Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

4 de maio de 2017 *

«Incumprimento de Estado — Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 132.º n.º 1, alínea f) — Isenção de IVA das prestações de serviços realizadas aos seus membros por grupos autónomos de pessoas — Artigo 168.º, alínea a), e artigo 178.º, alínea a) — Direito à dedução dos membros do agrupamento — Artigo 14.º, n.º 2, alínea c), e artigo 28.º — Membro que age em seu nome mas por conta do agrupamento»

No processo C-274/15,

que tem por objeto uma ação por incumprimento nos termos do artigo 258.º TFUE, entrada em 8 de junho de 2015,

Comissão Europeia, representada por M. F. Dintilhac e C. Soulay, na qualidade de agentes,

demandante,

contra

Grão-Ducado do Luxemburgo, representado por D. Holderer, na qualidade de agente, assistida por F. Kremer e P.-E. Partsch, avocats, bem como por B. Gasparotti, na qualidade de perito,

demandado,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: T. von Danwitz, presidente de secção, E. Juhász, C. Vajda (relator), K. Jürimäe e C. Lycourgos, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: V. Tourrès, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 30 de junho de 2016,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 6 de outubro de 2016,

profere o presente

* Língua do processo: francês.

Acórdão

1 Na sua petição, a Comissão Europeia pede ao Tribunal de Justiça que declare que, ao instituir o regime de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo aos agrupamentos autónomos de pessoas, tal como definido no artigo 44.º, n.º 1, alínea y), do texto consolidado da loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (Lei de 12 de fevereiro de 1979 sobre o imposto sobre o valor acrescentado, *Mémorial* A 1979, n.º 23, a seguir «Lei do IVA»), nos artigos 1.° a 4.° do règlement grand-ducal du 21 janvier 2004 relatif à l'exonération de la TVA des prestations de services fournies à leurs membres par des groupements autonomes de personnes (Regulamento grão-ducal de 21 de janeiro de 2004 relativo à isenção de IVA das prestações de serviços realizadas aos seus membros pelos agrupamentos autónomos de pessoas, *Mémorial* A 2004, n.º 9, a seguir «regulamento grão-ducal»), pela circulaire administrative nº 707, du 29 janvier 2004 (circular administrativa n.º 707, de 29 de janeiro de 2004, a seguir «circular administrativa»), na parte em que comenta os artigos 1.° a 4.° do regulamento grão ducal, e na nota de 18 de dezembro de 2008 redigida pelo grupo de trabalho que funciona no quadro do comité d'observation des marchés [Comité de observação dos mercados (COBMA)] de comum acordo com a administration de l'Enregistrement et des Domaines (Administração Fiscal luxemburguesa) (a seguir «nota do COBMA»), o Grão-Ducado do Luxemburgo não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1), na versão alterada pela Diretiva 2010/45/UE do Conselho, de 13 de julho de 2010 (JO 2010, L 189, p. 1) (a seguir «Diretiva 2006/112»), em especial do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), do artigo 1.º, n.º 2, segundo parágrafo, do artigo 168.º, alínea a), do artigo 178.º, alínea a), do artigo 14.º, n.º 2, alínea c), e do artigo 28.º desta diretiva.

Quadro jurídico

Direito da União

2 O artigo 1.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112, incluído no seu título I sob a epígrafe «Objeto e âmbito de aplicação», prevê:

«Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.»

3 O artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da mesma diretiva dispõe:

«Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

[…]

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

[…]»

4 O artigo 9.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da mesma diretiva, incluído no seu título III sob a epígrafe «Sujeitos passivos», tem a seguinte redação:

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

5 Nos termos do artigo 14.º, n.º 2, alínea c), da mesma diretiva, incluído no seu título IV sob a epígrafe «Operações tributáveis»:

«Para além da operação referida no n.º 1, são consideradas entregas de bens as seguintes operações:

[…]

c) A transmissão de um bem efetuada nos termos de um contrato de comissão de compra ou de venda.»

6 O artigo 28.º da Diretiva 2006/112 dispõe:

«Quando um sujeito passivo participe numa prestação de serviços agindo em seu nome mas por conta de outrem, considera-se que recebeu e forneceu pessoalmente os serviços em questão.»

7 O artigo 132.º, n.º 1, da mesma diretiva, incluído no seu título IX, com a epígrafe «Isenções», dispõe:

«Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

[…]

f) As prestações de serviços efetuadas por agrupamentos autónomos de pessoas que exercem uma atividade isenta, ou relativamente à qual não tenham a qualidade de sujeito passivo, tendo em vista prestar aos seus membros os serviços diretamente necessários ao exercício dessa atividade, quando os referidos agrupamentos se limitem a exigir dos seus membros o reembolso exato da parte que lhes corresponde nas despesas comuns, se tal isenção não for suscetível de provocar distorções de concorrência;

[…]»

8 O artigo 168.º da mesma diretiva, incluído no seu título X sob a epígrafe «Deduções», tem a seguinte redação:

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

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

[…]»

9 Nos termos do artigo 178.º da mesma diretiva:

«Para poder exercer o direito à dedução, o sujeito passivo deve satisfazer as seguintes condições:

a) Relativamente à dedução referida na alínea a) do artigo 168.º, no que respeita às entregas de bens e às prestações de serviços, possuir uma fatura emitida em conformidade com as secções 3 a 6 do capítulo 3 do título XI;

[…]»

10 O artigo 226.º da Diretiva 2006/112, incluído no seu título XI sob a epígrafe «Obrigações dos sujeitos passivos e de determinadas pessoas que não sejam sujeitos passivos», prevê:

«Sem prejuízo das disposições específicas previstas na presente diretiva, as únicas menções que devem obrigatoriamente figurar, para efeitos do IVA, nas faturas emitidas em aplicação do disposto nos artigos 220.° e 221.° são as seguintes:

[…]

5) O nome e o endereço completo do sujeito passivo e do adquirente ou destinatário;

[…]»

Direito luxemburguês

11 Nos termos do artigo 44.º, n.º 1, da Lei do IVA, na versão alterada, em especial, pelo artigo 5.º, quinto parágrafo, n.º 2, da loi du 22 décembre 1989 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 1990 (Lei de 22 de dezembro de 1989 relativa ao orçamento geral do Estado para o exercício de 1990, *Mémorial* A 1989, n.º 81):

«Estão isentos do imposto sobre o valor acrescentado dentro dos limites e sob as condições a determinar por regulamento grão-ducal:

[…]

y) As prestações de serviços efetuadas por agrupamentos autónomos de pessoas que exercem uma atividade isenta, ou relativamente à qual não tenham a qualidade de sujeito passivo, tendo em vista prestar aos seus membros os serviços diretamente necessários ao exercício dessa atividade, quando os referidos agrupamentos se limitem a exigir dos seus membros o reembolso exato da parte que lhes corresponde nas despesas comuns, se tal isenção não for suscetível de provocar distorções de concorrência.»

12 As condições de aplicação do artigo 44.º, n.º 1, da Lei do IVA, na versão alterada, foram precisadas pelo regulamento grão-ducal, cujo artigo 1.º estava assim redigido:

«Para o efeito da aplicação do disposto no artigo 44.º, n.º 1, alínea y), da lei [do IVA, na versão alterada], entende-se por agrupamento autónomo de pessoas:

a) os agrupamentos dotados de personalidade jurídica;

b) os agrupamentos que não têm personalidade jurídica mas que atuam sob denominação própria enquanto agrupamento, perante os seus membros e terceiros.»

13 O Regulamento grão-ducal de 7 de agosto de 2012 (*Mémorial* A 2012, n.º 168) alterou o regulamento grão-ducal, introduzindo no seu artigo 1.º o seguinte parágrafo:

«Não são abrangidos no campo de aplicação do presente regulamento grão-ducal os agrupamentos autónomos de pessoas cujas prestações de serviços servem, relativamente a um ou vários dos seus membros, a título principal, para a realização de operações sujeitas a imposto e não isentas.»

14 O artigo 2.º do regulamento grão-ducal tem a seguinte redação:

«As prestações de serviços realizadas aos seus membros pelos agrupamentos autónomos de pessoas mencionados no artigo 1.º ficam isentas, desde que:

a) as atividades do agrupamento consistam exclusivamente em realizar as prestações de serviços diretamente necessárias para o exercício da atividade dos seus membros e estes exerçam todos uma atividade isenta nos termos do artigo 44.º, n.º 1, da [Lei do IVA, na versão alterada] ou relativamente à qual não tenham a qualidade de sujeito passivo. Para efeitos de aplicação do artigo 44.º, n.º 1, alínea y), da [Lei do IVA, na versão alterada], considera-se que exerce uma atividade isenta nos termos do artigo 44.º, n.º 1, ou relativamente à qual não tem a qualidade de sujeito passivo de IVA o membro que, no âmbito da sua atividade económica isenta de IVA nos termos do artigo 44.º, n.º 1, ou relativamente à qual não tem a qualidade de sujeito passivo de IVA, realizam igualmente entregas de bens e prestações de serviços que não estão isentos do imposto nos termos do artigo 44.º, n.º 1, desde que o volume de negócios anual antes de imposto relativo a essas entregas e prestações de serviços tributadas não exceda trinta por cento do volume de negócios anual antes de imposto relativo a todas as suas operações; o volume de negócios a considerar é o referido no artigo 57.º, n.º 3, da [Lei do IVA, na versão alterada], e sem prejuízo do disposto no artigo 3.º;

[…]»

15 O artigo 3.º do regulamento grão-ducal dispõe:

«No que se refere à percentagem referida no artigo 2.º, alínea a), a isenção relativa a um ano civil das prestações de serviços realizadas pelo agrupamento, está sujeita à condição de que no ano civil anterior essa percentagem não tenha sido excedida pelos membros do agrupamento. No entanto, se essa percentagem for excedida não há lugar à perda da isenção se o excesso não for superior cinquenta por cento da referida percentagem e a sua duração não tiver excedido os dois anos civis anteriores ao ano civil em que se determinar a aplicação da isenção.

As condições que precedem devem verificar-se relativamente a cada um dos membros do agrupamento, sob pena de todas as prestações realizadas pelo agrupamento ficarem excluídas da isenção.»

16 Nos termos do artigo 4.º do regulamento grão-ducal:

«Os membros do agrupamento que, no âmbito da sua atividade económica isenta de IVA nos termos do artigo 44.º, n.º 1, da [Lei do IVA, na versão alterada] ou relativamente à qual não tenham a qualidade de sujeito passivo de IVA, realizem igualmente, dentro dos limites da percentagem referida nos artigos 2.°, alínea a), e 3.°, entregas de bens e prestações de serviços não isentas nos termos do artigo 44.º, n.º 1, podem deduzir do imposto devido pelas operações tributáveis que realizaram o [IVA] faturado ao agrupamento ou devido por este relativamente a operações realizadas a montante, incluído no montante da retribuição colocada individualmente a seu cargo nos termos do disposto no artigo 2.º, alínea c). A dedução opera em conformidade com o disposto no capítulo VII da lei [do IVA, na versão alterada].»

17 O artigo 4.º do regulamento grão-ducal foi comentado da seguinte forma na circular administrativa:

«A fim de garantir, na medida do possível, o princípio da neutralidade do [IVA], o artigo 4.º tem por objetivo atribuir aos membros sujeitos passivos que realizem, dentro dos limites da percentagem fixada nos artigos 2.°, alínea a), e 3.° e do volume de negócios abrangido pelo campo de aplicação do imposto e não isento nos termos do artigo 44.º, o direito à dedução do IVA pago ou devido a

montante pelo agrupamento autónomo. Entende-se que a este direito a dedução se devem aplicar as regras previstas no capítulo VII da lei [do IVA], designadamente nos seus artigos 50.° (*prorata* geral) e 51.° (afetação real).

Na prática, o membro sujeito passivo em questão só pode proceder à dedução do IVA pago pelo agrupamento ou devido por ele se estiver na posse de uma nota emitida pelo agrupamento, suportada por uma cópia da fatura, em que sejam mencionados o preço líquido exato pago aos fornecedores ou prestadores de serviços, o montante do imposto faturado por aqueles ou devido pelo agrupamento assim como a quota-parte do membro nas despesas comuns e no imposto.»

18 A nota do COBMA tem por objetivo clarificar determinados aspetos com vista à aplicação prática do regime jurídico dos agrupamentos autónomos de pessoas. Ela inclui as seguintes perguntas e respostas:

«– Qual a entidade que deve ser mencionada nas faturas a receber de terceiros relativas a custos comuns quando o agrupamento não tem personalidade jurídica?

Podem configurar-se duas hipóteses.

— O agrupamento está em relação direta com os terceiros e recebe diretamente deles os bens e serviços em seu nome;

— Os membros estão em relação direta com os terceiros e recebem deles os bens e serviços em seu próprio nome. Os membros assumem em comum as despesas relativas a estes bens e serviços recebidos de terceiros e, nessa base, imputam essas despesas ao agrupamento. Esta hipótese pode verificar-se quando a relação direta entre o agrupamento e os terceiros não puder ser estabelecida por razões comerciais ou legais.

Na primeira hipótese, as faturas emitidas pelos terceiros relativas a custos partilhados devem claramente ser emitidas ao agrupamento autónomo de pessoas. Se o agrupamento não tiver personalidade jurídica, as faturas serão emitidas a: "Agrupamento ABC/ao cuidado do membro X — morada do membro X". Este membro X deverá imputar o custo [com todos os impostos incluídos] ao agrupamento, qualquer que seja o direito a dedução de que esse membro possa usufruir quanto ao IVA incorrido em seu próprio nome. Não tendo o agrupamento personalidade jurídica, pelo menos um dos seus membros de ser designado como parte juridicamente obrigada ao pagamento e às outras obrigações decorrentes do contrato.

Na segunda hipótese, as faturas dos terceiros são emitidas a um dos membros. Esse membro põe em comum as despesas relativas a esses bens e serviços e imputa essas despesas ao agrupamento. A imputação das despesas ao agrupamento deve ser feita [com todos os impostos], qualquer que seja o direito a dedução de que esse membro possa beneficiar relativamente ao IVA incorrido em seu próprio nome.

[…]

Esclarece-se ainda que a imputação pelos membros ao agrupamento das despesas assumidas em comum é uma operação que está fora do campo de aplicação do IVA.

[…]»

Procedimento pré-contencioso

19 Por notificação para cumprir de 7 de abril de 2011, a Comissão chamou a atenção do Grão-Ducado do Luxemburgo para o facto de o regime do IVA relativo aos agrupamentos autónomos de pessoas (a seguir «AAP»), tal como concretamente definido no artigo 44.º, n.º 1, alínea y), da Lei do IVA e nos artigos 1.° a 4.° do regulamento grão-ducal, não se lhe afigurar compatível com várias disposições da Diretiva 2006/112.

20 No seu primeiro fundamento, a Comissão alegou que as normas nacionais segundo as quais os serviços prestados pelos AAP a favor dos seus membros ficam isentas de IVA, mesmo quando esses serviços são utilizados para operações tributáveis dos mesmos membros cujo volume de negócios anual antes de impostos não excede 30%, ou 45% em determinados casos, do seu volume de negócios anual total antes de impostos, lhe parecem incompatíveis com o artigo 2.º, n.º 1, alínea c), e com o artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112.

21 No seu segundo fundamento, a Comissão considerou o direito nacional incompatível com o artigo 1.º, n.º 2, segundo parágrafo, o artigo 168.º, alínea a), e o artigo 178.º, alínea a), da Diretiva 2006/112, ao prever que os membros de um AAP que realizem atividades tributáveis até ao máximo de 30% do seu volume de negócios anual antes de imposto podem deduzir o IVA faturado ao AAP a título de bens e serviços que lhe foram entregues ao IVA de que são eles próprios devedores.

22 O terceiro e último fundamento alegado pela Comissão visava o direito nacional pelo facto de este, no caso em que um membro do AAP adquire bens e serviços a terceiros em seu próprio nome, mas por conta do AAP, excluir do campo de aplicação do IVA a operação que consiste em esse membro imputar ao AAP as despesas realizadas dessa forma, em violação do disposto no artigo 14.º, n.º 2, alínea c), e do artigo 28.º da Diretiva 2006/112.

23 Na sua resposta de 8 de junho de 2011 à notificação para cumprir, o Grão-Ducado do Luxemburgo contestou a interpretação do direito nacional e do direito da União feita pela Comissão. A título liminar, sustentou que o conceito de «agrupamentos autónomos de pessoas» constante da Diretiva 2006/112 diz sobretudo respeito a estruturas sem personalidade jurídica cujas atividades sejam imputáveis aos seus membros dotados de personalidade jurídica.

24 No tocante ao primeiro fundamento, o Grão-Ducado do Luxemburgo respondeu que o artigo 44.º, n.º 1, alínea y), da Lei do IVA limita o campo de aplicação da isenção ao definido no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112, e que o regulamento grão-ducal se limita a gerir as regras subsidiárias do regime aplicável aos AAP.

25 No que diz respeito ao segundo fundamento, este Estado-Membro respondeu que quando um AAP não tem personalidade jurídica, o direito à dedução, dependente da natureza das operações a jusante, deve beneficiar, não o agrupamento, mas os seus membros. Admitindo embora que, de um ponto de vista teórico, o regime previsto pelo direito nacional derroga o «princípio do pré-financiamento do imposto pelo tomador», o referido Estado-Membro considera que isso não teve consequências na prática.

26 Quanto ao terceiro fundamento, o Grão-Ducado do Luxemburgo considerou que o regime resultante do artigo 14.º, n.º 2, alínea c), e do artigo 28.º da Diretiva 2006/112 não era aplicável no caso concreto.

27 Não tendo ficado convencida com esta resposta, a Comissão emitiu, em 27 de janeiro de 2012, um parecer fundamentado no qual manteve a sua posição expressa na notificação para cumprir e convidou o Grão-Ducado do Luxemburgo a tomar as medidas necessárias para pôr a sua legislação em conformidade com a Diretiva 2006/112, em especial com o artigo 2.º, n.º 1, alínea c), o

artigo 132.º, n.º 1, alínea f), o artigo 1.º, n.º 2, segundo parágrafo, o artigo 168.º, alínea a), o artigo 178.º, alínea a), o artigo 14.º, n.º 2, alínea c), e o artigo 28.º dessa diretiva, no prazo de dois meses a contar da receção desse parecer.

28 O Estado-Membro respondeu ao parecer fundamentado por ofício de 7 de fevereiro de 2012, contestando mais uma vez os fundamentos que lhe foram notificados e mantendo a sua posição, tal como expressada na sua resposta de 8 de junho de 2011.

29 No entanto, o Grão-Ducado do Luxemburgo indicou, por ofício de 26 de março de 2012, ter-se empenhado em aprovar um regulamento destinado a pôr a legislação luxemburguesa em conformidade com a Diretiva 2006/112 a fim de responder às exigências do primeiro fundamento do parecer fundamentado, mantendo a sua argumentação relativamente ao segundo fundamento e ao terceiro.

30 Por ofício de 11 de junho de 2012, a Comissão pediu ao Grão-Ducado do Luxemburgo que lhe enviasse o projeto de regulamento anunciado e o calendário da sua aprovação.

31 Por ofício de 4 de setembro de 2012, este Estado-Membro transmitiu aos serviços da Comissão o Regulamento grão-ducal de 7 de agosto de 2012, que alterou o artigo 1.º do regulamento grão-ducal.

32 A Comissão considerou todavia que o Regulamento grão-ducal de 7 de agosto de 2012 não tinha tornado a legislação luxemburguesa na versão com a Diretiva 2006/112, do ponto de vista dos três fundamentos suscitados no parecer fundamentado. Dada a permanência desses fundamentos, a Comissão comunicou, em 20 de fevereiro de 2014, a sua decisão de propor uma ação.

Quanto à ação

Quanto ao primeiro fundamento, baseado na violação do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), e do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112

Quanto à admissibilidade do primeiro fundamento

– Argumentos das partes

33 O Grão-Ducado do Luxemburgo alega, em primeiro lugar, que o primeiro fundamento deve ser rejeitado por inadmissibilidade, pelo facto de o pedido da Comissão se basear num fundamento diferente do formulado no parecer fundamentado. O fundamento alegado no parecer fundamentado estaria baseado no facto de o regulamento grão-ducal não excluir a possibilidade de isenção dos serviços de um agrupamento destinados, principal ou mesmo exclusivamente, a operações tributáveis. Pelo contrário, o fundamento alegado na petição baseia-se no facto de o regulamento grão-ducal permitir a isenção dos serviços prestados por um AAP e destinados, a título acessório, a operações tributáveis dos seus membros.

34 O Grão-Ducado do Luxemburgo sustenta, em segundo lugar, que a Comissão violou o princípio da cooperação leal pela sua não reação na sequência da alteração introduzida no regulamento grão-ducal em agosto de 2012. Segundo esse Estado-Membro, a Comissão devia ter-lhe comunicado as suas eventuais reticências quanto a essa alteração tornar a legislação luxemburguesa conforme com a Diretiva 2006/112, e não ficar em silêncio durante dezoito meses até anunciar, em 20 de fevereiro de 2014, que decidira propor uma ação no Tribunal de Justiça.

35 A Comissão alega que a jurisprudência do Tribunal de Justiça não impõe uma coincidência perfeita entre o enunciado dos fundamentos no parecer fundamentado e os pedidos da petição inicial. A Comissão considera que, contrariamente ao alegado pelo Grão-Ducado do Luxemburgo, o primeiro fundamento manteve o mesmo objeto e o mesmo campo de aplicação no parecer fundamentado e na petição inicial.

36 No que se refere ao princípio da cooperação leal, a Comissão sustenta que só ela tem competência para decidir se é oportuno, no termo do procedimento pré-contencioso, recorrer ao Tribunal de Justiça para pedir a declaração do alegado incumprimento. Caberia à Comissão escolher o momento da propositura da ação, não tendo para o efeito de respeitar um prazo determinado, sem prejuízo dos casos em que a duração exagerada do processo pré-contencioso possa afetar os direitos da defesa, o que caberia ao Estado-Membro interessado provar.

– Apreciação do Tribunal de Justiça

37 Há que recordar, em primeiro lugar, que, de acordo com jurisprudência constante, o objeto de uma ação intentada em aplicação do artigo 258.º TFUE é delimitado pelo procedimento pré-contencioso previsto nesta disposição. Por conseguinte, a ação deve basear-se nos mesmos fundamentos e alegações que o parecer fundamentado. No entanto, esta exigência não pode ir ao ponto de impor, em todos os casos, a coincidência perfeita entre o enunciado das acusações na parte decisória do parecer fundamentado e os pedidos formulados na petição, quando o objeto do litígio, tal como definido no parecer fundamentado, não tenha sido ampliado ou alterado (v. acórdão de 9 de abril de 2013, Comissão/Irlanda, C-85/11, EU:C:2013:217, n.º 17 e jurisprudência referida).

38 Ora, deve constatar-se que, no caso em apreço, a Comissão não ampliou nem alterou o objeto do litígio tal como foi definido no parecer fundamentado. Com efeito, a Comissão indicou claramente, quer no parecer fundamentado quer na petição inicial, que considerava a legislação luxemburguesa contrária ao artigo 2.º, n.º 1, alínea c), e ao artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112, dado que permite a isenção dos serviços de um AAP que não sejam diretamente necessários às atividades não tributáveis ou isentas dos seus membros.

39 Em segundo lugar, cabe recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, cabe à Comissão escolher o momento que considera oportuno para propor uma ação de incumprimento. As considerações que determinam essa escolha não podem afetar a admissibilidade da ação. As regras previstas no artigo 258.º TFUE aplicam-se sem que a Comissão esteja vinculada ao respeito de um prazo determinado, com exceção dos casos em que a duração excessiva do procedimento pré-contencioso seja suscetível de dificultar ao Estado-Membro demandado a refutação dos argumentos da Comissão, violando assim os seus direitos de defesa. Cabe ao Estado-Membro em causa invocar e demonstrar o efeito dessa duração excessiva (v., neste sentido, acórdão de 16 de abril de 2015, Comissão/Alemanha, C-591/13, EU:C:2015:230, n.º 14).

40 Ora, há que constatar que, neste caso, o Grão-Ducado do Luxemburgo não fez prova dessa circunstância.

41 Além disso, o simples facto de esse Estado-Membro ter alterado a sua legislação após a expiração do prazo fixado no parecer fundamentado, ou seja, em 27 de março de 2012, não tem o efeito de impedir a Comissão, por efeito do princípio da cooperação leal, de propor uma ação de incumprimento no Tribunal de Justiça após essa data.

42 Por conseguinte, a primeira alegação é fundada.

Quanto ao mérito

– Argumentos das partes

43 A Comissão observa que o artigo 1.º do regulamento grão-ducal define as condições de aplicação do artigo 44.º, n.º 1, alínea y), da Lei do IVA. Nos termos do artigo 2.º, alínea a), e do artigo 3.º do regulamento grão-ducal, as prestações de serviços efetuadas por um AAP aos seus membros ficam isentas de IVA se os membros desse agrupamento que exercem igualmente atividades tributáveis tiverem um volume de negócios antes de imposto proveniente dessas atividades no máximo de 30%, e mesmo de 45% nalguns casos, do seu volume de negócios total antes de imposto. Assim, o regulamento grão-ducal não limita a isenção de IVA apenas aos serviços prestados pelo AAP que são diretamente necessários às atividades dos seus membros não tributáveis em IVA ou isentos, em violação do artigo 132, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112. Por conseguinte, na medida em que essas prestações de serviços não cumprem as condições referidas no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112, devem ser tributadas nos termos do seu artigo 2.º, n.º 1.

44 O Grão-Ducado do Luxemburgo sustenta que, tendo considerado que a isenção em causa é reservada aos membros dos AAP que exercem exclusivamente atividades isentas ou não sujeitas a IVA, a Comissão acrescentou ao artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112, uma condição que lá não está. Segundo o Estado-Membro, o facto de os membros de um AAP exercerem uma atividade isenta ou relativamente à qual não têm a qualidade de sujeito passivo é uma condição suficiente de aplicação da isenção referida nesse artigo. Pelo contrário, a isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112 não estaria reservada aos membros dos AAP que exercem exclusivamente essas atividades.

45 O Grão-Ducado do Luxemburgo alega que o regime luxemburguês que prevê que os membros de um AAP podem realizar atividades isentas até 30% do volume de negócios visa tornar aplicável, na prática, um regime que, se fosse sujeito a outras condições, se tornaria economicamente irrealizável. A este respeito, este Estado-Membro considera que os custos suportados em comum pelos membros de um AAP, através deste, constituem despesas gerais e exigir-se uma diferença de tratamento do IVA aplicável aos serviços prestados pelo AAP consoante eles digam respeito à parte imputável às atividades tributáveis ou à imputável às atividades isentas dos membros seria irrealista, face às dificuldades e aos encargos práticos e administrativos gerados por essa exigência.

46 O Grão-Ducado do Luxemburgo invoca, também, o facto de, na sequência do ofício da Comissão de 11 de junho de 2012, o Regulamento grão-ducal de 7 de agosto de 2012 ter alterado o regulamento grão-ducal introduzindo no seu artigo 1.º um novo parágrafo.

– Apreciação do Tribunal de Justiça

47 A título liminar, deve recordar-se que, segundo jurisprudência constante, a existência de um incumprimento deve ser apreciada em função da situação do Estado-Membro tal como se apresentava no termo do prazo fixado no parecer fundamentado, não podendo as alterações posteriormente ocorridas ser tomadas em consideração pelo Tribunal de Justiça (v., designadamente, acórdão de 28 de janeiro de 2016, Comissão/Portugal, C-398/14, EU:C:2016:61, n.º 49).

48 No caso em apreço, o prazo fixado ao Grão-Ducado do Luxemburgo para pôr a sua regulamentação em conformidade com a Diretiva 2006/112 terá expirado em 27 de março de 2012. Ora, a alteração do artigo 1.º do regulamento grão-ducal introduzida pelo Regulamento grão-ducal de 7 de agosto de 2012 só ocorreu numa data posterior. Essa alteração não é portanto pertinente para a apreciação do primeiro fundamento.

49 Há, portanto, que verificar a conformidade do regulamento grão-ducal com o artigo 2.º, n.º 1, alínea c), e com o artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112, na medida em que prevê que as prestações de serviços prestados por um AAP aos seus membros ficam isentas de IVA desde que os membros desse agrupamento que exercem igualmente atividades tributáveis tenham um volume de negócios antes de imposto proveniente dessas atividades que não excedam 30% ou, em determinados casos, 45% do seu volume de negócios total antes de impostos.

50 A este respeito, resulta de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que os termos utilizados para designar as isenções de IVA previstas no artigo 132.º da Diretiva 2006/112 devem ser interpretado em termos estritos, pois essas isenções constituem exceções ao princípio geral segundo o qual todos os serviços prestados a título oneroso por um sujeito passivo são sujeitos a imposto. Todavia, a interpretação desses termos deve ser feita em conformidade com os objetivos prosseguidos pelas referidas isenções e respeitar as exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA. Assim, esta regra da interpretação estrita não significa que os termos utilizados para definir as isenções previstas no referido artigo 132.º devam ser interpretados de maneira a privá-las dos seus efeitos. A jurisprudência do Tribunal de Justiça não tem o objetivo de impor uma interpretação que tornasse as isenções em causa quase inaplicáveis na prática (v., neste sentido, o acórdão de 11 de dezembro de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, EU:C:2008:713, n.º 30 e jurisprudência referida).

51 Ora, segundo o teor literal do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112, estão isentas, em determinadas condições, as prestações de serviços efetuadas por agrupamentos autónomos «de pessoas que exercem uma atividade isenta, ou relativamente à qual não tenham a qualidade de sujeito passivo, tendo em vista prestar aos seus membros os serviços diretamente necessários ao exercício dessa atividade». Resulta assim da sua letra que esta disposição não prevê a isenção de prestações de serviços que não sejam diretamente necessárias para o exercício das atividades isentas dos membros de um AAP ou relativamente às quais eles não tenham a qualidade de sujeito passivo.

52 Uma vez que essas prestações não cabem no campo de aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva n.º 2006/112, o artigo 2.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva exige que as referidas prestações de serviços, efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo enquanto tal, sejam sujeitas a IVA.

53 Contrariamente ao que sustenta o Grão-Ducado do Luxemburgo, esta interpretação do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112 não tem a consequência de privar de efeitos a isenção prevista nessa disposição. Em especial, a aplicação desta isenção não se limita aos agrupamentos cujos membros exerçam exclusivamente uma atividade isenta ou relativamente à qual não têm a qualidade de sujeito passivo. Assim, os serviços prestados por um AAP cujos membros exerçam igualmente atividades tributáveis podem beneficiar da isenção, mas apenas na medida em que esses serviços sejam diretamente necessários para as atividades isentas dos referidos membros ou relativamente às quais eles não tenham a qualidade de sujeito passivo.

54 O Grão-Ducado do Luxemburgo não demonstrou que esta exigência torne a isenção do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112 quase inaplicável na prática. Por um lado, como salientado pela advogada-geral no n.º 42 das suas conclusões, os serviços prestados por um AAP aos seus membros não estão necessariamente ligados aos seus custos gerais e portanto com o conjunto das suas atividades. Por outro lado, o Grão-Ducado do Luxemburgo não demonstrou a razão pela qual seria extremamente difícil ao AAP faturar os seus serviços sem IVA, em função da parte que ocupam as atividades dos membros isentas desse imposto ou relativamente aos quais eles não têm a qualidade de sujeitos passivos no conjunto das atividades dos seus membros.

55 Daqui resulta que o artigo 44.º, n.º 1, alínea y), da Lei do IVA, lido em conjugação com o artigo 2.º, alínea a), e com o artigo 3.º do regulamento grão-ducal, é contrário ao artigo 2.º, n.º 1, alínea c), e ao artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112, pelo que o primeiro fundamento é procedente.

Quanto ao segundo fundamento, baseado na violação do artigo 1.º, n.º 2, segundo parágrafo, do artigo 168.º, alínea a), e do artigo 178.º, alínea a), da Diretiva 2006/112

Argumentos das partes

56 A Comissão salienta, em primeiro lugar, que, nos termos do artigo 4.º do regulamento grão-ducal, os membros de um AAP que realizam operações sujeitas a IVA têm o direito de deduzir, do IVA de que sejam devedores em virtude dessas operações tributáveis, o imposto faturado ao AAP ou devido por este em virtude dos bens e serviços que o AAP recebeu para realizar as suas próprias atividades. Ora, segundo a Comissão, resulta do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 que o IVA só pode ser deduzido pelo sujeito passivo que é destinatário da entrega ou da prestação onerada com IVA e unicamente o IVA de que esse sujeito passivo seja ele próprio devedor.

57 Em segundo lugar, a Comissão sustenta que decorre do artigo 4.º do regulamento grão-ducal, lido em conjugação com a circular administrativa, que o direito à dedução do IVA pode ser exercido pelos membros do AAP a título de transações na falta de fatura emitida em seu nome, em violação do artigo 178.º, alínea a), da Diretiva 2006/112.

58 O Grão-Ducado do Luxemburgo alega que resulta do acórdão de 18 de julho de 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526), que um sujeito passivo pode deduzir o IVA dos montantes que lhe tiverem sido faturados relativamente a bens ou serviços que beneficiam uma entidade distinta, desde que se demonstre que esses montantes estão ligados à atividade tributável do sujeito passivo. Este Estado-Membro infere daqui que, para efeitos de determinar o direito à dedução, há que identificar a entidade que suporta efetivamente os referidos montantes e determinar se esses montantes têm uma ligação com a atividade tributável do sujeito passivo. A este respeito, esse mesmo Estado-Membro alega que, embora formalmente faturados ao AAP, os montantes e o IVA respetivos são suportados pelos membros do AAP na medida da sua participação no agrupamento.

59 Além disso, acolher o segundo fundamento invocado pela Comissão redundaria, segundo o Grão-Ducado do Luxemburgo, em atentar contra o princípio da neutralidade fiscal. Com efeito, se o direito a dedução do IVA fosse negado aos membros do AAP e este não pudesse recuperar o imposto os membros suportariam um custo adicional de IVA.

60 Quanto às exigências relativas à posse de uma fatura, o Grão-Ducado do Luxemburgo sublinha que o Tribunal de Justiça, no seu acórdão de 21 de abril de 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), reconheceu o direito à dedução do IVA a um sujeito passivo que não dispunha de uma fatura emitida em seu nome. Segundo este Estado-Membro, a exigência de ser possuidor de uma fatura imposta ao sujeito passivo que pretenda beneficiar de uma isenção justifica-se essencialmente por permitir a inexistência de risco de dupla dedução do IVA ou de fraude ou abuso. A este respeito, este Estado-Membro sustenta que uma vez que os AAP não beneficiam de direito a dedução do IVA não existe qualquer risco de dupla dedução.

Apreciação do Tribunal de Justiça

61 A título liminar, há que sublinhar que resulta da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112 que o AAP é um sujeito passivo autónomo, distinto dos seus membros. Com efeito, resulta da própria letra dessa disposição que o AAP é autónomo e que efetua as suas prestações de serviços de forma independente, na aceção do artigo 9.º da Diretiva 2006/112. Além disso, se os serviços prestados pelo AAP não fossem serviços prestados por um sujeito passivo agindo nessa qualidade não estariam sujeitos a IVA, em conformidade com o artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112. Esses serviços não seriam portanto suscetíveis de serem isentos, como previsto no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da mesma Diretiva e como salientado pela advogada-geral no n.º 50 das suas conclusões.

62 É à luz destas considerações liminares que há que determinar se o regulamento grão-ducal é contrário ao artigo 1.º, n.º 2, segundo parágrafo, ao artigo 168.º, alínea a), e ao artigo 178.º, alínea a), da Diretiva 2006/112, ao permitir aos membros de um AAP que realizem operações sujeitas a IVA a deduzirem, do IVA de que são devedores por causa dessas operações tributáveis, o imposto faturado ao AAP ou devido por este relativamente a bens e serviços que o AAP recebeu para os efeitos das suas próprias atividades.

63 Em primeiro lugar, há que recordar, por um lado, que, nos termos do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112, o sujeito passivo tem o direito de deduzir do montante do IVA de que é devedor o IVA devido ou pago relativamente a bens que lhe foram entregues ou por serviços que lhe foram prestados por outro sujeito passivo. Daqui decorre que é contrário a esta disposição autorizar os membros de um AAP a deduzir do montante do IVA de que sejam devedores o IVA devido ou pago relativamente a bens entregues ou a serviços prestados ao AAP.

64 Esta conclusão não é posta em causa pelo acórdão de 18 de julho de 2013, PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526), invocado pelo Grão-Ducado do Luxemburgo, em que o Tribunal de Justiça declarou, em substância, nos n.ºs 24 a 26 e 29, que um sujeito passivo que criou um fundo de pensões sob a forma de uma entidade jurídica e fiscalmente distinta, em conformidade com uma obrigação imposta pela legislação nacional a esse sujeito passivo enquanto empregador, tinha o direito de deduzir o IVA que pagou relativamente a prestações referentes à gestão e ao funcionamento do fundo. Com efeito, como resulta do n.º 25 desse acórdão, foi o próprio sujeito passivo que adquiriu as prestações em causa para assegurar a administração das reformas dos seus trabalhadores e a gestão do património do fundo de pensões constituído para garantir as referidas reformas. Não pode portanto inferir-se desse acórdão que os membros de um AAP têm o direito de deduzir o IVA que onerou os bens e os serviços adquiridos pelo agrupamento, sendo este o único que pode eventualmente invocar o direito de dedução desse IVA.

65 Por outro lado, há que rejeitar a argumentação do Grão-Ducado do Luxemburgo baseada na violação do princípio da neutralidade fiscal. Em conformidade com este princípio da neutralidade fiscal, o regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas (acórdão de 15 de setembro de 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark, C-400/15, EU:C:2016:687, n.º 35). O sistema comum do IVA garante portanto a neutralidade da carga fiscal de todas as atividades económicas com a condição de que as referidas atividades estejam, por princípio, elas próprias sujeitas a IVA (v., neste sentido, acórdão de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, n.º 27).

66 Não é portanto contrário ao princípio da neutralidade fiscal recusar, por força do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112, o direito a dedução aos membros de um AAP no que se refere ao IVA suportado por esse agrupamento em virtude dos serviços que ele prestou e que estão isentos nos termos do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112 e não dão, por isso, qualquer direito a dedução. Pelo contrário, na medida em que o AAP realize prestações que não estão isentas, há que salientar que, em conformidade com o mesmo princípio, o agrupamento, e não os seus membros, beneficia a título pessoal do direito à dedução do IVA que onerou as operações a montante.

67 Em segundo lugar, resulta do artigo 178.º, alínea a), da Diretiva 2006/112, lido em conjugação com o artigo 226.º, alínea 5), e o artigo168.°, alínea a), que, para poder exercer o direito a dedução, o sujeito passivo deve estar na posse de uma fatura na qual conste o seu nome como adquirente ou tomador. Assim, ao permitir aos membros de um AAP deduzir ao IVA de que são devedores, com base numa fatura emitida em nome do agrupamento, o IVA a este faturado, a regulamentação luxemburguesa é contrária ao artigo 178.º, alínea a), da Diretiva 2006/112.

68 Há que salientar que a referência feita pelo Grão-Ducado do Luxemburgo ao acórdão de 21 de abril de 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), não é relevante para este efeito, dado que as circunstâncias de facto do processo que deu origem a esse acórdão eram muito diferentes das que estão em discussão

no presente processo. Com efeito, resulta do n.º 81 deste acórdão que, ao contrário de um AAP, que tem a qualidade de sujeito passivo de IVA, e cujos membros, na sua totalidade, exercem uma atividade económica, a comunhão constituída pela compropriedade de facto constituída pelos cônjuges em causa no processo que deu origem ao acórdão de 21 de abril de 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), não tinha a qualidade de sujeito passivo de IVA e só um dos cônjuges exercia uma atividade económica.

69 Quanto ao mais, importa constatar que a Comissão não demonstrou que a regulamentação luxemburguesa em causa seja contrária ao artigo 1.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112, que enuncia o princípio segundo o qual o IVA é exigível em todas as operações, sem, contudo, tratar especificamente o direito a dedução garantido nos artigos 167.° e 168.°, alínea a), da mesma diretiva, nas condições previstas no seu artigo 178.º

70 Decorre das considerações que precedem que o artigo 4.º do regulamento grão-ducal, lido em conjugação com a circular administrativa na parte em que comenta o artigo 4.º do regulamento grão-ducal, é contrário ao artigo 168.º, alínea a), e ao artigo 178.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 e que, por esta razão, o segundo fundamento é procedente. Quanto ao restante, este fundamento deve ser rejeitado.

Quanto ao terceiro fundamento, baseado na violação do artigo 14.º, n.º 2, alínea c), e do artigo 28.º da Diretiva 2006/112

Quanto à admissibilidade do terceiro fundamento

– Argumentos das partes

71 O Grão-Ducado do Luxemburgo alega que o terceiro fundamento deve ser rejeitado por inadmissibilidade, por dizer respeito exclusivamente à nota do COBMA. E recorda que uma ação de incumprimento deve ter por objeto um incumprimento imputável ao Estado-Membro em causa. Ora, a Comissão não teria demonstrado que o COBMA é um órgão do Estado que exerce prerrogativas de autoridade pública.

72 A Comissão sustenta que o teor da nota do COBMA indica que a administration de l'Enregistrement et des Domaines, que é um órgão estatal, é seu coautor. Além disso, a Comissão alega que o conteúdo da nota confirma que não se trata de simples recomendações ou conselhos aos operadores, mas da forma como a legislação relativa aos AAP deve ser interpretada e aplicada de maneira harmonizada. De qualquer forma, a Comissão considera que a nota do COBMA exprime a prática geral da Administração Fiscal luxemburguesa.

Apreciação do Tribunal de Justiça

73 Há que recordar que uma prática administrativa de um Estado-Membro pode ser objeto de uma ação de incumprimento quando tiver um certo grau de constância e de generalidade (acórdão de 22 de setembro de 2016, Comissão/República Checa, C-525/14, EU:C:2016:714, n.º 14). Ora, o Grão-Ducado do Luxemburgo não contestou a argumentação da Comissão segundo a qual a nota do COBMA exprime a prática geral da Administração Fiscal luxemburguesa.

74 Daqui resulta que o terceiro fundamento tem por objeto um incumprimento imputável ao Grão-Ducado do Luxemburgo e que, portanto, deve ser rejeitada a exceção de inadmissibilidade deste fundamento.

Quanto ao mérito

– Argumentos das partes

75 A Comissão observa que, em virtude da nota do COBMA, a afetação ao AAP, por um dos seus membros, de despesas feitas por esse membro em seu nome mas por conta do AAP é uma operação excluída do campo de aplicação do IVA.

76 Ora, segundo a Comissão, tal operação releva do campo de aplicação do IVA, nos termos do artigo 14.º, n.º 2, alínea c), e do artigo 28.º da Diretiva 2006/112. Segundo a Comissão, toda a aquisição de bens ou serviços realizada por conta do AAP em nome de um dos seus membros deve ser considerada, do ponto de vista do IVA, como consistindo em duas entregas de bens ou prestações de serviços idênticas, fornecidas consecutivamente e que entram no campo de aplicação do IVA. A este respeito, apoia-se no acórdão de 14 de julho de 2011, Henfling e o. (C-464/10, EU:C:2011:489).

77 A título liminar, o Grão-Ducado do Luxemburgo sublinha que a passagem sob crítica da nota do COBMA não diz respeito aos AAP que têm personalidade jurídica, mas unicamente aos que a não têm.

78 Este Estado-Membro sustenta que a analogia feita pela Comissão entre o caso que deu origem ao acórdão de 14 de julho de 2011, Henfling e o. (C-464/10, EU:C:2011:489) e o caso em apreço carece de pertinência, porque as duas situações são substancialmente diferentes. A este respeito, o Estado-Membro salienta que um AAP sem personalidade jurídica não pode agir de forma independente, mas apenas através de um membro que aja por sua conta e que as operações entre um AAP e esse seu membro não são necessariamente operações entre dois sujeitos passivos diferentes. Neste contexto, o Estado-Membro traça um paralelo com os organismos de investimento coletivo, no sentido da Diretiva 2009/65/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de julho de 2009, que coordena as disposições legislativas, regulamentares e administrativas respeitantes a alguns organismos de investimento coletivo em valores mobiliários (OICVM) (JO 2009, L 302, p. 32), os quais também só podem agir através da sua sociedade de gestão e estariam, portanto, excluídos do campo de aplicação do IVA.

79 O Grão-Ducado do Luxemburgo considera que a relação entre um AAP e os seus membros pode, em função das estipulações contratuais do AAP, ser análoga à dos membros de um consórcio, como declarou o Tribunal de Justiça no acórdão de 29 de abril de 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243). Nesse processo, o Tribunal de Justiça terá considerado que os trabalhos efetuados por conta de um consórcio pelos seus membros não constituíam operações tributáveis.

– Apreciação do Tribunal de Justiça

80 A título liminar, no que se refere ao alcance da passagem contestada da nota do COBMA, há que constatar que não resulta inequivocamente do teor desta passagem que ela diga unicamente respeito à situação dos AAP sem personalidade jurídica, ao contrário do invocado pelo Grão-Ducado do Luxemburgo. Todavia, como sustenta a Comissão, a passagem desta nota segundo a qual «quando a relação direta entre o agrupamento e os terceiros não puder ser estabelecida por razões comerciais ou legais» parece indicar o contrário. De qualquer forma, a questão de saber se a referida passagem se aplica ou não aos AAP com personalidade jurídica não é relevante para a análise do terceiro fundamento.

81 Com efeito, o terceiro fundamento visa a situação em que o membro de um AAP adquire bens ou serviços em seu nome mas por conta do AAP.

82 Ora, como resulta do n.º 61 do presente acórdão, o AAP é um sujeito passivo autónomo, distinto dos seus membros, os quais são igualmente sujeitos passivos. Por conseguinte, as operações realizadas entre o AAP, que age autonomamente, e um dos seus membros devem ser consideradas operações entre dois sujeitos passivos abrangidas pelo campo de aplicação do IVA. O argumento do Grão-Ducado do Luxemburgo, de que as operações entre um AAP e um dos seus membros não são necessariamente operações entre dois sujeitos passivos distintos, porque o primeiro só pode agir através de um dos seus membros, e o paralelo traçado neste contexto com os organismos de investimento coletivo, não são pertinentes no caso em apreço.

83 Daqui decorre que a afetação ao AAP, por um dos seus membros, das despesas incorridas por esse membro em seu nome mas por conta do AAP é uma operação que releva do campo de aplicação do IVA.

84 Esta constatação é confirmada pelo artigo 14.º, n.º 2, alínea c), e pelo artigo 28.º da Diretiva 2006/112, normas cuja violação é invocada pela Comissão no âmbito do terceiro fundamento.

85 O artigo 28.º da Diretiva 2006/112 estabelece que quando um sujeito passivo que atua em seu próprio nome, mas por conta de outrem, participa numa prestação de serviços, considera-se que recebeu e forneceu pessoalmente os serviços em questão.

86 Assim, esta disposição cria uma ficção jurídica de duas prestações de serviços idênticas fornecidas consecutivamente. Por força dessa ficção, considera-se que o operador, que intervém na prestação de serviços e é o comissário, recebeu, num primeiro tempo, os serviços em causa do operador por conta do qual atua, que é o comitente, antes de, num segundo momento, prestar pessoalmente esses serviços ao cliente (acórdão de 14 de julho de 2011, Henfling e o., C-464/10, EU:C:2011:489, n.º 35).

87 Uma vez que o artigo 28.º da Diretiva 2006/112 está incluído no seu título IV, com a epígrafe «Operações tributáveis», as duas prestações de serviços em causa relevam do campo de aplicação do IVA. Daqui resulta que, se a prestação de serviços em que um operador intervém for sujeita a IVA, a relação jurídica desse operador com o operador por conta do qual ele age é igualmente sujeita a IVA (v., por analogia, acórdão de 14 de julho de 2011, Henfling e o., C-464/10, EU:C:2011:489, n.º 36).

88 O mesmo raciocínio se impõe no que se refere à aquisição de bens em virtude de um contrato de comissão de compra, em conformidade com o artigo 14.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva 2006/112, igualmente incluído no título IV dessa diretiva. Esta norma cria, portanto, a ficção jurídica de duas entregas de bens iguais efetuadas consecutivamente, as quais relevam do campo de aplicação do IVA.

89 Por conseguinte, quando o membro de um AAP adquire, em seu nome, mas por conta do AAP, bens nos termos do artigo 14.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva 2006/112, ou serviços, nos termos do seu artigo 28.º, o reembolso pelo agrupamento das despesas respetivas é uma operação que releva do campo de aplicação do IVA.

90 A analogia com o processo que deu origem ao acórdão de 29 de abril de 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243), invocada pelo Grão-Ducado do Luxemburgo, deve igualmente ser afastada. Com efeito, contrariamente ao consórcio que estava em causa naquele processo, o AAP, como resulta dos n.ºs 61 e 82 do presente acórdão, é um sujeito passivo distinto dos seus membros.

91 Por conseguinte, ao dispor que a afetação ao AAP das despesas realizadas por um dos seus membros, em seu nome mas por conta do AAP, é uma operação excluída do campo de aplicação do IVA, a nota do COBMA é contrária ao artigo 14.º, n.º 2, alínea c), e ao artigo 28.º da Diretiva 2006/112, de forma que o terceiro fundamento é procedente.

92 Resulta das considerações que precedem que, ao instituir o regime do IVA relativo aos AAP, definido, em primeiro lugar, no artigo 44.º, n.º 1, alínea y), da Lei do IVA, lido em conjugação com o artigo 2.º, alínea a), e o artigo 3.º do regulamento grão-ducal, e, em segundo lugar, no artigo 4.º desse regulamento, lido em conjugação com a circular administrativa na parte em que comenta o referido artigo 4.º, e ainda, em terceiro lugar, na nota do COBMA, o Grão-Ducado do Luxemburgo não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), do artigo 168.º, alínea a), do artigo 178.º, alínea a), do artigo 14.º, n.º 2, alínea c), e do artigo 28.º da Diretiva 2006/112.

Quanto às despesas

93 Nos termos do artigo 138.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo a Comissão pedido a condenação do Grão-Ducado do Luxemburgo e tendo este sido vencido, há que condená-lo nas despesas.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Quarta Secção) decide:

1) **Ao instituir o regime do imposto sobre o valor acrescentado relativo aos agrupamentos autónomos de pessoas, definido, em primeiro lugar, no artigo 44.º, n.º 1, alínea y), do texto consolidado da loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (Lei de 12 de fevereiro de 1979 sobre o imposto sobre o valor acrescentado), lido em conjugação com o artigo 2.º, alínea a), e o artigo 3.º do règlement grand-ducal du 21 janvier 2004 relatif à l'exonération de la TVA des prestations de services fournies à leurs membres par des groupements autonomes de personnes (Regulamento grão-ducal de 21 de janeiro de 2004 relativo à isenção de IVA das prestações de serviços realizadas aos seus membros pelos agrupamentos autónomos de pessoas), e, em segundo lugar, no artigo 4.º desse regulamento, lido em conjugação com a circulaire administrative nº 707, du 29 janvier 2004 (circular administrativa n.º 707, de 29 de janeiro de 2004), na parte em que comenta o referido artigo 4.º, e ainda, em terceiro lugar, na nota de 18 de dezembro de 2008 elaborada pelo grupo de trabalho existente no comité d'observation des marchés (COBMA) de comum acordo com a administration de l'Enregistrement et des Domaines (Administração Fiscal luxemburguesa), o Grão-Ducado do Luxemburgo não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), do artigo 168.º, alínea a), do artigo 178.º, alínea a), do artigo 14.º, n.º 2, alínea c), e do artigo 28.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, na versão alterada pela Diretiva 2010/45/UE do Conselho, de 13 de julho de 2010.**

2) **A ação é julgada improcedente quanto ao restante.**

3) **O Grão-Ducado do Luxemburgo é condenado nas despesas.**

Assinaturas