do litígio à luz do direito nacional

- 6 No presente litígio coloca-se a questão de saber se estão reunidos os pressupostos de uma unidade fiscal para efeitos do § 2, n.º 2, segundo parágrafo, da UStG. [O sujeito passivo] não seria então a PD GmbH & Co. KG, mas antes a sociedade dominante (neste caso, a M-GmbH), de modo que só a M-GmbH teria tido a obrigação de apresentar a declaração do IVA relativa a dezembro de 2017.
- 7 O § 2, n.º 2, segundo parágrafo, da UStG dispõe: «*A atividade comercial ou profissional não é exercida de modo independente, [...] quando a arquitetura global das ligações efetivas mostra que uma pessoa coletiva está integrada, no plano financeiro, económico e organizacional, na empresa da sociedade dominante (unidade fiscal para efeitos do IVA). Os efeitos da unidade fiscal*

limitam-se às prestações internas entre as empresas sediadas no país. Estas empresas devem ser tratadas como uma única empresa».

- 8 Deste modo, só as «pessoas coletivas» podem ser empresas integradas na unidade fiscal. Numa interpretação teleológica extensiva, a V Secção do Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, a seguir: «BFH») decidiu que as sociedades de pessoas também podem ser consideradas sociedades integradas, quando os seus sócios, para além da sociedade dominante, são apenas pessoas financeiramente integradas na sociedade dominante, nos termos do § 2 n.º 2, segundo parágrafo, da UstG. Não podem ser pessoas singulares.
- 9 Dado que entre os sócios da PD GmbH & Co. KG também há pessoas singulares, deveria ser negado provimento ao recurso à luz do direito nacional, apesar de – para além da integração incontestada do ponto de vista económico e organizacional da PD GmbH & Co. KG – os restantes pressupostos da sua integração financeira estarem preenchidos. Com efeito, essa integração exige que a sociedade dominante possa fazer valer a sua vontade através de decisões por maioria no seio da unidade fiscal. É o que acontece neste caso, uma vez que a M-GmbH, enquanto sociedade dominante, dispunha da maioria dos votos para as deliberações da assembleia geral da PD GmbH & Co. KG (seis votos em onze) e, por conseguinte, podia impor a sua vontade na PD GmbH & Co. KG.

Apreciação do litígio à luz do direito da União

- 10 O órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas de que o resultado a que se chega à luz do direito nacional seja compatível com as disposições do artigo 11.º da Diretiva IVA.

Quanto à primeira questão

- 11 Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, o artigo 11.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA não prevê expressamente a possibilidade de os Estados-Membros imporem outras condições aos operadores económicos para poderem constituir uma unidade fiscal; em particular, os Estados-Membros não podem exigir que só as pessoas coletivas possam ser membros de uma unidade fiscal (v. Acórdãos de 16 de julho de 2015, C-108/14 e C-109/14, Larentia + Minerva, EU:C:2015:496, n.º 38, de 25 de abril de 2013, C-480/10, Comissão/Suécia, EU:C:2013:263, n.º 35, e de 9 de abril de 2013, C-85/11, Comissão/Irlanda, EU:C:2013:217, n.º 36). Da fundamentação do Acórdão Larentia + Minerva devia concluir-se que uma restrição do disposto no artigo 11.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA, na sua transposição para o direito nacional pelos Estados-Membros, só é autorizada se estiverem reunidos os pressupostos do artigo 11.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA ou se o Tribunal de Justiça tiver atribuído aos Estados-Membros competência para precisarem (esse artigo). Relativamente ao âmbito de aplicação pessoal, o Tribunal de Justiça não lhes atribuiu, todavia, nenhuma competência de precisão. Daqui devia concluir-se que uma limitação do âmbito de aplicação

pessoal do artigo 11.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA só é possível nos casos previstos no artigo 11.º, segundo parágrafo, da mesma diretiva.

- 12 Entre as Secções do BFH competentes para questões do Imposto sobre o Valor Acrescentado subsistem, porém, interpretações jurídicas divergentes quanto ao modo como devem ser transpostas as orientações do Tribunal de Justiça no Acórdão Larentia + Minerva.
- 13 A XI Secção do BFH considerou as orientações do Tribunal de Justiça no Acórdão Larentia + Minerva totalmente vinculativas. Seguindo as considerações do Tribunal de Justiça, aquela Secção interpreta o artigo 11.º da Diretiva IVA no sentido de que *«[este] se opõe a que uma regulamentação nacional reserve a possibilidade de constituir um grupo de pessoas que possam ser consideradas um único sujeito passivo de imposto sobre o valor acrescentado, 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, o que cabe ao tribunal de reenvio verificar»* (Acórdão de 16 de julho de 2015, C-108/14 e C-109/14, Larentia + Minerva, EU:C:2015:496, n.º 2 da parte decisória). Daqui poderia concluir-se que a XI Secção considera incompatível com o artigo 11.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA qualquer restrição em razão da forma jurídica do elemento característico «sociedade integrada» referido no § 2, n.º 2, segundo parágrafo, da UStG, desde que não se verifiquem excepcionalmente os pressupostos do artigo 11.º, segundo parágrafo (da diretiva).
- 14 Em sentido contrário, a V. Secção do BFH sustenta que a limitação do conceito de «pessoas» a que se refere o artigo 11.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA no sentido exposto no n.º 7, *supra*, é necessária por razões de segurança jurídica. Esta seria afetada se as sociedades de pessoas devessem obrigatoriamente ser consideradas sociedades integradas na aceção do § 2, n.º 2, segundo parágrafo, da UStG. Com efeito, segundo o direito nacional, as sociedades de pessoas distinguem-se das pessoas coletivas no que respeita à possibilidade de determinar com segurança jurídica as relações dos direitos de voto, que são relevantes para avaliar a integração financeira necessária nos termos do § 2, n.º 2, segundo parágrafo, primeira frase, da UStG.
- 15 Face ao contexto do Acórdão Larentia + Minerva, o órgão jurisdicional de reenvio duvida que se possa recorrer ao princípio da segurança jurídica do direito da União para restringir o âmbito de aplicação pessoal do artigo 11.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA.
- 16 Por um lado, o exame da possibilidade de restringir o conceito de «pessoas» constante do artigo 11.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA pelo Tribunal de Justiça deveria desde logo concluir que essa restrição só é possível nos casos a que se refere o artigo 11.º, segundo parágrafo (v. n.º 10, *supra*). Assim, o Tribunal de

Justiça também deveria desde logo ter decidido se, em conclusão, é possível uma restrição recorrendo apenas ao princípio da segurança jurídica.

- 17 Por outro, um Estado-Membro não pode invocar disposições, práticas ou situações da sua ordem jurídica interna para justificar a inobservância das obrigações resultantes do direito da União (expressamente neste sentido, por exemplo, Acórdão de 12 de novembro de 2019, C-261/18, Comissão/Irlanda, EU:C:2019:955, n.º 89). Seria este o caso se – como assume a V. Secção do BFH – o direito das sociedades nacional possibilitasse uma restrição da disposição do artigo 11.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA.
- 18 Além disso, a violação, admitida pela V. Secção do BFH, do princípio da segurança jurídica no caso de sociedades de pessoas poderia já não existir.
- 19 A este respeito há que ter em conta, por um lado, que o princípio da segurança jurídica do direito da União não se destina a proteger a administração na aplicação de normas mas antes a proteger os sujeitos passivos afetados pela norma. Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, este princípio exige que os direitos conferidos aos particulares pelo direito da União sejam transpostos de forma suficientemente precisa, clara e previsível, a fim de permitir aos interessados conhecerem com exatidão os seus direitos e obrigações e tomarem as suas medidas em conformidade, se for caso disso, recorrendo aos tribunais nacionais (v. Acórdão de 7 de outubro de 2019, C-171/18, Safeway, EU:C:2019:839, n.º 25 e jurisprudência aí referida). Todavia, no caso das sociedades de pessoas, o sujeito passivo sabe se estão reunidos os pressupostos da integração financeira, de modo que, para ele, não há nenhuma insegurança jurídica.
- 20 Por outro lado, parece duvidoso assumir-se que os acordos verbais – que só são admitidos no caso de sociedades de pessoas e não no caso de pessoas coletivas, – são mais inseguros juridicamente do que os acordos escritos e, por conseguinte, se verifica uma violação do princípio da segurança jurídica, porque tal assunção levaria a que os acordos verbais não seriam pura e simplesmente tidos em conta para efeitos do Imposto sobre o Valor Acrescentado. Não deveria, porém, deduzir-se uma consequência tão abrangente do princípio da segurança jurídica do direito da União.

Quanto à alínea a) da segunda questão

- 21 O Tribunal de Justiça já decidiu que as medidas a que se refere o artigo 11.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA só podem ser tomadas se respeitarem o direito da União e que só com esta reserva os Estados-Membros podem restringir a aplicação do regime previsto no referido artigo 11.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA para combater a fraude ou a evasão fiscais. (v. Acórdão de 25 de abril de 2013, C-480/10, Comissão/Suécia, EU:C:2013:263, n.º 38). A segunda questão refere-se à interpretação desta reserva.

- 22 Os requisitos determinados pela V. Secção do BFH poderiam violar os princípios da proporcionalidade e da neutralidade do direito da União.
- 23 O princípio da proporcionalidade pressupõe que a medida nacional é adequada para atingir o objetivo prosseguido e não excede o necessário para o atingir. Em especial, não deve ser implementada de forma a pôr em causa a neutralidade do IVA, que é um princípio fundamental do sistema comum do IVA estabelecido pelo direito da União aplicável (v. Acórdão de 27 de setembro de 2007, C-146/05, Collée, EU:C:2007:549, n.º 26 e jurisprudência aí prevista).
- 24 O princípio da neutralidade do IVA opõe-se, nomeadamente, a que operadores económicos que efetuem as mesmas operações sejam tratados diferentemente em matéria de cobrança do IVA (v. Acórdão de 29 de novembro de 2018, C-264/17, Mensing, EU:C:2018:968, n.º 32 e jurisprudência aí referida).
- 25 Neste contexto, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas sobre se a exclusão das sociedades de pessoas cujos sócios, para além da sociedade dominante, não sejam apenas pessoas integradas financeiramente na sociedade dominante, nos termos do § 2, n.º 2, segundo parágrafo, da UStG, da unidade fiscal para efeitos do Imposto sobre o Valor Acrescentado constitui uma restrição proporcionada do princípio da neutralidade. Com efeito, relativamente à realização de operações tributáveis, não há diferenças na legislação do Imposto sobre o Valor Acrescentado entre sociedades de pessoas cujos sócios, além da sociedade dominante, são apenas pessoas que estão financeiramente integradas na empresa da sociedade dominante nos termos do § 2, n.º 2, segundo parágrafo, da UStG, por um lado, e sociedades de pessoas em que não ocorre esta situação, por outro. Ambas são concorrentes diretas recíprocas na realização de operações do mesmo tipo.
- 26 Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas sobre se uma medida de um Estado-Membro, na aceção do artigo 11.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, que implique em geral a exclusão da unidade fiscal das sociedades de pessoas cujos sócios, para além da sociedade dominante, não sejam apenas pessoas integradas financeiramente na sociedade dominante, nos termos do § 2, n.º 2, segundo parágrafo da UStG, não excede o necessário para atingir o objetivo de evitar a fraude ou a evasão fiscais. Não parece excluído que o legislador disponha de medidas menos restritivas, que proporcionem uma proteção igualmente adequada contra a fraude e a evasão fiscais. Por exemplo, poderia pensar-se em que a unidade fiscal só produzisse efeitos mediante pedido ou após autorização pela administração fiscal.
- 27 Por fim, há que ponderar o objetivo prosseguido (prevenção da fraude e evasão fiscais) em relação às restrições do princípio da neutralidade. Nesta ponderação há que ter em conta que o regime alemão prevê em geral a exclusão da unidade fiscal das sociedades de pessoas cujos sócios, para além da sociedade dominante, não sejam apenas pessoas integradas financeiramente na empresa da sociedade dominante, nos termos do § 2, n.º 2, segundo parágrafo da UStG, sendo irrelevante

que, no caso concreto, os pressupostos da integração financeira sejam controversos ou dificilmente determináveis. Além disso, o recurso ao artigo 11.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA baseia-se finalmente na simples presunção de que os acordos verbais são juridicamente mais inseguros do que os acordos escritos e que, por isso, implicam o risco de fraude e evasão fiscais. Mas esta presunção, por seu turno, também é duvidosa (V. n.º 19, *supra*). Acresce que – ao contrário do que acontece, por exemplo, nas entregas intracomunitárias ou nas exportações de bens – no caso da unidade fiscal não há nenhuma situação transfronteiriça em que haja eventuais dificuldades especiais de determinação dos factos, uma vez que os efeitos da unidade fiscal se limitam a prestações internas entre as diferentes unidades empresariais sediadas no país (§ 2, n.º 2, segundo parágrafo, segunda frase, da UStG). Isto corresponde à exigência do direito da União constante do artigo 11.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA.

Quanto à alínea b) da segunda questão

- 28 Além disso, é duvidoso se as medidas exigidas pelo artigo 11.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA tinham de ser adotadas pelo legislador com a intenção evidente de serem adequadas e necessárias para prevenir a fraude e a evasão fiscais ou se basta que a medida seja objetivamente adequada e necessária para prevenir a fraude e a evasão fiscais, independentemente da finalidade que o legislador tenha prosseguido.
- 29 O teor do artigo 11.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA («*adotar todas as medidas necessárias para*») indica que evitar a fraude e a evasão fiscais deve ser uma consequência da medida pretendida pelo legislador, o que é confirmado pelas versões inglesa e francesa do artigo 11.º, segundo parágrafo.
- 30 Ao introduzir a restrição da forma jurídica para as unidades fiscais, como prevê o § 2, n.º 2, segundo parágrafo, primeira frase da UStG, o legislador não prosseguiu, no entanto, o objetivo de evitar a fraude e a evasão fiscais. Como se deduz dos respetivos trabalhos preparatórios, o que esteve subjacente à lei foi a presunção de que as sociedades de pessoas, em virtude da sua estrutura de direito civil, não são adequadas para serem integradas numa sociedade dominante. Mesmo nas alterações à UStG posteriores não se mencionou tal objetivo.
- 31 Acresce que não é compatível com o teor do artigo 11.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA completar o objetivo *a posteriori*. Também aponta neste sentido o facto de o artigo 11.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA prever a consulta do Comité Consultivo do IVA antes da introdução de um regime de unidade fiscal num Estado-Membro. Esta exigência de consulta seria frustrada se o legislador nacional pudesse invocar *a posteriori* o objetivo de evitar a fraude e a evasão fiscais.