Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL
PAOLO MENGOZZI
apresentadas em 26 de março de 2015 [1]

Processos apensos C-108/14 e C-109/14

Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG
contra
Finanzamt Nordenham (C-108/14)
e
Finanzamt Hamburg-Mitte
contra
Marenave Schiffahrts AG (C-109/14)

[pedidos de decisão prejudicial apresentados pelo Bundesfinanzhof (Alemanha)]

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme — Sociedade-mãe (holding) que beneficiou de prestações sujeitas a IVA para efeitos de aquisição de fundos próprios utilizados para garantir participações sociais nas duas sociedades filiais às quais esta mesma sociedade-mãe forneceu posteriormente serviços remunerados — Regulamentação nacional que limita a consolidação fiscal às pessoas coletivas que se encontrem numa relação de subordinação nos planos financeiro, económico e organizacional»

I – Introdução

1. Os presentes pedidos de decisão prejudicial, apresentados pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), dizem respeito, no essencial, em primeiro lugar, ao método de cálculo da dedução do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pago a montante por duas sociedades *holding* no contexto da aquisição de participações no capital social de outras sociedades em cuja gestão estas sociedades *holding* se envolveram e, em segundo lugar, à questão de saber se o 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 — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme [2] (a seguir «Sexta Diretiva»), se opõe a uma legislação fiscal que proíbe as sociedades de pessoas de participar, enquanto entidades «subordinadas», num grupo de IVA na aceção daquele artigo.

2. Estas questões foram suscitadas no âmbito de dois litígios que opõem, por um lado, a Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (a seguir «Larentia + Minerva») ao Finanzamt Nordenham (C-108/14) e, por outro, o Finanzamt Hamburg-Mitte à Marenave Schiffahrts AG (a seguir «Marenave») (C-109/14) [3].

1 — Língua original: francês.

2 — (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54). Uma vez que os factos dos litígios dos processos principais são anteriores a 1 de janeiro de 1977, data da entrada em vigor da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1), esta não é aplicável.

3 — Por decisão do Presidente do Tribunal de Justiça, de 26 de março de 2014, aqueles processos foram apensados para efeitos das fases escrita e oral do processo e do acórdão.

3. No primeiro processo, a Larentia + Minerva detém, enquanto comanditária, 98% do capital social de duas filiais constituídas sob a forma de sociedades de responsabilidade limitada em comandita (GmbH & Co. KG) que exploram cada uma um navio. Além disso, fornece-lhes, enquanto «sociedade de direção», prestações de serviços administrativos e comerciais a título oneroso.

4. Por essas prestações sujeitas a IVA, a Larentia + Minerva procedeu a uma dedução integral do IVA que pagou a montante pela aquisição, a um terceiro, de capitais que serviram para financiar as suas compras de participações nas filiais e as suas atividades de prestação de serviços, designadamente administrativos e de consultadoria jurídica, em benefício das referidas filiais.

5. A Finanzamt Nordenham (administração fiscal de Nordenham) só aceitou essa dedução numa percentagem muito baixa, de cerca de 22%, tendo a maior parte de despesas relativas às aquisições de participações nas filiais sido imputadas à componente não económica da atividade da sociedade *holding*, ou seja, a detenção de participações sociais nas sociedades, que não confere direito à dedução. A liquidação adicional do imposto, de 24 de setembro de 2007, relativa ao IVA do ano 2005 foi contestada pela Larentia + Minerva no Niedersächsisches Finanzgericht (tribunal tributário da Baixa Saxónia), que negou provimento ao recurso. A Larentia + Minerva interpôs então recurso de revista no Bundesfinanzhof (tribunal tributário federal).

6. No segundo processo, a Marenave aumentou, em 2006, o seu capital e as despesas de emissão de ações relacionadas com esse aumento deram lugar ao pagamento de IVA no valor de 373 347,57 euros.

7. Esta sociedade, enquanto sociedade *holding*, adquiriu, no mesmo ano, participações sociais de quatro «sociedades de navegação em comandita», que são sociedades de pessoas e em cuja gestão comercial participou, mediante remuneração. Ao IVA devido pela remuneração daquela atividade de gestão em 2006, deduziu, designadamente, a totalidade da quantia de 373 347,57 euros relativa ao IVA pago a montante.

8. Por decisão de 15 de janeiro de 2009, o Finanzamt Hamburg-Mitte (administração fiscal de Hamburgo-Centro) não aceitou a dedução correspondente àquela quantia, por falta de intervenção efetiva da sociedade *holding* na gestão das filiais. No entanto, o Finanzgericht Hamburg-Mitte deu provimento ao recurso interposto daquela decisão, tendo admitido a totalidade da dedução que tinha sido feita pela Marenave. O Finanzamt Hamburg-Mitte interpôs recurso de revista para o Bundesfinanzhof do acórdão do Finanzgericht Hamburg-Mitte.

9. Nos dois processos em que foi chamado a pronunciar-se, o órgão jurisdicional de reenvio considera que os serviços adquiridos pelas sociedades *holding* são utilizados, simultaneamente, em proveito das atividades económicas e não económicas e só conferem direito à dedução na medida em que os seus custos sejam imputáveis à atividade económica das sociedades *holding*. Consequentemente, o órgão jurisdicional de reenvio considera não haver direito à dedução integral, embora questione se os princípios enunciados pelo Tribunal de Justiça no acórdão Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495) não se opõem a esta conclusão. No entanto, o órgão jurisdicional de reenvio não interroga o Tribunal de Justiça diretamente sobre esta questão. Com efeito, a sua primeira questão prejudicial limita-se a solicitar esclarecimentos sobre as modalidades de cálculo da dedução do IVA pago a montante que permitiriam refletir objetivamente a parte de imputação real das despesas que tenham sido suportadas a montante das atividades económicas e das atividades não económicas no caso das sociedades *holding*. Numa segunda fase, embora a questão da dedução do IVA pago a montante pelas sociedades *holding* deva ser resolvida tomando em consideração as operações tributáveis a jusante realizadas pelas filiais em relação a terceiros, o órgão jurisdicional de reenvio questiona-se sobre o alcance do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva relativa ao grupo IVA, invocado pela primeira vez no âmbito no processo do recurso de revista pela Larentia + Minerva

e pela Marenave. A este propósito, pergunta-se se o direito nacional é compatível com esta disposição, quando exclui, designadamente, esse dispositivo relativamente às sociedades de pessoas e se, em caso de resposta negativa, o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva é suscetível de ser diretamente invocado pelos sujeitos passivos.

10. Foi nestas circunstâncias que o órgão jurisdicional de reenvio decidiu suspender a instância e submeter, em cada um destes processos, as seguintes questões prejudiciais:

«1. Que método de cálculo deve ser utilizado para calcular a (parte proporcional da) dedução do [IVA] pago a montante de uma sociedade *holding* relativo a prestações de serviços que lhe sejam feitas no contexto da obtenção de capitais para adquirir participações nas suas filiais, quando aquela *holding* fornece posteriormente (como antecipadamente projetara) várias prestações de serviços sujeitas a [IVA] a estas sociedades?

2. O disposto no artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva […], que permite considerar várias pessoas como um único sujeito passivo, opõe-se a uma regulamentação nacional segundo a qual, em primeiro lugar, só uma pessoa coletiva — mas não uma sociedade de pessoas — pode ser integrada na empresa de outro sujeito passivo (designado sociedade-mãe) e, em segundo lugar, pressupõe que esta pessoa coletiva esteja integrada, nos planos financeiro, económico e de organização, na sociedade mãe (no sentido de uma relação de domínio e de subordinação)?

3. No caso de resposta afirmativa à questão anterior, pode um sujeito passivo invocar diretamente o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo da Sexta Diretiva […]?»

11. Estas questões foram objeto de observações escritas por parte da Larentia + Minerva, da Marenave, dos Governos alemão, da Irlanda, austríaco e do Reino Unido, bem como da Comissão Europeia. Com exceção do Governo austríaco que não se fez representar na fase oral do processo, estas partes interessadas e o Governo polaco foram ouvidos na audiência de 7 de janeiro de 2015.

II – **Análise**

A – *Quanto à primeira questão prejudicial*

12. Como já observei no n.º 9 destas conclusões, a primeira questão prejudicial colocada pelo órgão jurisdicional de reenvio baseia-se no postulado de que só há uma dedução parcial do IVA pago pelas duas sociedades *holding* em causa nos litígios dos processos principais, na medida em que, em relação à Larentia + Minerva, as despesas de aquisição de participações nas suas filiais e, no que respeita à Marenave, as despesas de emissão de ações estão afetas, na sua maior parte, à atividade não económica destas sociedades *holding* com vista à aquisição e à detenção/gestão das participações nas suas respetivas filiais.

13. Com base naquela premissa, o órgão jurisdicional de reenvio solicita ao Tribunal de Justiça que forneça indicações mais precisas sobre o método de cálculo que deverá ser adotado para repartir o mais objetiva e uniformemente possível o IVA pago a montante, quando as despesas de uma sociedade *holding* estão afetadas a atividades económicas e a atividades não económicas.

14. Se nos limitássemos a responder estritamente a esta questão, considero, à semelhança de todas as partes interessadas que são intervenientes neste processo, que o Tribunal de Justiça devia declinar a sua competência para fornecer indicações mais desenvolvidas sobre tal método de cálculo do que as que já resultam da sua jurisprudência atual.

15. Com efeito, importa, designadamente recordar que, chamado a pronunciar-se numa questão análoga no processo Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166), o Tribunal de Justiça salientou que as disposições da Sexta Diretiva não comportam normas que tenham por objeto os métodos ou os critérios que os Estados-Membros estão obrigados a aplicar quando adotam disposições que permitem uma repartição dos valores do IVA pagos a montante consoante as correspondentes despesas digam respeito a atividades económicas ou a atividades não económicas, uma vez que as regras de dedução do IVA pago a montante, previstas pela Sexta Diretiva, respeitam exclusivamente a atividades económicas [4].

16. Portanto, uma vez que a Sexta Diretiva não contém as indicações necessárias para tais cálculos precisos, incumbe aos Estados-Membros estabelecer os métodos e os critérios adequados para esse efeito, exercendo o seu poder de apreciação, tendo em conta a finalidade e a economia desta diretiva, em especial respeitando o princípio da neutralidade fiscal [5].

17. Consequentemente, o Tribunal de Justiça deduziu que, no exercício desse poder de apreciação, os Estados-Membros devem assegurar que a dedução só será efetuada para a parte do IVA que é proporcional ao montante referente às operações que conferem direito a dedução, zelando, por conseguinte, para que o cálculo do *pro rata* entre atividades económicas e atividades não económicas reflita objetivamente a parte de imputação real das despesas a montante a cada uma destas duas atividades. No entanto, nesse mesmo quadro, os Estados-Membros estão habilitados a aplicar qualquer chave de repartição apropriada, como as da natureza do investimento ou da natureza da operação (mencionadas pelo órgão jurisdicional nacional no início do processo Securenta), sem estarem obrigados a limitar-se a um único destes métodos [6].

18. O Tribunal de Justiça confirmou estas apreciações nos n.os 42 e 47 do acórdão Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557), recordando, no essencial, que, independentemente dos modos de cálculo escolhidos ou aplicados pelos Estados-Membros, esses modos devem refletir objetivamente a parte de imputação real das despesas a montante das atividades económicas e das atividades não económicas, respetivamente.

19. Nos presentes processos, o órgão jurisdicional de reenvio salientou que o legislador alemão não adotou, até à data, nenhuma chave de repartição da natureza das evocadas pelo Tribunal de Justiça no acórdão Securenta, o que implica uma grande insegurança jurídica que, na sua opinião, cabe ao Tribunal de Justiça colmatar.

20. Considero que o Tribunal de Justiça não pode subscrever aquela sugestão, tanto por motivos relacionados com o respeito pela competência residual dos Estados-Membros como por razões práticas decorrentes da diversidade e da complexidade das situações factuais que não permitem, de forma alguma, que o Tribunal de Justiça privilegie um método ou uma chave de repartição em vez de outro.

21. Por motivos análogos, o facto de um legislador nacional não ter ainda optado por um ou outro método, embora tenha preferido deixar essa apreciação, em função das circunstâncias do caso concreto, aos sujeitos passivos e à administração fiscal, como salientaram o órgão jurisdicional de reenvio e o Governo alemão nas suas observações escritas, também não pode levar o Tribunal de Justiça a considerar-se habilitado a substituir esse legislador.

4 — V., neste sentido, acórdão Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, n.º 33).

5 — *Idem* (n.os 34 a 36).

6 — *Ibidem* (n.os 37 e 38).

22. Em contrapartida, incumbe aos órgãos jurisdicionais nacionais verificar se, em função das situações que lhes são submetidas, o ou os modos de cálculo tidos em consideração quer pelo sujeito passivo quer, no caso concreto, pela administração fiscal nacional, refletem objetivamente a parte de imputação real das despesas a montante, respetivamente, das atividades económicas e das atividades não económicas do sujeito passivo.

23. Por conseguinte, nos presentes processos, incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio fiscalizar se a aplicação do método que a administração fiscal considera apropriado, ou seja, de acordo com as indicações fornecidas pelo órgão jurisdicional de reenvio, a chave de repartição em função da natureza do investimento, satisfaz esse objetivo.

24. Todavia, interrogo-me sobre a premissa do raciocínio do órgão jurisdicional de reenvio na medida em que considera que as duas sociedades *holding* desenvolvem, em parte, atividades económicas, e em parte, atividades não económicas.

25. Esta interrogação ultrapassa uma simples questão de apreciação dos factos dos litígios dos processos principais que, bem entendido, no quadro da cooperação prevista no artigo 267.º TFUE, são da exclusiva competência do órgão jurisdicional de reenvio.

26. Com efeito, como observam a Larentia + Minerva e a Marenave, há que perguntar se a ingerência das sociedades *holding* na gestão das filiais não deveria levar, em aplicação, designadamente, dos princípios do acórdão Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495), à conclusão de que essas sociedades *holding* apenas exercem atividades económicas, com exclusão, consequentemente, de qualquer atividade não económica. Isto implicaria, segundo as partes, que o direito à dedução do IVA pago a montante sobre serviços fornecidos às referidas sociedades *holding* no contexto da aquisição das participações das suas filiais seria, por conseguinte, integral.

27. O Tribunal de Justiça distingue duas situações concretas relativamente ao estatuto do IVA das sociedades *holding*, na medida em que estas interferem ou não na gestão das suas filiais.

28. As sociedades *holding* que se enquadram na primeira categoria são aquelas cujo único objeto consiste em deter e gerir participações noutras sociedades, sem lhes fornecer nenhuma prestação de serviços a título oneroso e, por conseguinte, sem interferir direta ou indiretamente na gestão de outras empresas, exceto para exercer os seus direitos na qualidade de acionistas.

29. Estas sociedades *holding* não têm a qualidade de sujeitos passivos de IVA na aceção do artigo 4.º da Sexta Diretiva e não têm, por conseguinte, direito à dedução segundo o artigo 17.º da mesma diretiva. Com efeito, de acordo com a jurisprudência, a mera aquisição e a mera detenção de participações sociais não devem ser consideradas atividades económicas na aceção da Sexta Diretiva, que confiram ao seu autor a qualidade de sujeito passivo. A simples aquisição de participações financeiras noutras empresas não constitui uma exploração de um bem com o fim de auferir receitas com caráter permanente, porque o eventual dividendo, fruto dessa participação, resulta da simples propriedade do bem [7].

30. No entanto, o Tribunal de Justiça tem declarado reiteradamente que «a *situação é diferente* quando a participação é acompanhada de uma interferência direta ou indireta na gestão das sociedades em que se verificou a aquisição de participações, sem prejuízo dos direitos que o detentor da participação tenha na qualidade de acionista ou de sócio» [8]. Com efeito, prossegue o Tribunal de Justiça, a interferência de uma *holding* na gestão das sociedades em que tomou participações constitui uma

7 — V., nomeadamente, acórdãos Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, n.º 19), e Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, n.º 32).

8 — V., nomeadamente, acórdãos Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, n.º 14); Floridienne e Berginvest (C-142/99, EU:C:2000:623, n.º 18); Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, n.º 20); acórdão SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, n.º 30); e Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, n.º 33) (o sublinhado é meu).

atividade económica na aceção do artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Diretiva, na medida em que implique a realização de transações sujeitas ao IVA nos termos do artigo 2.º dessa diretiva, tais como o fornecimento de serviços administrativos, financeiros, comerciais e técnicos pela *holding* às suas filiais [9].

31. Como resulta da tipologia das sociedades *holding* descrita pelo órgão jurisdicional de reenvio, essas sociedades *holding* são designadas *holdings* «de direção».

32. No caso em apreço, não se contesta que as duas sociedades *holding* em causa nos litígios dos processos principais se enquadram nesta segunda categoria e que, por conseguinte, são sujeitos passivos de IVA pelas prestações de serviços que fornecem a título oneroso às suas filiais.

33. Aliás, o órgão jurisdicional de reenvio admite que essas sociedades *holding* têm direito à dedução do IVA que incidiu a montante sobre os serviços que adquiriram a empresas terceiras no âmbito das operações de capital nas suas filiais. Todavia, de acordo com o órgão jurisdicional de reenvio, essa dedução só pode ser parcial. Com efeito, as prestações de que beneficiaram as sociedades *holding* no âmbito da aquisição de capitais serviram, antes de mais, para uma atividade não económica das sociedades *holding*, a saber, a aquisição e a detenção não tributáveis das suas participações respetivas no capital social das suas filiais.

34. A este respeito, saliento, antes de mais, que o órgão jurisdicional de reenvio não indica que as referidas prestações tivessem estado afetadas à simples detenção de participações noutras filiais em cuja gestão as sociedades *holding* não interferiram, atividade que não podia ser considerada económica e que, por conseguinte, implicava efetivamente a obrigação de repartir o IVA pago a montante entre as atividades económicas e não económica das sociedades *holding*.

35. Em seguida, considero que a lógica em que assenta a jurisprudência do Tribunal de Justiça respeitante à dicotomia entre as sociedades *holding* que interferem, ou, pelo contrário, que não interferem na gestão das suas filiais tem consequências na afetação das despesas relativas às operações de capital realizadas a montante pelas sociedades *holding* na sua atividade económica a jusante.

36. Com efeito, no acórdão Cibo Participations, que dizia respeito a uma situação análoga aos litígios dos processos principais, o Tribunal de Justiça declarou que as despesas efetuadas por uma sociedade *holding* que interfere na gestão de uma filial em relação aos diversos serviços que adquiriu no âmbito de uma aquisição de participação nessa filial, fazem parte das despesas gerais do sujeito passivo e são, *enquanto tais*, elementos constitutivos do preço dos seus produtos. Por conseguinte, esses serviços mantêm em princípio uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica da sociedade *holding* [10].

37. Uma vez que o Tribunal de Justiça não podia desconhecer que, pela sua própria natureza, essa sociedade *holding* também geria participações que não implicavam uma atividade económica, a abordagem adotada nesse acórdão implica, por um lado, que as despesas efetuadas pela sociedade *holding* com vista à aquisição de participações nas suas filiais estão apenas relacionadas com a atividade económica da sociedade *holding* e não, mesmo parcialmente, com a sua atividade não económica que consiste em gerir as participações e, por outro, que a sociedade *holding* está, em princípio, autorizada a deduzir a totalidade do IVA pago pelas operações a montante.

9 — Acórdãos Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, n.º 22) e Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, n.º 34).

10 — Acórdão Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495, n.º 33). V. também, em especial, acórdão SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, n.º 58).

38. Esta apreciação é confirmada pelo n.º 34 do mesmo acórdão Cibo Participations no qual o Tribunal de Justiça se refere ao sistema de dedução previsto no artigo 17.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva, cuja aplicação só diz respeito à repartição do IVA relativo a operações a montante utilizadas para efetuar, ao mesmo tempo, operações económicas com direito a dedução e outras sem direito a dedução, IVA que incide, portanto, sobre as despesas que se relacionam exclusivamente com atividades económicas [11].

39. Por conseguinte, as despesas relacionadas com a aquisição de participações sociais nas suas filiais por uma sociedade *holding* que interfere na sua gestão, na aceção da jurisprudência do Tribunal de Justiça, estão afetadas à atividade económica dessa sociedade *holding*. Consequentemente, o IVA pago sobre essas despesas será objeto de uma dedução integral, nos termos do artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Diretiva, a menos que as operações económicas realizadas a jusante estejam isentas do IVA ao abrigo da Sexta Diretiva, caso em que o direito à dedução será feito de acordo com método *pro rata*, conforme previsto no artigo 17.º, n.º 3, da mesma diretiva [12]. Esta é, do meu ponto de vista, a interpretação que deve ser feita do acórdão Cibo Participations.

40. Esta análise é perfeitamente suscetível de ser alargada às despesas relativas não a aquisições de participações em filiais, mas a outras operações de capital realizadas por uma sociedade *holding* de direção, como o aumento do seu capital social, por emissão de ações, que serve, *in fine*, para financiar a aquisição e a exploração de navios, como parece ser o caso do processo C-109/14.

41. Com efeito, o Tribunal de Justiça já reconheceu, no acórdão Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320), que uma emissão de ações não entra, *per se*, no âmbito de aplicação da Sexta Diretiva, mas pode ser realizada por uma sociedade com vista a reforçar o seu capital em proveito da sua atividade económica geral, o que implica que os custos das prestações adquiridas por esta sociedade no âmbito da operação em causa fazem parte das suas despesas gerais e são, enquanto tal, elementos constitutivos do preço dos seus produtos, uma vez que essas prestações têm uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo [13].

42. O facto de, no litígio na origem do processo C-109/14, a emissão de ações ter sido realizada por uma sociedade *holding* de direção e não por uma sociedade, tal como a Kretztechnik, que exercia apenas uma atividade económica, não me parece que deva ter consequências diferentes sobre o direito à dedução, em princípio integral, do IVA pago a montante, tendo em conta os ensinamentos do acórdão Cibo Participations.

43. Em todo o caso, nem o órgão jurisdicional de reenvio nem as partes interessadas no presente processo sugeriram que se deveria distinguir o tratamento fiscal das despesas em que incorre uma sociedade *holding* de direção consoante estejam relacionadas com aquisições de participações ou com outras operações de capital.

44. Tendo em conta estas considerações, considero que a primeira questão prejudicial deve ter a seguinte resposta: as despesas relacionadas com operações de capital, suportadas por uma sociedade *holding* que interfere direta ou indiretamente na gestão das suas filiais, têm uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica dessa sociedade *holding*. Por conseguinte, deve proceder-se a uma repartição do IVA pago a montante sobre estas despesas entre as atividades económicas e não económicas. Se a sociedade *holding* efetua operações que estão sujeitas a IVA e a operações que estão isentas dele, o direito à dedução do IVA pago a montante é calculado pelo método *pro rata*, conforme previsto no artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Diretiva.

11 — V., neste sentido, acórdão Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, n.º 33) e as minhas conclusões no processo Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2008:769, n.º 79). V. também, acórdão Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, n.º 40).

12 — As regras segundo as quais o cálculo desse *pro rata* deve ser efetuado recaem na esfera de aplicação da legislação nacional dos Estados-Membros: v., a este respeito, acórdão Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, n.ºs 30 e 31).

13 — V. acórdão Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, n.º 36).

B – *Quanto à segunda questão prejudicial*

45. Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, que prevê a faculdade de os Estados-Membros equipararem diversas pessoas a um único sujeito passivo de IVA, se opõe a uma regulamentação nacional que, por um lado, limita apenas às pessoas coletivas a possibilidade de serem integradas na empresa de outro sujeito passivo (designado «sociedade-mãe») e, por outro, exige que essas pessoas coletivas sejam integradas na empresa da sociedade-mãe, nos planos financeiro, económico e de organização, isto é, no sentido de uma relação hierárquica.

46. Resulta da redação do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva que este último permite que cada Estado-Membro considere que várias pessoas constituem um único sujeito passivo quando estas estejam estabelecidas no território desse mesmo Estado-Membro e que, embora juridicamente independentes, estão estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização [14].

47. Por conseguinte, aquela disposição consagrou na legislação da União o conceito de grupo de IVA, cujo objetivo, conforme refere a exposição de motivos da proposta de Sexta Diretiva [15], é permitir que os Estados-Membros não considerem distintos os sujeitos passivos cuja independência é puramente jurídica, tanto por preocupações de simplificação administrativa como para evitar determinados abusos [16].

48. Na prática, uma vez que o grupo de IVA é considerado um único sujeito passivo, as entidades que o formam deixam de subscrever separadamente declarações de IVA e de ser identificadas, dentro e fora do seu grupo, como sujeitos passivos [17].

49. Daqui decorre que as operações internas ao grupo de IVA, isto é, as operações efetuadas a título oneroso entre as entidades que integram esse grupo, em princípio, não são consideradas para efeitos de IVA. Por conseguinte, o direito à dedução do IVA pago a montante é determinado não com base nas operações entre os membros do grupo, mas unicamente com fundamento nas operações efetuadas pelo grupo a favor de terceiros [18].

50. No caso em apreço, embora o órgão jurisdicional de reenvio não tenha expresso nenhuma dúvida quanto ao facto de a República Federal da Alemanha ter optado pela faculdade oferecida pelo artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, o que foi, aliás, confirmado pelo Governo alemão nas suas observações escritas, pergunta se as sociedades *holding* e as suas respetivas filiais podem obter o estatuto de grupo de IVA de forma a conceder a este último, tendo em conta as operações a título oneroso efetuadas entre as filiais e empresas terceiras, o benefício da dedução integral do IVA pago a montante sobre as operações de capital efetuadas pelas sociedades *holding*.

51. Se o benefício dessa dedução integral não estiver já excluído tendo em conta a resposta que proponho que seja dada à primeira questão prejudicial, nesta fase do raciocínio impõem-se duas observações.

14 — De notar que aquela disposição foi, em seguida, retomada em termos análogos no artigo 11.º da Diretiva 2006/112/CE.

15 — Proposta de Sexta Diretiva 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 [COM (73) 950 de 20 de junho de 1973].

16 — V., neste sentido, nomeadamente, acórdãos Comissão/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217, n.º 47) e Comissão/Suécia (C-480/10, EU:C:2013:263, n.º 37).

17 — V., neste sentido, acórdãos Ampliscientifica e Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, n.º 19) e Skandia America (USA), filiale Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, n.º 29).

18 — V. também, 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, de 2 de julho de 2009, p. 11]. Importa esclarecer que as operações efetuadas entre membros do grupo e um terceiro são atribuíveis ao próprio grupo: v. acórdão Skandia America (USA), filiale Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, n.º 29).

52. Por um lado, as situações factuais na origem de cada uma das duas primeiras questões prejudiciais excluem-se mutuamente. Por outras palavras, ou um grupo de IVA existe ou não existe. Em nenhum caso uma sociedade *holding* que interfira na gestão das suas filiais pode beneficiar do direito à dedução do IVA pago a montante sobre despesas ligadas a operações de capital nas suas filiais e pretender, ao mesmo tempo constituir um grupo de IVA com as referidas filiais, dentro do qual, como já referi, as operações estão fora do âmbito do IVA.

53. Por outro lado, resulta das indicações constantes da decisão de reenvio que a problemática relacionada com a concessão do estatuto de grupo de IVA só foi suscitada pela primeira vez perante o órgão jurisdicional de reenvio, que decide, em última instância, na fase da «revista». Por conseguinte, nem a administração fiscal nem as jurisdições de nível inferior ao órgão jurisdicional de reenvio puderam pronunciar-se previamente sobre o benefício desse estatuto a conceder à Larentia + Minerva, bem como à Marenave e às suas filiais respetivas.

54. Estas observações podiam levar a pensar que a interpretação da Sexta Diretiva pedida na segunda questão prejudicial não tem, em definitivo, nenhuma relação com a realidade dos litígios nos processos principais ou tem um caráter hipotético, de forma que essa questão (bem como, aliás, a terceira questão que lhe está intrinsecamente ligada) deve ser declarada inadmissível [19]. Aliás, foram suscitadas dúvidas neste sentido pelo Governo da Irlanda tanto nas suas observações escritas como na audiência no Tribunal de Justiça.

55. No entanto, apesar destas circunstâncias, considero que não é inútil responder à presente questão prejudicial quanto ao mérito. Com efeito, como sugere o órgão jurisdicional de reenvio e o Governo alemão confirmou na audiência, o cumprimento das condições de elegibilidade para o estatuto de grupo de IVA ou de unidade fiscal tem um caráter objetivo e pode ser declarado, no direito alemão, por qualquer órgão jurisdicional independentemente de um pedido nesse sentido. Consequentemente, a questão de saber se as restrições à elegibilidade para esse grupo previstas pela legislação alemã são compatíveis com artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva tem interesse para a solução dos litígios dos processos principais, uma vez que, se essas restrições poderem ser afastadas, o direito à dedução integral do IVA pago a montante pode ser reconhecido.

56. Por conseguinte, quanto ao mérito, o pedido do órgão jurisdicional de reenvio diz respeito a dois aspetos. Em primeiro lugar, trata-se, em substância, de saber se o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva se opõe a que um Estado-Membro limite a constituição de grupos de IVA a entidades com personalidade jurídica, excluindo, consequentemente, as sociedades de pessoas, à semelhança das filiais, constituídas sob a forma de sociedades em comandita, das duas sociedades *holding* em causa nos litígios dos processos principais. Em segundo lugar, o órgão jurisdicional de reenvio questiona-se sobre a possibilidade de um Estado-Membro exigir que as relações que unem os membros do grupo de IVA sejam relações de tipo hierárquico, pelas quais as entidades «subordinadas» são integradas na sociedade-mãe.

1. Quanto à condição relacionada com a personalidade jurídica dos membros do grupo de IVA

57. Segundo o § 2, n.º 2, ponto 2, primeiro período, da Umsatzsteuergesetz (lei alemã relativa ao imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UStG»), a atividade profissional, industrial ou comercial não é exercida a título independente, quando a arquitetura global das relações efetivas mostra que uma pessoa coletiva está integrada nos planos financeiro, económico e de organização da sociedade-mãe.

19 — V., nomeadamente, quanto à jurisprudência relativa à inadmissibilidade dos pedidos de questões prejudiciais sem relação com a realidade dos litígios ou que são de natureza hipotética: acórdão Unió de Pagesos de Catalunya (C-197/10, EU:C:2011:590, n.º 17 e jurisprudência referida).

58. Ao mesmo tempo que resulta da decisão de reenvio que sociedades de pessoas podem, no direito alemão, constituir a sociedade-mãe da unidade fiscal, em contrapartida, essas sociedades de pessoas, em especial as sociedades em comandita, porque desprovidas de personalidade jurídica, não podem ser organicamente dependentes e, por conseguinte, não podem participar no grupo de IVA, tal como existe na Alemanha.

59. Do meu ponto de vista, conforme alegaram com razão a Irlanda e a Comissão, não há nada na Sexta Diretiva que permita excluir as sociedades de pessoas da participação num grupo de IVA.

60. Esta apreciação decorre, desde já, da redação do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva que menciona, de maneira perfeitamente genérica, que podem ser consideradas um único sujeito passivo «as pessoas», o que contrasta, como salientou de forma absolutamente pertinente o advogado-geral N. Jääskinen nas suas conclusões apresentadas no processo Comissão/Irlanda (C-85/11, EU:C:2012:753, n.os 30 e 31), com o quadro jurídico resultante da Segunda Diretiva IVA [20]. O Tribunal de Justiça deduziu daí que a redação do artigo 11.º da Diretiva 2006/112, que retoma em termos semelhantes a formulação do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, não se opõe a que um Estado-Membro preveja que pessoas que não são sujeitos passivos a título individual possam ser integradas num grupo de IVA [21]. Num outro processo, o Tribunal de Justiça também esclareceu, é certo de maneira incidental, que o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva se dirige às «pessoas, nomeadamente [às] sociedades» [22].

61. Esta jurisprudência implica que o alcance do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva não está limitado a uma forma específica de sociedade nem a que as entidades membros do grupo de IVA gozem de personalidade jurídica.

62. De resto, contrariamente ao artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, determinadas disposições desta última, como os artigos 28.º-A a 28.º-C, referem-se unicamente às «pessoas coletivas», o que significa também que o legislador da União entendeu não limitar o alcance do primeiro artigo às entidades dotadas de personalidade jurídica.

63. Por conseguinte, considero que o âmbito de aplicação *ratione personae* do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo da Sexta Diretiva abrange todas as pessoas.

64. Contudo, esta afirmação não permite resolver a primeira parte da segunda questão prejudicial submetida ao Tribunal de Justiça pelo órgão jurisdicional de reenvio.

65. A sua resolução pressupõe, previamente, que se verifique se a Sexta Diretiva se opõe a que um Estado-Membro limite o alcance do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da referida diretiva, no âmbito do exercício da faculdade que lhe é reconhecida de admitir no seu território a constituição de grupos de IVA. Por outras palavras, trata-se de determinar se os Estados-Membros conservam uma certa margem de apreciação quanto às «pessoas» que considerem poder admitir para efeitos do benefício da participação em grupos de IVA no seu território.

66. Tendo em atenção a jurisprudência, esta questão pede, na minha opinião, uma resposta flexível.

20 — Segunda Diretiva 67/228/CEE do Conselho, de 11 de abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (JO 71, p. 1303).

21 — Acórdão Comissão/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217, n.os 38 a 41). V., também, acórdãos Comissão/Países Baixos (C-65/11, EU:C:2013:265, n.os 35 a 39); Comissão/Finlândia (C-74/11, EU:C:2013:266, n.os 30 a 34); Comissão/Reino Unido (C-86/11, EU:C:2013:267, n.os 33 a 37) e Comissão/Reino Unido (C-95/11, EU:C:2013:268, n.os 34 a 38).

22 — Acórdão Ampliscientifica e Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, n.º 19).

67. É verdade que o Tribunal de Justiça declarou a propósito do artigo 11.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112, que transcreveu o texto do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, que, segundo o seu teor, este artigo não sujeita a sua aplicação a outras condições que aquelas que são enumeradas [23]. Nos acórdãos Comissão/Suécia (C-480/10, EU:C:2013:263, n.º 35) e Comissão/Finlândia (C-74/11, EU:C:2013:266, n.º 63), o Tribunal de Justiça esclareceu que aquela disposição também não previa a possibilidade de os Estados-Membros imporem outros requisitos aos operadores económicos para poderem constituir um grupo de IVA, como o de exercerem um determinado tipo de atividade ou pertencerem a um determinado setor de atividade.

68. Por conseguinte, pode parecer que o regime previsto no artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva (e atualmente o do artigo 11.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112) não concede nenhuma margem de apreciação aos Estados-Membros.

69. No entanto, também naqueles acórdãos, o Tribunal de Justiça reconheceu, já não com referência ao texto da disposição em causa, mas com fundamento nos seus objetivos, a possibilidade de os Estados-Membros restringirem a aplicação do regime previsto no artigo 11.º da Diretiva 2006/112, em conformidade com o direito da União [24]. Foi em aplicação desta conclusão que o Tribunal de Justiça foi levado julgar improcedentes os incumprimentos imputados ao Reino da Suécia e à República da Finlândia, salientando que a Comissão não tinha demonstrado que a limitação da aplicação às empresas do setor financeiro e dos seguros do regime do grupo de IVA nos dois Estados-Membros, motivada pelo propósito de obstar à fraude e evasão fiscais, mencionadas no artigo 11.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112, era contrária ao direito da União [25].

70. Uma vez que, na minha opinião, é suscetível de ser transposta para a Sexta Diretiva, aquela jurisprudência parece, por conseguinte, reconhecer uma margem de apreciação aos Estados-Membros no exercício da faculdade prevista pelo seu artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, margem de apreciação essa limitada, todavia, pela prossecução dos objetivos previstos no artigo 4.º, n.º 4, desta diretiva, em conformidade com o direito da União.

71. Na prática, as restrições ao regime previsto no artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva devem, consequentemente, ser, do meu ponto de vista, necessárias e adequadas ao objetivo, já mencionado, de prevenção de práticas ou de comportamentos abusivos ou aos da luta contra a fraude e a evasão fiscais, em conformidade com o direito da União, a saber, designadamente, com o princípio da neutralidade fiscal, que constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA [26].

72. No caso em apreço, para ser considerada legítima, a exclusão das sociedades de pessoas da participação num grupo de IVA deve poder ser justificada com base nos objetivos prosseguidos pelo artigo 4.º, n.º 4, da Sexta Diretiva, embora respeitando o princípio da neutralidade fiscal.

73. Embora corresponda ao órgão jurisdicional de reenvio verificar estes aspetos, importa observar que este último já esclareceu, no essencial, no seu pedido de reenvio prejudicial, por um lado, que não vê qualquer relação entre a exigência, imposta pelo § 2, n.º 2, ponto 2, da UStG, nos termos da qual todos os membros de um grupo de IVA devem ser dotados de personalidade jurídica e prosseguir os objetivos visados pelo artigo 4.º, n.º 4, da Sexta Diretiva e, por outro, que essa exigência pode violar o princípio da neutralidade fiscal na medida em que se baseia unicamente na forma jurídica para excluir determinadas entidades do benefício da participação num grupo de IVA.

23 — V., nomeadamente, acórdãos Comissão/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217, n.º 36) e Comissão/Suécia (C-480/10, EU:C:2013:263, n.º 35).

24 — Acórdãos Comissão/Suécia (C-480/10, EU:C:2013:263, n.º 38) e Comissão/Finlândia (C-74/11, EU:C:2013:266, n.º 66).

25 — Acórdãos Comissão/Suécia (C-480/10, EU:C:2013:263, n.ºs 39 e 40) e Comissão/Finlândia (C-74/11, EU:C:2013:266, n.ºs 67 e 68).

26 — Quanto ao caráter fundamental desse princípio, v., nomeadamente, acórdãos Schmeink & Cofreth e Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, n.º 59); Ampliscientifica e Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, n.º 25). Quanto aos limites impostos pelo princípio da neutralidade ao recurso dos Estados-Membros a medidas que prosseguem objetivos de luta contra a evasão e a fraude fiscais, v., nomeadamente, acórdão Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, n.º 26 e jurisprudência referida).

74. Concordo com esta perspetiva.

75. No entanto, devem acrescentar-se as duas observações seguintes.

76. Em primeiro lugar, quanto aos objetivos de luta contra a fraude e a evasão fiscais que constam atualmente, como já foi evidenciado, do artigo 11.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112, há que esclarecer que só a partir da adoção da Diretiva 2006/69/CE, de 24 de julho de 2006[27], é que o legislador da União inseriu um terceiro parágrafo no artigo 4.º, n.º 4, da Sexta Diretiva, admitindo explicitamente que os Estados-Membros que usaram da faculdade de autorizar a constituição de grupos de IVA no seu território podem «adotar todas as medidas necessárias para evitar a fraude ou evasão fiscais através da utilização [do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva]».

77. Ora, pelo menos em relação ao processo C-108/14, o exercício fiscal em questão é o do ano de 2005, isto é uma data bem anterior às da adoção da Diretiva 2006/69 e da sua entrada em vigor.

78. No entanto, não creio que esta circunstância signifique que antes da entrada em vigor da Diretiva 2006/69, os Estados-Membros estavam privados da possibilidade de adotar medidas que prosseguissem esses objetivos no âmbito do exercício da faculdade que lhes oferecia o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva.

79. Com efeito, como a Comissão e o Governo do Reino Unido alegaram com razão nas suas observações escritas, o Tribunal de Justiça sublinhou em diversas ocasiões que, entre outras, a luta contra a fraude e a evasão fiscais constituía um objetivo reconhecido e encorajado pela Sexta Diretiva[28], inclusive nas situações em que as autoridades fiscais nacionais não pudessem prevalecer-se de nenhuma habilitação expressa do legislador da União que constasse em disposições precisas desta diretiva[29].

80. Todavia, à semelhança do órgão jurisdicional de reenvio e da Comissão, tenho dificuldade em perceber de que modo é que é necessária e apropriada uma distinção em função da forma jurídica ou da existência ou não de personalidade jurídica das empresas para lutar contra a fraude e a evasão fiscais.

81. Em segundo lugar, tal distinção colide também, na minha opinião, com o princípio da neutralidade fiscal, na medida em que entidades que estão, a título individual, totalmente sujeitas a IVA, como admitiu o Governo alemão na audiência, não podem participar num grupo de IVA, unicamente em razão da forma jurídica específica que têm.

27 — Diretiva 2006/69/CE do Conselho, de 24 de julho de 2006, que altera a Diretiva 77/388/CEE no que se refere a certas medidas destinadas a simplificar o procedimento de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado e a lutar contra a fraude ou evasão fiscais e que revoga certas decisões que concedem derrogações (JO L 221, p. 9).

28 — V., nomeadamente, acórdãos Gemeente Leusden e Holin Groep (C-487/01 e C-7/02, EU:C:2004:263, n.º 76); Halifax e o. (C-255/02, EU:C:2006:121, n.º 71); Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446); Ampliscientifica e Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, n.º 29) e R. (C-285/09, EU:C:2010:742, n.º 36).

29 — V., em especial, acórdão Halifax e o. (C-255/02, EU:C:2006:121) que respeita à evasão fiscal e a páticas abusivas e acórdão Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446) que respeita a fraude fiscal.

82. A este propósito, importa recordar que o recurso ao grupo de IVA pode apresentar vantagens de tesouraria para os seus membros, uma vez que as transações internas de um grupo que estariam em princípio sujeitas a IVA, não são abrangidas pela aplicação deste imposto [30]. Ora, privar os operadores económicos dessas vantagens por causa da forma jurídica pela qual um desses operadores exerce a sua atividade significa tratar diferentemente transações semelhantes que se encontram, consequentemente, em concorrência entre si, independentemente da característica do sujeito passivo de IVA ser justamente a atividade económica e não a forma jurídica [31].

83. O mecanismo do grupo de IVA deve promover a neutralidade fiscal refletindo a realidade económica. Na minha opinião, não deve levar à criação de diferenças artificiais em função da forma jurídica que os operadores económicos têm para exercer a sua atividade.

84. Por conseguinte, proponho que se responda à primeira parte da segunda questão prejudicial no sentido de que o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva se opõe a que um Estado-Membro, no exercício da faculdade que lhe confere esta disposição, subordine a constituição de um grupo de IVA à condição de que todos os membros desse grupo gozem de personalidade jurídica, a menos que essa condição seja justificada pela prevenção de práticas abusivas ou de luta contra a fraude e a evasão fiscais, em conformidade com o princípio da neutralidade fiscal, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

2. Quanto à necessidade de os membros do grupo de IVA estabelecerem relações de tipo hierárquico

85. Como já indiquei, o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva autoriza que se considere como um único sujeito passivo de IVA as entidades que, ainda que independentes do ponto de vista jurídico, estejam estreitamente relacionadas nos planos financeiro, económico e de organização.

86. O § 2, n.º 2, ponto 2, primeiro período, da UStG exige que as entidades estejam integradas nos planos financeiro, económico e de organização na empresa da sociedade-mãe.

87. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, a integração exigida por aquela disposição pressupõe, em conformidade com jurisprudência constante do Bundesfinanzhof, uma hierarquização das relações entre a sociedade-mãe e a sociedade organicamente vinculada enquanto «pessoa subordinada».

88. De acordo com as explicações do órgão jurisdicional de reenvio, essa integração existe no plano financeiro quando a sociedade-mãe detém na sociedade organicamente vinculada uma participação financeira tal que lhe permite impor a sua vontade por votação maioritária na assembleia de sócios. No plano económico, carateriza-se pelo facto de a sociedade organicamente vinculada aparecer na estrutura da sociedade-mãe, hierarquicamente superior, como uma parte que lhe é própria. Por último, no plano da organização, o órgão jurisdicional de reenvio observa que a integração pressupõe que a sociedade-mãe exerce, na gestão quotidiana, a faculdade que resulta da integração financeira, ao fiscalizar o tipo e o modo de gestão da sociedade subordinada e impondo a sua vontade dentro desta última.

30 — V., neste sentido, Comunicação da Comissão, já referida, p. 11 e conclusões do advogado-geral N. Jääskinen no processo Comissão/Irlanda (C-85/11, EU:C:2012:753, n.º 45).

31 — O Tribunal de Justiça já declarou, em circunstâncias relacionadas com o âmbito de aplicação das isenções do IVA, que a Sexta Diretiva se opunha a distinções baseadas unicamente na forma jurídica pela qual os sujeitos passivos exercem as suas atividades: v., a este respeito, acórdãos Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, n.º 20); Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, n.º 30); Linneweber e Akritidis (C-453/02 e C-462/02, EU:C:2005:92, n.º 25) e Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, n.ºs 30 e 31).

89. No entanto, o órgão jurisdicional de reenvio não indica de maneira precisa sobre que plano(s) financeiro, económico e/ou de organização, os operadores económicos em questão nos processos principais não satisfazem a condição de integração prevista no § 2, n.º 2, ponto 2, primeiro período da UStG, conforme interpretada pelo Bundesfinanzhof. Nem as observações da Larentia + Minerva nem as da Marenave permitem esclarecer verdadeiramente esta questão.

90. Assim sendo, é ponto assente que as exigências impostas pelo § 2, n.º 2, ponto 2, primeiro período, da UStG superam as que decorrem do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva. Com efeito, a existência de vínculos «estreitos» nos planos financeiro, económico e de organização não implicam necessariamente a integração de um membro na empresa de um outro membro do grupo de IVA nem uma hierarquização das relações entre esses membros [32]. Aliás, na audiência no Tribunal de Justiça, a Comissão observou que entre os dezasseis Estados-Membros que tinham implementado a faculdade prevista no artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, apenas quatro deles, entre os quais a República Federal da Alemanha, exigiam relações de integração e de subordinação desse tipo. Acresce que, como a Larentia + Minerva salientou nas suas observações escritas, ao considerar, designadamente no acórdão Comissão/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217, n.º 47), que a constituição de um grupo de IVA pode ser necessária para evitar determinados abusos, como, por exemplo, o facto de uma empresa poder ser fracionada artificialmente entre vários sujeitos passivos com a finalidade de beneficiar de um regime especial, o Tribunal de Justiça admitiu implicitamente, parece-me, a possibilidade de recurso a grupos de IVA não hierarquizados («Gleichordnungskonzerne»), ao abrigo do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva.

91. A circunstância de, no acórdão Ampliscientifica e Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, n.º 19) o Tribunal de Justiça ter tido em conta, de maneira incidental, um vínculo de subordinação entre os membros de um grupo de IVA não pode, na minha opinião, ser utilmente invocado no caso em apreço, uma vez que a questão que lhe foi submetida nesse processo não respeitava de forma nenhuma a esse aspeto. Aliás, designadamente nos seus acórdãos Comissão/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217, n.º 43) e Comissão/Finlândia (C-74/11, EU:C:2013:266, n.º 36), o Tribunal de Justiça afastou por esse motivo um argumento apresentado pela Comissão, relativo ao mesmo ponto do acórdão Ampliscientifica e Amplifin.

92. Estas considerações levam-me também a rejeitar o argumento exposto, em substância, pelo Governo austríaco de que a existência de um vínculo de subordinação é inerente à condição de «vínculos estreitos» prevista pelo artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, uma vez que, de acordo com o primeiro parágrafo do n.º 4, é precisamente a existência desses vínculos de subordinação entre as pessoas singulares e o seu empregador que exclui que estas sejam consideradas sujeitos passivos de IVA.

93. Este argumento ignora não só a diferença de redação que existe entre o primeiro e o segundo parágrafos do artigo 4.º, n.º 4, da Sexta Diretiva, uma vez que este último não emprega justamente a expressão «vínculos de subordinação» mas antes aquela, mais ampla, de «vínculos estreitos», mas também ignora o facto de o Tribunal de Justiça ter reconhecido que um Estado-Membro está habilitado a prever que pessoas que não são sujeitos passivos de IVA podem ser membros de grupos de IVA e que, consequentemente, o termo sujeito passivo não é sinónimo de «pessoas», na aceção do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo da Sexta Diretiva.

32 — De referir que o emprego do advérbio «estreitamente» no artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, para qualificar os vínculos que unem as entidades em questão substituiu o advérbio «organicamente», utilizado anteriormente, pelo menos em algumas versões linguísticas do texto, no ponto 2, quarto parágrafo do Anexo A da Segunda Diretiva, que interpretou o artigo 4.º desta última. A precisão feita pelo ponto 2, quarto parágrafo, do Anexo A da Segunda Diretiva quanto à definição de «sujeito passivo», foi muito inspirada no regime alemão da «Organschaft».

94. Dito isto, resulta das observações apresentadas pelas partes interessadas que estas se opõem, em definitivo, quanto à questão de saber se as exigências do § 2, n.º 2, ponto 2, primeiro período, da UStG, conforme interpretadas pela jurisprudência do Bundesfinanzhof, constituem condições suplementares às previstas pelo artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva (tese defendida, no essencial, pela Larentia + Minerva, pela Marenave, pela Irlanda e pela Comissão), o que implica que essas condições devem ser justificadas à luz dos objetivos de prevenção dos abusos ou da luta contra a fraude e a evasão fiscais, ou se se trata simplesmente de precisões ou de concretizações da condição relativa à existência de vínculos estreitos nos planos financeiro, económico e de organização previstos nesse artigo da Sexta Diretiva, o que é apoiado pelos Governos alemão, austríaco e do Reino Unido.

95. Embora à primeira vista a resposta a esta alternativa não seja fácil, a argumentação desenvolvida pelas primeiras partes interessadas parece, no entanto, mais conforme à jurisprudência.

96. Com efeito, nos acórdãos Comissão/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217, n.º 36) e Comissão/Finlândia (C-74/11, EU:C:2013:266, n.º 29) nomeadamente, o Tribunal de Justiça qualificou de «outras condições», isto é, de condição suplementar às do artigo 11.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112 (que transcreveu as condições do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva), uma exigência nos termos da qual as «pessoas» visadas por esta disposição deviam ter, a título individual, a qualidade de sujeito passivo. Por outras palavras, um Estado-Membro que tivesse transposto o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva limitando o benefício do grupo de IVA apenas às «pessoas sujeitos passivos» não teria precisado o alcance deste texto, mas introduzido uma condição suplementar à aplicação desta disposição.

97. Portanto, na lógica seguida pelo Tribunal de Justiça naqueles acórdãos, bem como no acórdão Comissão/Suécia (C-480/10, EU:C:2013:263), embora essa condição suplementar não seja, em si, incompatível com o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, tendo em conta a margem de apreciação reconhecida aos Estados-Membros, deve, no entanto ser justificada pela prossecução dos objetivos de prevenção dos abusos ou da luta contra a fraude e a evasão fiscais, em conformidade com o direito da União, muito especialmente com o princípio da neutralidade fiscal.

98. Daqui resulta que a condição que decorre do § 2, n.º 2, ponto 2, primeiro período, da UStG, segundo a qual os vínculos estreitos nos planos financeiros, económico e de organização só podem ocorrer em presença de uma hierarquização das relações entre os membros do grupo de IVA, pode ser compatível com a Sexta Diretiva, sob reserva de que seja necessária e proporcionada à prossecução dos objetivos acima mencionados, no respeito designadamente do princípio da neutralidade fiscal.

99. Embora incumba ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se aquelas condições são satisfeitas, pergunto-me, todavia, se uma medida nacional que exige uma tal intensidade de vínculos entre as pessoas para constituir um sujeito passivo único de IVA não excede o necessário para alcançar os referidos objetivos. Com efeito, exceção feita a circunstâncias específicas próprias de um determinado Estado-Membro, que, no entanto, não foram identificadas perante o Tribunal de Justiça no presente processo, é difícil compreender, de um ponto de vista geral, as razões pelas quais a prossecução dos objetivos acima mencionados pode tornar obrigatória uma hierarquização das relações entre os membros de um grupo de IVA para satisfazer a condição relativa à existência de vínculos estreitos no plano financeiro, económico e de organização. Embora a existência dessa hierarquização entre os membros de um grupo de IVA seja, sem dúvida alguma, uma condição suficiente para atingir esses objetivos e satisfazer a condição imposta pelo artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, duvido, no entanto, que seja estritamente necessária.

100. Por conseguinte, sugiro que se responda à segunda parte da segunda questão prejudicial nos seguintes termos: uma legislação nacional, segundo a qual os vínculos estreitos nos planos financeiro, económico e de organização, na aceção do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, só podem realizar-se em presença de uma hierarquização das relações entre os membros do grupo de

IVA, é suscetível de ser compatível com este artigo, desde que seja necessária e proporcionada à prossecução dos objetivos da prevenção das práticas abusivas e da luta contra a fraude e a evasão fiscais, em conformidade com o direito da União, em especial com o princípio da neutralidade fiscal, o que compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

C – *Quanto à terceira questão prejudicial*

101. Com a sua terceira questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre o efeito direto do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva no caso de este se opor a uma medida nacional como a prevista no § 2, n.º 2, ponto 2, primeiro período, da UStG.

102. Se o Tribunal de Justiça decidir acompanhar as propostas feitas nas presentes conclusões em resposta à segunda questão prejudicial, não se pode excluir que, no seguimento da análise que deverá ser feita pelo órgão jurisdicional de reenvio, este possa concluir pela incompatibilidade do § 2, n.º 2, ponto 2, primeiro período, da UStG com o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva. Portanto, para dar uma resposta útil ao órgão jurisdicional de reenvio, considero que se deve responder à terceira questão prejudicial que este submeteu ao Tribunal de Justiça.

103. Em conformidade com jurisprudência constante, em todos os casos em que disposições da Sexta Diretiva ou da Diretiva 206/112 se afigurem, do ponto de vista do seu conteúdo, incondicionais e suficientemente precisas, estas disposições podem ser invocadas, na falta de medidas de aplicação adotadas nos prazos, contra toda e qualquer disposição nacional que não esteja em conformidade com estas diretivas, ou ainda na medida em que sejam suscetíveis de definir direitos que os interessados estejam em condições de invocar contra o Estado [33].

104. Por conseguinte, importa verificar se o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva pode, do ponto de visto do seu conteúdo, ser considerado incondicional e suficientemente preciso para permitir que um particular o possa invocar perante os órgãos jurisdicionais nacionais com vista a deduzir oposição à aplicação da legislação nacional que seja incompatível com aquele artigo.

105. A este propósito, considero, antes de mais, que a objeção ao reconhecimento do efeito direto do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, como fizeram, em especial, a Irlanda e o Governo austríaco, pelo simples facto de este artigo se limitar a conferir aos Estados-Membros a faculdade de admitir a constituição de grupos de IVA no seu território, não é convincente.

106. Com efeito, o Tribunal de Justiça já admitiu em diversas ocasiões que uma disposição de uma diretiva que confere uma faculdade de escolha aos Estados-Membros não exclui necessariamente que se possa determinar com precisão suficiente, unicamente com base nas disposições dessa diretiva, o conteúdo dos direitos assim conferidos aos particulares [34].

107. Acresce que, a existência de uma margem de apreciação em benefício dos Estados-Membros para a implementação das disposições da Sexta Diretiva também não foi tida em consideração pelo Tribunal de Justiça como um elemento que, só por si, o prive da possibilidade de reconhecer o efeito direto de algumas dessa disposições [35].

33 — V., nomeadamente, acórdãos Becker (8/81, EU:C:1982:7, n.º 25); Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, n.º 51); Linneweber e Akritidis (C-453/02 e C-462/02, EU:C:2005:92, n.º 33), e MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, n.º 47).

34 — V., acórdãos Flughafen Köln/Bonn (C-226/07, EU:C:2008:429, n.º 30); Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82, n.º 61) e Balkan and Sea Properties e Provadinvest (C-621/10 e C-129/11, EU:C:2012:248, n.º 57).

35 — V., nomeadamente, acórdão Stockholm Lindöpark (C-150/99, EU:C:2001:34, n.º 31 e jurisprudência referida). V. também, acórdão MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, n.º 51 e jurisprudência referida).

108. Em especial, o Tribunal de Justiça declarou que, embora os Estados-Membros disponham inegavelmente de uma margem de apreciação para fixar as condições de aplicação de determinadas isenções previstas pela Sexta Diretiva, essa circunstância não impede os interessados, que estão em condições de estabelecer que a sua situação fiscal se enquadra efetivamente numa das categorias de isenção enunciadas pela diretiva, de se basearem nelas diretamente, designadamente para o caso em que, tendo exercido as competências que lhe são reconhecidas por esse diploma, um Estado-Membro adotou disposições nacionais incompatíveis com a diretiva, especificamente, com o princípio da neutralidade fiscal [36].

109. Consequentemente, a circunstância de a República Federal da Alemanha conservar uma determinada margem de apreciação, ao exercer a faculdade que o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva lhe oferece, não implica necessariamente que os interessados sejam privados do direito de invocar diretamente as disposições daquele artigo perante os órgãos jurisdicionais nacionais.

110. Pelo contrário, na minha opinião, uma vez que um Estado-Membro tenha exercido a faculdade concedida pelo artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, este artigo confere a todas as «pessoas» a possibilidade de serem consideradas um único sujeito passivo e, portanto, identifica os beneficiários dessa disposição sem equívoco e de maneira incondicional e suficientemente precisa.

111. O facto de, se for caso disso, aquela disposição poder comportar uma reserva relativa às justificações baseadas na prevenção das práticas abusivas ou na luta contra a fraude e a evasão fiscais não põe em causa essa conclusão, uma vez que essas justificações, além de não serem subtraídas à fiscalização jurisdicional [37], são também encorajadas pela Sexta Diretiva e podem mesmo ser consideradas limites inerentes ao alcance dos direitos conferidos aos particulares por esta diretiva [38].

112. Em contrapartida, a condição material do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, segundo a qual os vínculos nos planos financeiro, económico e de organização entre diversas pessoas devem ser «estreitos» para constituir um único sujeito passivo, deve ser sem dúvida esclarecida a nível nacional. Assim, se se limitar a referir vínculos estreitos no plano financeiro, estes podem depender de uma percentagem variável de detenção de capital social e/ou de direitos de voto de uma sociedade ou de relações contratuais específicas entre os operadores económicos, como a existência de contratos de franquia [39]. Estes critérios não são, no entanto, exclusivos. Por conseguinte, os Estados-Membros que tenham, em todo o caso, optado pela faculdade prevista no artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva devem precisar concretamente a condição material nele imposta, sem que seja possível, ao contrário de uma situação de isenção de IVA que pode ser determinada de maneira objetiva com fundamento na interpretação das disposições da Sexta Diretiva, identificar diretamente, no próprio texto desse artigo, o alcance preciso dos vínculos «estreitos» que aí são mencionados.

113. Deste modo, considero que o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva não tem efeito direto.

36 — V. acórdão Linneweber e Akritidis (C-453/02 e C-462/02, EU:C:2005:92, n.os 34 a 37). V. também, acórdão JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust e The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, n.º 61).

37 — V., por analogia, a propósito do efeito direto do artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Diretiva, acórdão Comune di Carpaneto Piacentino e o. (231/87 e 129/88, EU:C:1989:381, n.º 32). V. também, noutro contexto, acórdão Gavieiro Gavieiro e Iglesias Torres (C-444/09 e C-456/09, EU:C:2010:819, n.º 81).

38 — V., neste sentido, acórdão Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti e o. (C-131/13, C-163/13 e C-164/13, EU:C:2014:2455, n.os 57 a 59)

39 — Na sua comunicação já referida (p. 9), a Comissão propõe deduzir a existência de vínculos estreitos no plano financeiro, de detenção de, pelo menos, 50% do capital ou dos direitos de voto de uma sociedade ou da existência de contratos de franquia. Salienta-se que, alguns dos Estados-Membros admitem a existência desses vínculos no plano financeiro, uma vez que uma sociedade possua, pelo menos, 10% do capital social de uma outra sociedade.

114. Se o Tribunal de Justiça aceitar esta proposta, e na medida em que o órgão jurisdicional de reenvio tenha previamente constatado a incompatibilidade do § 2, n.º 2, ponto 2, primeiro período, da UStG com o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, restar-lhe-á então a esse órgão jurisdicional verificar se o direito nacional é suscetível de ser interpretado, na medida do possível, em conformidade com o direito da União [40].

115. A este respeito, importa observar que a Comissão assinalou, nas suas observações escritas, que um órgão jurisdicional fiscal alemão tinha tentado fazer essa interpretação conforme considerando que sociedades de pessoas «estruturadas em função do capital», como as sociedades em comandita nos processos principais, podiam enquadrar-se no âmbito de aplicação pessoal do § 2, n.º 2, ponto 2, primeiro período da UStG [41].

116. Pelo menos, tratando-se de pessoas suscetíveis de integrar um grupo de IVA, esse exemplo jurisprudencial indicia que a interpretação conforme com o direito da União é possível, sem que tal conduza a uma interpretação *contra legem*.

117. Quanto à condição relativa à integração da sociedade membro na sociedade-mãe do grupo de IVA, à qual está submetida a aplicação do § 2, n.º 2, ponto 2, primeiro período, da UStG, como já evidenciei, resulta da decisão de reenvio que foi essencialmente por via judicial que aquela condição foi interpretada no direito alemão no sentido de que exige uma hierarquização de relações entre os membros do grupo de IVA.

118. Salvo a questão da personalidade jurídica abordada anteriormente, como também já foi indicado, os elementos fornecidos pelo órgão jurisdicional de reenvio não permitem determinar os motivos pelos quais os operadores económicos em causa nos processo principais não satisfizeram a condição prevista pelo § 2, n.º 2, ponto 2, primeiro período, da UStG, conforme interpretada pelo Bundesfinanzhof.

119. Em todo o caso, incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, nos processos principais, se a condição de integração prevista no § 2, n.º 2, ponto 2, primeiro período, da UStG pode ser interpretada, na medida do possível, no sentido de que autoriza que empresas que mantenham vínculos estreitos entre si do ponto de vista financeiro, económico e de organização, na aceção do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, possam beneficiar do estatuto de grupo de IVA, sem que necessariamente estabeleçam um vínculo de subordinação ou de relações de tipo hierárquico.

120. Consequentemente, sugiro que se responda à terceira questão prejudicial no sentido de que um sujeito passivo não pode invocar diretamente o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva e que incumbe, no entanto, ao órgão jurisdicional de reenvio interpretar, na medida do possível, a sua legislação nacional em conformidade com a Sexta Diretiva.

III – **Conclusão**

121. Com base nas considerações precedentes, proponho que o Tribunal de Justiça responda às questões prejudiciais apresentadas pelo Bundesfinanzhof do seguinte modo:

«1. As despesas relacionadas com operações de capital, suportadas por uma sociedade *holding* que interfere direta ou indiretamente na gestão das suas filiais, têm uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica dessa sociedade *holding*. Por conseguinte, deve proceder-se a uma repartição do IVA pago a montante sobre estas despesas entre as atividades económicas e não económicas da sociedade *holding*. Se a sociedade *holding* efetua operações

40 — V., nomeadamente, acórdão Pfeiffer e o. (C-397/01 a C-403/01, EU:C:2004:584, n.ºs 108 a 114).

41 — V. n.º 34 das observações escritas da Comissão que s refere à decisão do Finanzgericht München, de 13 de março de 2013, com a referência 3 K 235/10.

que estão sujeitas a IVA e a operações que estão isentas dele, o direito à dedução do IVA pago a montante é calculado pelo método *pro rata*, conforme previsto no artigo 17.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.

2. O artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva opõe-se a que um Estado-Membro, no exercício da faculdade que lhe confere esta disposição, subordine a constituição de um grupo de IVA à condição de que todos os membros desse grupo gozem de personalidade jurídica, a menos que essa condição seja justificada pela prevenção de práticas abusivas ou de luta contra a fraude e a evasão fiscais, em conformidade com o direito da União, em especial com o princípio da neutralidade fiscal, o que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

   Uma legislação nacional, segundo a qual os vínculos estreitos nos planos financeiro, económico e de organização, na aceção do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, só podem realizar-se em presença de uma hierarquização das relações entre os membros do grupo de IVA, é suscetível de ser compatível com este artigo, desde que seja necessária e proporcionada à prossecução dos objetivos da prevenção das práticas abusivas e da luta contra a fraude e a evasão fiscais, em conformidade com o direito da União, em especial com o princípio da neutralidade fiscal, o que compete ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

3. Um sujeito passivo não pode invocar diretamente o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva. No entanto, incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio interpretar, na medida do possível, a sua legislação nacional em conformidade com a referida disposição da Sexta Diretiva.»