

Processo C-141/20**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:**

23 de março de 2020

Órgão jurisdicional de reenvio:

Bundesfinanzhof (Tribunal Tributário Federal, Alemanha)

Data da decisão de reenvio:

11 de dezembro de 2019

Demandante e recorrente em «Revision»:

Finanzamt Kiel (Serviço de Finanças de Kiel, Alemanha)

Demandada e recorrida em «Revision»:

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH

Partes no processo principal

Imposto sobre o volume de negócios – Diretiva 77/388 – Faculdade que assiste a um Estado-Membro de derrogar à consequência jurídica prevista no artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Diretiva 77/388 — Possibilidade de um particular invocar a incompatibilidade das consequências jurídicas nacionais com o Direito da União — Critério aplicável para valorar a necessidade da exceção nacional — Faculdade de os Estados-Membros de fundamentar a referida derrogação no artigo 4.º, n.ºs 1 ou 4, primeiro parágrafo, da Diretiva 77/388

Objeto e base jurídica do pedido de decisão prejudicial

Interpretação do direito da União, artigo 267.º TFUE

Questões prejudiciais

- 1) Deve o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, em conjugação com o artigo 21.º, n.ºs 1, alínea a), e 3, da Sexta Diretiva 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 seguir «Sexta Diretiva»), ser interpretado no sentido de que permite aos Estados-Membros considerar que o sujeito passivo é, em vez do grupo para efeitos de IVA («Organkreis»), um membro desse grupo («Organträger», a sociedade dominante)?
- 2) Em caso de resposta negativa à primeira questão: pode ser invocado a este respeito o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, em conjugação com o artigo 21.º, n.ºs 1, alínea a), e 3, da Sexta Diretiva?
 - 3) Para efeitos da verificação a efetuar em conformidade com o n.º 46 do Acórdão do Tribunal de Justiça de 16 de julho de 2015, Larentia + Minerva (C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496, n.ºs 44 e 45), a fim de determinar se o requisito da integração financeira previsto no § 2, n.º 2, ponto 2, primeiro período, da Umsatzsteuergesetz (Lei do imposto sobre o volume de negócios) constitui uma medida admissível, necessária e adequada para alcançar os objetivos de evitar as práticas ou os comportamentos abusivos ou de combater a fraude ou a evasão fiscais, há que aplicar um critério estrito ou um critério amplo?
 - 4) Deve o artigo 4.º, n.ºs 1 e 4, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva ser interpretado no sentido de que permite aos Estados-Membros considerar que uma pessoa não é independente na aceção do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Diretiva quando a referida pessoa está integrada do ponto de vista financeiro, económico e organizacional na empresa de outro empresário (sociedade dominante) de tal modo que a sociedade dominante pode impor-lhe a sua vontade e evitar assim que essa pessoa possa formar a sua própria vontade, divergente da vontade da sociedade dominante?

Disposições de direito da União invocadas

Segunda Diretiva 67/228/CEE do Conselho, de 11 de abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Segunda Diretiva»), em especial o seu Anexo A, ponto 2.

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 os seus artigos 14.º e 21.º

Disposições de direito nacional invocadas

Umsatzsteuergesetz (Lei do imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UStG»), em especial o seu § 2.

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 As partes estão em litígio sobre a questão de saber se, em 2005 (ano controvertido), existia um *umsatzsteuerrechtliche Organschaft* (grupo de empresas para efeitos de imposto sobre o volume de negócios, a seguir «grupo para efeitos fiscais») constituída por A como sociedade dominante e pela demandante como membro do grupo.
- 2 A demandante é uma sociedade de responsabilidade limitada cujos sócios são A (51%) e C e. V. (49%). A é um organismo de direito público e C e. V. é uma associação registada. No ano controvertido, E era o único administrador da demandante e, simultaneamente, era o único administrador de A e membro da direção de C e. V.
- 3 Na sequência de uma auditoria à demandante, a demandada concluiu que, no ano controvertido, não existia um grupo para efeitos fiscais entre A e a demandante, uma vez que não se verificava a necessária integração financeira desta última na empresa de A. Embora A possuísse 51% do capital da demandante, segundo as disposições do acordo constitutivo não dispunha da maioria dos direitos de voto, pelo que não estava em condições de impor as suas decisões à demandante.
- 4 O Finanzgericht (Tribunal Tributário, Alemanha) deu provimento ao recurso interposto da referida decisão. A demandada interpõe o presente recurso de «Revision» da referida sentença para o órgão jurisdicional de reenvio.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

Apreciação à luz do direito nacional

- 5 Segundo o direito nacional, haveria que dar provimento ao recurso de «Revision», dado que, em especial, não se verifica a integração financeira exigida pelo § 2, n.º 2, ponto 2, primeiro período, da UStG sob a forma de maioria dos direitos de voto, requisito exigido para que exista um grupo para efeitos fiscais.

Quanto às questões prejudiciais***Questões prejudiciais relativas ao artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva***

- 6 No Acórdão Larentia + Minerva (C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496), n.º 2 do dispositivo, o Tribunal de Justiça declarou, designadamente, que o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que uma regulamentação nacional reserve a possibilidade de constituir um grupo IVA, conforme previsto nessa disposição, unicamente às entidades com personalidade coletiva e ligadas ao órgão de cúpula desse grupo numa relação de subordinação, exceto se esses dois pressupostos constituírem medidas necessárias e adequadas a atingir os objetivos de evitar as práticas ou os comportamentos abusivos ou de combate à fraude ou evasão fiscais, o que cabe ao tribunal de reenvio verificar.
- 7 O órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à questão de saber se um Estado-Membro pode derogar (e, na afirmativa, em que condições) à consequência jurídica prevista no artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva. É esse o objeto da **primeira questão prejudicial**.
- 8 Como declarado pelo Tribunal de Justiça nos n.ºs 41 e 42 do Acórdão Larentia + Minerva (C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496), no ano controvertido poderia ser admissível efetuar uma determinação do sujeito passivo distinta do grupo para efeitos de IVA, como exceção ao artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, a fim de evitar as práticas ou os comportamentos abusivos e combater a fraude ou a evasão fiscais.
- 9 Poderia depreender-se o contrário do Acórdão de 17 de setembro de 2014, Skandia America (USA) (C-7/13, EU:C:2014:2225), segundo o qual é o grupo para efeitos de IVA que, se existir, deve pagar o imposto, bem como do Acórdão de 22 de maio de 2008, Amplisientifica e Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301), n.º 20, segundo o qual o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva pressupõe necessariamente que, por efeito da norma nacional de transposição, o sujeito passivo seja único
- 10 Por outro lado, o artigo 21.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva poderia obstar à faculdade de os Estados-Membros considerarem sujeito passivo uma pessoa diferente do sujeito passivo determinado em conformidade com o Direito da União. Tal faculdade não resulta da referida disposição. O artigo 21.º, n.º 3, da Sexta Diretiva apenas permite considerar devedores solidários outras pessoas.
- 11 Também não é evidente em que medida o facto de considerar um membro do grupo para efeitos de IVA como sujeito passivo, em vez do próprio grupo, pode contribuir para evitar as práticas ou os comportamentos abusivos ou para combater a evasão ou a fraude fiscais. Por conseguinte, é duvidoso que esta razão possa realmente justificar uma exceção.

- 12 Caso o Tribunal de Justiça responda à primeira questão prejudicial que o direito da União se opõe a que um Estado-Membro considere sujeito passivo um membro do grupo e não o próprio grupo para efeitos de IVA, também é, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, necessário para determinar se um particular pode invocar a incompatibilidade da consequência jurídica nacional com o direito da União. É esse o objeto da **segunda questão prejudicial**.
- 13 Um argumento contra tal possibilidade resulta do facto de o Tribunal de Justiça, no n.º 3 do dispositivo do Acórdão Larentia + Minerva (C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496), declarou que não se pode considerar que o artigo 4.º, n.º 4, da Sexta Diretiva 77/388 tenha efeito direto que permita aos sujeitos passivos invocar o seu benefício contra o seu Estado-Membro no caso de a lei desse Estado-Membro não ser compatível com essa disposição nem poder ser objeto de interpretação conforme com a mesma.
- 14 No entanto, poderia concluir-se o contrário do n.º 20 do Acórdão de 22 de maio de 2008, Ampliscentifica e Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301) (v. n.º 9 do presente despacho).
- 15 Além disso, um particular poderia invocar o artigo 21.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva, uma vez que da determinação de um sujeito passivo diferente resulta a determinação de um devedor do imposto igualmente diferente.
- 16 Por outro lado, ao examinar se o requisito nacional de integração financeira é necessário na aceção dos n.ºs 45 e 46 do Acórdão Larentia + Minerva (C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496), não é claro o grau de rigidez que o direito da União exige no que respeita ao critério para determinar a necessidade da exceção nacional. É esse o objeto da **terceira questão prejudicial**.
- 17 Segundo o direito nacional, a sociedade dominante pode invocar os seus direitos no que respeita à obrigação de pagar impostos em nome da sociedade pertencente ao grupo intentando uma ação contra essa sociedade. Por conseguinte, em termos estritos, a norma nacional poderia não ser necessária.
- 18 O órgão jurisdicional de reenvio reconhece que, no n.º 46 do Acórdão Larentia + Minerva (C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496), o Tribunal de Justiça confiou ao juiz nacional a incumbência de proceder à verificação correspondente. No entanto, o órgão jurisdicional de reenvio só poderá realizar a verificação que lhe incumbe quando se tenha sido indicado com base em que critério se deve avaliar a necessidade.
- 19 No Acórdão de 25 de abril de 2013, Comissão/Suécia (C-480/10, EU:C:2013:263), o Tribunal de Justiça declarou que a Comissão não tinha demonstrado de forma convincente que, relativamente à luta contra a fraude e a evasão fiscais, a medida aplicada pelo Reino da Suécia não fosse fundamentada. Isto poderia militar a favor de uma conceção muito ampla da faculdade que os Estados-Membros têm de instituir uma derrogação.

- 20 Quanto ao mais, no que respeita ao princípio da proporcionalidade, em jurisprudência constante, o Tribunal de Justiça, ao fiscalizar os atos da União ou dos Estados-Membros, tem declarado sistematicamente que se trata de saber se a norma vai além do (estritamente) necessário para alcançar o objetivo prosseguido (v., por exemplo, Acórdãos de 23 de novembro de 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, n.º 25; de 14 de dezembro de 2017, Avon Cosmetics, C-305/16, EU:C:2017:970, n.º 44; de 20 de março de 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, n.ºs 46 e seguintes e 52; de 8 de maio de 2019, EN. SA., C-712/17, EU:C:2019:374, n.º 33, e de 8 de maio de 2019, A-PACK CZ, C-127/18, EU:C:2019:377, n.ºs 26 e 27). Isto poderia militar a favor de exigências estritas, ou mesmo muito estritas, no que respeita à necessidade.
- 21 No entanto, será provavelmente necessário ter em conta que o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva constitui uma exceção ao princípio estabelecido no n.º 1 do mesmo artigo, e que as contraexceções, que afastam a exceção e reprimam a regra geral, como acontece no artigo 4.º da Sexta Diretiva, não devem ser objeto de interpretação restritiva *mas lata* (v. Acórdãos de 16 de setembro de 2008, Isle of Wight Council e o., C-288/07, EU:C:2008:505, n.º 60, e de 4 de junho de 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, EU:C:2009:345, n.ºs 67 e 68), o que, por sua vez, milita a favor de uma apreciação mais ampla da necessidade.
- 22 Por outro lado, é necessário clarificar em que medida nessa apreciação há que ter em conta o princípio da segurança jurídica ou o objetivo de simplificação administrativa. No n.º 46 do Acórdão Larentia + Minerva (C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496), o Tribunal de Justiça não os mencionou. Acresce que, em conformidade com o direito nacional, o grupo para efeitos fiscais não tem por objetivo a simplificação administrativa, mas evitar burocracia desnecessária na economia.
- 23 Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio inclina-se para considerar que o princípio da segurança jurídica e o objetivo da *Organschaft* não podem, em princípio, justificar a imposição de requisitos de integração. Na verdade, se, por exemplo, para a integração financeira não se exigisse uma maioria de direitos de voto, mas apenas uma maioria no capital, esta característica poderia ser apreciada, pelo menos, com a mesma segurança jurídica que a da maioria de direitos de voto. Conseguiria do mesmo modo obter-se uma simplificação administrativa ou evitar uma burocracia excessiva na economia.

Questão prejudicial relativa ao artigo 4.º, n.ºs 1 e 4, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva

- 24 O órgão jurisdicional de reenvio considera que é necessário submeter outra questão prejudicial relativa ao artigo 4.º, n.ºs 1 e 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, dado que a abordagem nacional no que respeita à constituição do grupo para efeitos fiscais se baseia conceptual, sistemática e historicamente na característica da independência, podendo, por conseguinte, justificar-se também

como uma interpretação válida ou como uma classificação permitida pelo artigo 4.º, n.ºs 1 ou 4, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva. Daqui resulta que se formule a **quarta questão prejudicial**, que é submetida independentemente das questões 1 a 3.

- 25 Inicialmente, os grupos para efeitos fiscais (Organschaft) alemães baseavam-se na presunção de que as sociedades controladas «não tinham vontade própria». A justificação original baseada na falta de independência pelo facto de não haver «vontade própria» apresenta, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, paralelismos claros com as considerações feitas pelo Tribunal de Justiça nos Acórdãos de 29 de setembro de 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, n.ºs 30 e seguintes), e de 29 de outubro de 2015, Sudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, n.ºs 60, 63 e 67), ao analisar a questão da independência. Nesses processos, o Tribunal de Justiça atendeu à existência de uma relação de subordinação hierárquica (v. Acórdão Gmina Wrocław, n.ºs 33, 34 e 36) e de uma ligação orgânica (Acórdão Sudaçor, n.º 67).
- 26 Para avaliar se uma pessoa singular é independente na aceção do artigo 4.º, n.ºs 1 e 4, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva, também há que ter em conta a questão da «subordinação» (v. Acórdãos de 27 de janeiro de 2000, Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, n.º 18; de 18 de outubro de 2007, van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, n.ºs 18 e seguintes, e de 13 de junho de 2019, IO, C-420/18, EU:C:2019:490, n.ºs 32, 38 e 39).
- 27 Tendo em conta o Acórdão Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, n.º 35), o órgão jurisdicional de reenvio não exclui que os critérios alemães (muito estritos) de subordinação para determinar se existe um grupo para efeitos fiscais não possam ser justificados, à luz do direito da União, no artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, mas no artigo 4.º, n.ºs 1 e 4, primeiro parágrafo, da mesma diretiva. É possível que estas últimas disposições permitam que a Alemanha, em conformidade com o disposto no artigo 2.º, n.º 2, ponto 2, da UStG, considere a sociedade do grupo como não independente na aceção do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, devido à sua subordinação à sociedade dominante.
- 28 A este respeito, não é claro se os Estados-Membros podem estabelecer em que casos se deve considerar que tipicamente uma pessoa «não tem vontade própria» e, por conseguinte, não é independente para efeitos do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Diretiva. É esta a abordagem adotada pelo artigo 2.º, n.º 2, ponto 2, primeiro período, da versão em vigor da UStG alemã.
- 29 O Tribunal de Justiça reconheceu a legitimidade do objetivo, prosseguido pelo legislador, de adotar normas gerais que os operadores económicos possam aplicar facilmente e que as autoridades nacionais competentes possam controlar sem dificuldades, ainda que tais normas possam ter um certo grau de incerteza (v. Acórdãos de 24 de fevereiro de 2015, Sopora, C-512/13, EU:C:2015:108, n.ºs 35 e 36, e de 7 de março de 2017, RPO, C-390/15, EU:C:2017:174, n.ºs 57, 58 e 60). Dado que as normas que regulam a determinação do sujeito passivo podem ter

graves consequências financeiras, os interessados devem poder conhecer exatamente o alcance das obrigações que lhes são impostas antes de realizar uma transação (v. Acórdãos de 21 de fevereiro de 2006, Halifax e o., C-255/02, EU:C:2006:121, n.º 72, e de 27 de setembro de 2007, Teleos e o., C-409/04, EU:C:2007:548, n.º 48).

- 30 Consequentemente, a tipificação efetuada pela Alemanha no que respeita à falta de independência poderia ser conforme com o direito da União. Na verdade, se a comprovação exigida pelo artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Diretiva, quanto à questão de saber se uma pessoa não tem vontade própria e, portanto, com base numa apreciação global das circunstâncias, não é independente, fossem efetuadas pelos órgãos jurisdicionais alemães sem ter em conta características legalmente previstas, isso poderia criar para as pessoas que realizam transações incertezas quanto às suas obrigações fiscais.
- 31 O órgão jurisdicional de reenvio não ignora que a característica da independência prevista no artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Diretiva constitui um conceito de direito da União, que suscita a questão de saber se o legislador nacional também goza de uma eventual faculdade de tipificação.
- 32 Uma interpretação sistemática poderia militar a favor de uma resposta afirmativa a esta opinião, já que o artigo 4.º, n.º 4, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva também faz referência aos «vínculos de subordinação», quando são o indicador da falta de independência. Isto poderia exprimir uma conceção jurídica geral.
- 33 A interpretação histórica também poderia militar a favor desta opinião: do Anexo A, ponto 2, da Segunda Diretiva poderia deduzir-se que o grupo para efeitos fiscais constituía um caso de falta de independência. O anexo A da Segunda Diretiva parece ter-se destinado, entre outras finalidades, a legitimar do ponto de vista do direito da União a figura alemã do grupo para efeitos fiscais (Organschaft), e isto poderia hoje em dia ser ainda relevante.
- 34 Por último, o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva também não se opõe a esta interpretação. Em especial, a disposição não fica privada da sua finalidade. Entre a tributação conjunta dos membros de um grupo para efeitos de IVA contemplada nessa disposição e o grupo para efeitos fiscais (Organschaft) alemão existem diferenças significativas tanto no que respeita aos pressupostos de facto como em termos de consequências jurídicas.