COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS

Bruxelas, 2.7.2009
COM(2009) 325 final

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.° da Directiva 2006/112/CE do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado

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.° da Directiva 2006/112/CE do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado

1. INTRODUÇÃO

O artigo 11.° da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado[1] (a seguir designada por «Directiva IVA») estabelece a faculdade de os Estados-Membros introduzirem regimes de agrupamento para efeitos de IVA na sua legislação nacional. Um Estado-Membro pode, para fins de IVA, considerar como um único sujeito passivo duas ou mais pessoas estabelecidas no território desse mesmo Estado-Membro que, embora juridicamente independentes, se encontrem estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização. Os Estados-Membros que pretendam exercer esta faculdade devem consultar previamente o Comité Consultivo do Imposto sobre o Valor Acrescentado (a seguir designado por «Comité do IVA») e podem adoptar todas as medidas necessárias para evitar a possibilidade de fraude ou evasão fiscais que decorram da concretização desta faculdade.

Quando, ao exercer a faculdade prevista no artigo 11.°, um Estado-Membro estabelecer agrupamentos para efeitos de IVA, tal deve ser considerado um desvio nacional específico às regras comunitárias normais em matéria de IVA.

Apesar de o agrupamento para efeitos de IVA estar ao dispor dos Estados-Membros desde os anos 70, a Comissão tem constatado um interesse crescente por parte dos Estados-Membros em recorrerem a esta faculdade. Segundo as informações de que a Comissão dispõe, até à data, 15 Estados-Membros[2] introduziram na sua legislação nacional regimes de agrupamento para efeitos de IVA.

A redacção sucinta do artigo 11.° permite que os Estados-Membros estabeleçam normas pormenorizadas para aplicação da opção relativa ao agrupamento para efeitos de IVA. Além disso, a Directiva IVA não inclui outras disposições que se refiram especificamente ao agrupamento para efeitos de IVA. As consultas dos Estados-Membros efectuadas no âmbito do Comité do IVA mostram de forma clara que existem grandes divergências entre os regimes de agrupamento para efeitos de IVA aplicados pelos Estados-Membros.

---

1 Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347 de 11.12.2006, p. 1). Directiva com a última redacção que lhe foi dada pela Directiva 2008/8/CE (JO L 44 de 20.2.2008, p. 11).

2 Áustria, Bélgica, República Checa, Chipre, Dinamarca, Estónia, Finlândia, Alemanha, Hungria, Irlanda, Países Baixos, Roménia, Espanha, Suécia e Reino Unido. A Eslováquia introduzirá o regime de agrupamento para efeitos de IVA em Julho de 2009.

Tendo em conta as eventuais vantagens que o regime de agrupamento para efeitos de IVA pode proporcionar a determinados sujeitos passivos, este regime pode, em função das suas características, ser contrário ao princípio da neutralidade fiscal, sendo fonte de concorrência fiscal entre os Estados-Membros. Face a esta situação, as actuais divergências entre os regimes nacionais de agrupamento para efeitos de IVA podem ter repercussões ao nível do mercado interno e dos princípios fundamentais do sistema comunitário do IVA. Tal é confirmado pelo facto de, em razão da sua concepção, não ser possível garantir que os efeitos de muitos dos regimes de agrupamento se limitem ao território nacional.

É, pois, fundamental zelar por uma aplicação mais uniforme da disposição em apreço.

Neste contexto, constitui objectivo da presente comunicação explicar a posição da Comissão sobre como pode o disposto no artigo 11.° ser traduzido em medidas práticas, respeitando-se, simultaneamente, os princípios fundamentais do sistema comunitário do IVA.

À luz das reacções à presente comunicação, a Comissão estudará a eventual necessidade de adopção de outras medidas, bem como o calendário da sua introdução. Estas medidas poderiam consistir em alterações concretas ao artigo 11.º, admitindo-se, além disso, que possam vir a prever-se outros meios de garantir uma maior uniformidade e neutralidade na aplicação das normas em vigor.

2. OBJECTIVO INICIAL DA DISPOSIÇÃO RELATIVA AO AGRUPAMENTO PARA EFEITOS DE IVA

O conceito de agrupamento para efeitos de IVA só foi introduzido na legislação comunitária pelo n.º 4 do artigo 4.° da Sexta Directiva IVA[3]. Segundo a exposição de motivos[4], o objectivo da disposição sobre o agrupamento para efeitos de IVA é permitir que os Estados-Membros, por motivos de simplificação administrativa ou de combate de práticas abusivas (por exemplo quando uma empresa seja dividida em vários sujeitos passivos, para que cada um possa beneficiar de um regime especial), não considerem como sendo independentes aqueles sujeitos passivos cuja «independência» seja puramente técnico-jurídica.

A Directiva 2006/69/CE do Conselho, de 24 de Julho de 2006[5], alterou o n.º 4 do artigo 4.°, aditando-lhe um segundo parágrafo. Segundo a exposição de motivos da

---

3 Sexta Directiva 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 colectável uniforme (JO L 145 de 13.6.1977, p. 1).

4 Proposta de Sexta Directiva do Conselho em matéria de harmonização das legislações dos Estados-Membros relativas aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme [COM(73) 950 final, 20.6.1973].

5 Directiva 2006/69/CE do Conselho, de 24 de Julho de 2006, que altera a Directiva 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 de 12.8.2006, p. 9).

proposta[6], o objectivo da referida alteração era ajudar os Estados-Membros a prevenir eventuais situações injustas causadas pelo funcionamento de agrupamentos para efeitos de IVA. Por conseguinte, o segundo parágrafo permite que os Estados-Membros adoptem todas as medidas necessárias para evitar que os agrupamentos para efeitos de IVA provoquem situações de fraude ou evasão fiscais.

No seguimento da reformulação da Sexta Directiva, o artigo 11.° da Directiva IVA passou a incluir as disposições sobre agrupamentos para efeitos de IVA. A reformulação não alterou o âmbito de aplicação dos regimes de agrupamento para efeitos de IVA nem dos seus pré-requisitos formais.

Por último, deve sublinhar-se que a presente comunicação não refere o conceito de «modalidades de partilha de custos», que, com base na alínea f) do n.º 1 do artigo 132.° da Directiva IVA, dá actualmente lugar a uma isenção obrigatória para certas actividades de interesse público e cujo novo modelo foi também introduzido na recente proposta da Comissão relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, no que diz respeito aos serviços financeiros e seguros[7]. Na verdade, o conceito de modalidades de partilha de custos é totalmente diferente do de agrupamento para efeitos de IVA, dado não determinar, por exemplo, a criação de um novo sujeito passivo único.

3. ANÁLISE DA DISPOSIÇÃO RELATIVA AO AGRUPAMENTO PARA EFEITOS DE IVA

O artigo 11.° da Directiva IVA tem de ser interpretado à luz dos objectivos iniciais supramencionados.

3.1. Necessidade de consulta prévia do Comité do IVA

A introdução de um regime nacional de agrupamento para efeitos de IVA está obrigatoriamente sujeita à consulta prévia do Comité do IVA. A própria redacção da disposição é clara quanto ao facto de um regime de agrupamento para efeitos de IVA só poder ser aplicado após consulta prévia do Comité do IVA[8]. Na opinião da Comissão, tal significa que a obrigação de consulta prévia do Comité do IVA tem de ser cumprida antes da *publicação* das normas nacionais aplicáveis ao regime de agrupamento para efeitos de IVA. A mesma lógica é válida no que diz respeito às alterações substantivas aos regimes de agrupamentos para efeitos de IVA existentes.

---

6 Proposta de Directiva do Conselho que altera a Directiva 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 e a evasão fiscais e que revoga certas decisões que concedem derrogações [COM(2005) 89 final, 16.3.2005].

7 Proposta de directiva do Conselho que altera a Directiva 2006/112/CE do Conselho relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado no que diz respeito aos serviços financeiros e seguros [COM(2007) 747 final/2, 20.2.2008] e Proposta de regulamento do Conselho que estabelece medidas de aplicação da Directiva 2006/112/CE do Conselho relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, no que diz respeito aos serviços financeiros e seguros [COM(2007)746 final/2, 20.2.2008].

8 Ver a esse propósito o acórdão do Tribunal de Justiça Europeu, Processo C-162/07, Ampliscientifica Srl e Amplifin SpA contra Ministero dell'Economia e delle Finanze e Agenzia delle Entrate, n.º 18 (JO C 171 de 5.7.2008, p. 8).

A fim de conferir pleno sentido à disposição em apreço e, em especial, no intuito de permitir a realização de um verdadeiro debate no Comité do IVA, a mencionada consulta deveria ter lugar com suficiente antecedência.

Uma vez que o segundo parágrafo do artigo 11.° faz parte integrante da disposição relativa ao agrupamento para efeitos de IVA, a obrigação de consultar o Comité do IVA também lhe é aplicável, embora esta possibilidade esteja prevista num parágrafo distinto.

3.2. Principal objectivo da faculdade de criação de agrupamentos para efeitos de IVA

Como consequência principal da aplicação da faculdade de criação do agrupamento para efeitos de IVA prevista no artigo 11.°, os sujeitos passivos vinculados entre si nos planos financeiro, económico e de organização deixam de ser considerados como sujeitos passivos independentes para efeitos de IVA, passando a constituir um único sujeito passivo. Por outras palavras, uma série de sujeitos passivos estreitamente vinculados são fundidos num novo sujeito passivo único para efeitos de IVA. Esta consequência foi confirmada pelo Tribunal de Justiça Europeu no Processo C-162/07, Ampliscientifica[9].

A este respeito, um agrupamento para efeitos de IVA pode ser descrito como uma «ficção», criada com vista à aplicação deste imposto, em que a realidade económica prima sobre a forma jurídica. Um agrupamento para efeitos de IVA é um tipo particular de sujeito passivo que existe exclusivamente para fins de aplicação deste imposto e que se baseia nos vínculos financeiros, económicos e organizacionais existentes entre empresas. Embora cada membro do grupo mantenha a sua própria forma jurídica, exclusivamente para fins de IVA, a formação do agrupamento para efeitos de IVA tem primazia sobre as formas jurídicas previstas pelo direito civil ou pelo direito empresarial. Assim, ao aderir a um agrupamento para efeitos de IVA, cada um dos seus membros abandona qualquer eventual forma jurídica coexistente, passando a integrar, para fins de IVA, um novo sujeito passivo independente, isto é, o agrupamento para efeitos de IVA.

A consequência lógica do tratamento de um agrupamento para efeitos de IVA como um único sujeito passivo, nos termos do artigo 214.° da Directiva IVA, é, apenas para fins de IVA, a sua identificação através de um único número de identificação IVA, com exclusão de qualquer outro número IVA de identificação individual. A utilização de um único número é ditada pela necessidade, tanto dos operadores económicos como dos serviços fiscais dos Estados-Membros, de identificar com certeza os autores das operações sujeitas a IVA[10]. O número IVA de identificação individual de cada um dos membros pode continuar a ser mantido pelos serviços fiscais, mas apenas com a finalidade de permitir o controlo das actividades internas do agrupamento para efeitos de IVA.

---

9 Processo C-162/07, Ampliscientifica, n.º 19.

10 Processo C-162/07, Ampliscientifica, n.º 20.

3.3. Quem pode constituir um agrupamento para efeitos de IVA?

Nos termos do artigo 11.°, os Estados-Membros podem considerar como um sujeito passivo único quaisquer pessoas estabelecidas no território do país.

3.3.1. A noção de «pessoas»

Na opinião da Comissão, a referência a «pessoas» do artigo 11.° abrange exclusivamente aqueles que preencham os critérios para serem considerados sujeitos passivos para efeitos de IVA. Assim, uma entidade que não seja sujeito passivo, porque não corresponde à definição consagrada no n.º 1 do artigo 9.º ou por se tratar de um organismo de direito público que actua nas condições enumeradas no primeiro parágrafo do n.º 1 do artigo 13.°, não pode ser um membro de um agrupamento para efeitos de IVA.

Recorde-se que o artigo 11.º está incluído no Título III da Directiva IVA, intitulado «Sujeitos Passivos». Além disso, o artigo 11.° não prevê nenhuma excepção à definição de sujeito passivo consagrada no n.º 1 do artigo 9.º desta directiva.

Do exposto decorre que as pessoas consideradas como um sujeito passivo «único» devem ser também sujeitos passivos por direito próprio, uma vez que o conceito de agrupamento deve ser interpretado no sentido de «reunir» diferentes pessoas, todas elas exercendo actividades regidas pela Directiva IVA. A este respeito, o adjectivo «único» implica que, se não existisse o agrupamento para efeitos de IVA, haveria vários sujeitos passivos: a condição de sujeito passivo está, assim, implicitamente presente em cada um dos membros do agrupamento.

O termo «pessoas» foi utilizado pelo legislador a fim de evitar a repetição do termo «sujeitos passivos» e não com o intuito de não incluir aqueles que não estão sujeitos ao imposto. Nas diferentes versões linguísticas foi utilizada sistematicamente a mesma técnica de redacção[11]. O legislador recorreu a esta técnica de redacção noutras partes da directiva, como, por exemplo, no primeiro período do n.º 2 do artigo 9.°, em que o termo «pessoas» é uma referência óbvia aos sujeitos passivos.

Decorre também claramente da jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que os termos fundamentais da Directiva IVA, como «sujeito passivo» e «actividades económicas» têm um carácter objectivo, independente dos propósitos ou dos resultados das operações em causa[12]. Além disso, tendo em conta a finalidade da directiva, nomeadamente, fundar um sistema comum de IVA baseado numa definição uniforme de «sujeito passivo», a avaliação deste estatuto deve ser fundar-se exclusivamente nos critérios estabelecidos na Directiva IVA[13].

A redacção adoptada pelo Tribunal de Justiça no acórdão Ampliscientifica[14] confirma esta interpretação. Segundo o estabelecido pelo Tribunal:

---

11 A versão inglesa refere-se a «*persons*», a francesa refere-se a «*les personnes*» e a alemã refere-se a «*ansässige Personen*».

12 Processo C-255/02, Halifax, n.º 55 (JO C 131 de 3.6.2006, p. 1).

13 Processo C-186/89 W. M. van Tiem contra Staatssecretaris van Financiën, n.º 25 (Colectânea de Jurisprudência, 1990, página I-04363).

14 Processo C-162/07, Ampliscientifica, n.º 19.

> «Daí decorre que a equiparação a um sujeito passivo único exclui que as referidas pessoas subordinadas continuem a subscrever separadamente declarações de IVA e continuem *a ser identificadas*, dentro e fora do grupo, *como sujeitos passivos*[…].»

À luz do exposto, a Comissão considera essencial que a aplicação dos regimes de agrupamento para efeitos de IVA não afecte o conceito de sujeito passivo. Permitir que, num agrupamento para efeitos de IVA, participem pessoas que não sejam sujeitos passivos prejudicaria com toda a certeza esta definição. Se integrar um agrupamento para efeitos de IVA, uma pessoa sem o estatuto de sujeito passivo passa a fazer parte desse sujeito passivo «único»[15]. Uma pessoa que não seja sujeito passivo e que não tenha direitos nem obrigações nos termos da Directiva IVA não deveria poder converter-se em sujeito passivo pelo simples facto de fazer parte de um agrupamento para efeitos de IVA. Tal seria contrário aos critérios que determinam o que constitui um sujeito passivo.

3.3.2. A noção de «pessoa estabelecida no território desse Estado-Membro»

3.3.2.1. Interpretação desta noção:

A própria redacção do artigo 11.° restringe o âmbito de aplicação territorial de um regime de agrupamento para efeitos de IVA aplicado por um Estado-Membro às pessoas estabelecidas no território desse Estado-Membro específico. É, pois, crucial saber quem pode ser considerado «estabelecido» na acepção desta disposição.

Não existe qualquer orientação quanto ao significado da noção em apreço. A exposição de motivos da proposta da Sexta Directiva IVA não apresenta nenhuma explicação no que respeita à restrição da aplicação territorial ao Estado-Membro em causa.

A Comissão considera que a expressão «estabelecidas no território desse Estado-Membro» inclui as empresas cuja actividade económica esteja sedeada no território do Estado-Membro que aplica o regime de agrupamento para efeitos de IVA, mas não os estabelecimentos estáveis situados fora daquele território. Contudo, devem ser incluídos os estabelecimentos estáveis de empresas estrangeiras situadas no território dos Estados-Membros que apliquem o regime de agrupamento para efeitos de IVA. Por consequência, só podem ser membros de um agrupamento para efeitos de IVA as empresas cuja sede da actividade económica esteja fisicamente situada no território do Estado-Membro que introduziu o regime de agrupamento para efeitos de IVA ou os estabelecimentos estáveis das referidas empresas ou de empresas estrangeiras fisicamente situados nesse território.

Alguns argumentos esteiam esta interpretação:

---

[15] Conclusões do advogado-geral, apresentadas em 24 de Abril de 1991, Processo C-60/90, Polysar Investments Netherlands BV contra Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen, n.os 8 e 9. As conclusões incluem uma série de razões para justificar o facto de apenas os devedores de IVA poderem ser membros de um agrupamento para efeitos de IVA . Nas conclusões destaca-se, nomeadamente, que o segundo parágrafo do n.º 4 do artigo 4.° da Sexta Directiva IVA não tinha como propósito alterar as condições de sujeição ao imposto previstas pelo n.º 1 do artigo 4.° Assim, conclui-se que o n.º 4 do artigo 4.° não permite que um Estado-Membro trate duas pessoas estreitamente vinculadas uma à outra como um sujeito passivo único sempre que se considere que uma dessas pessoas não exerce uma actividade económica para efeitos de IVA.

– Em primeiro lugar, ela corresponde ao critério de territorialidade consagrado na actual redacção do artigo11.º

– Em segundo, o âmbito de aplicação territorial nela definido coincide com a jurisdição para fins de IVA do Estado-Membro que aplica o regime de agrupamento para efeitos de IVA e, por este motivo, também com os requisitos de identificação em matéria de IVA que lhe são aplicáveis. Deste modo, o regime de agrupamento para efeitos de IVA continua a ser de fácil gestão e controlo se todos os membros de um agrupamento estiverem sujeitos às regras do mesmo Estado-Membro.

– Por último, o termo «estabelecidas», na acepção do artigo 11.°, corresponde à acepção de «estabelecidas» que figura noutras disposições da Directiva IVA e deve ser interpretado da mesma maneira.

A principal justificação para excluir os estabelecimentos estáveis situados no estrangeiro de empresas cuja sede de actividade económica se situe no Estado-Membro que aplica o regime de agrupamento para efeitos de IVA é o facto de aqueles não estarem fisicamente situados no território desse Estado-Membro. Uma vez que o regime de agrupamento para efeitos de IVA é de carácter facultativo, sendo um Estado-Membro livre de optar ou não pela sua aplicação, os seus efeitos não deveriam estender-se para além do território físico do Estado-Membro que introduziu o referido regime. Caso contrário, a soberania fiscal de outro Estado-Membro pode ser posta em causa. Por outro lado, se dois Estados-Membros optarem por introduzir regimes de agrupamento para efeitos de IVA, é possível que o estabelecimento estável localizado no estrangeiro possa fazer parte de agrupamentos para efeitos de IVA em ambos os Estados-Membros. Esta situação não é compatível com os princípios fundamentais do sistema comum do IVA, nem exequível a nível das administrações nacionais. Além disso, do ponto de vista do controlo, também não é aceitável.

Embora seja evidente que o artigo 11.° restringe o âmbito de aplicação territorial do regime de agrupamento para efeitos de IVA, também é óbvio que a sua interpretação deve ter em consideração os requisitos económicos e o princípio da liberdade de estabelecimento que, nos termos do artigo 43.º, lido em conjugação com o artigo 48.º do Tratado CE, permitem a estabelecimentos estáveis de uma empresa estrangeira beneficiar das mesmas vantagens fiscais de que gozam as empresas sujeitas à legislação nacional do Estado-Membro em causa. A interpretação exposta *supra* permite que os estabelecimentos estáveis das empresas estrangeiras situadas no Estado-Membro que aplica o regime de agrupamento para efeitos de IVA sejam abrangidos nestes agrupamentos e beneficiem das mesmas vantagens fiscais de que gozam as empresas desse Estado-Membro, o que é coerente com o disposto no Tratado CE.

3.3.2.2. Ligação com o acórdão FCE Bank

Nos termos do acórdão FCE Bank[16], um estabelecimento estável, que não seja uma entidade jurídica distinta da sociedade em que se integra, situado noutro Estado-Membro e ao qual a sociedade fornece prestações de serviços, não deve ser considerado sujeito passivo em razão dos custos que lhe são imputados pelas referidas prestações. Assim, a prestação de serviços efectuada no âmbito da mesma entidade jurídica não está sujeita a IVA.

A exclusão dos estabelecimentos estáveis que não estejam fisicamente situados no território do sujeito passivo no Estado-Membro que introduziu o regime de agrupamento para efeitos de IVA pode parecer, à primeira vista, incompatível com o acórdão FCE Bank. Contudo, este acórdão não faz qualquer referência à situação dos agrupamentos para efeitos de IVA. Além disso, é de notar que, ao aderir a um agrupamento para efeitos de IVA, o sujeito passivo passa a fazer parte desse novo sujeito passivo, ou seja, o agrupamento para efeitos de IVA e, consequentemente, para fins de IVA, separa-se do seu estabelecimento estável situado no estrangeiro. Isto significa que, se um sujeito passivo aderir a um agrupamento para efeitos de IVA, quaisquer serviços que preste posteriormente ao seu estabelecimento estável situado no estrangeiro devem ser considerados como prestações efectuadas entre dois sujeitos passivos distintos. Assim, o facto de um estabelecimento estável situado no estrangeiro estar excluído de participar num agrupamento para efeitos de IVA nesse Estado-Membro não é contrário ao acórdão FCE Bank.

3.3.3. Inclusão de todas as actividades e participação num só agrupamento para efeitos de IVA de cada vez

Dado que um agrupamento para efeitos de IVA é considerado um sujeito passivo único, identificado através da utilização de um único número de identificação para efeitos de IVA, todas as actividades dos seus membros têm de ser incluídas. Assim, um membro do agrupamento com diversos domínios de actividade no Estado-Membro que introduziu o regime de agrupamento para efeitos de IVA não deve poder excluir uma ou mais das suas actividades do agrupamento para efeitos de IVA de que faz parte, salvo no que diz respeito às actividades exercidas por estabelecimentos situados fora desse Estado-Membro.

Pela mesma razão, os regimes nacionais de agrupamento para efeitos de IVA não devem permitir a adesão simultânea de sujeitos passivos em mais do que um agrupamento para efeitos de IVA. Esta exigência também é essencial numa perspectiva de controlo fiscal.

3.3.4. Condição relativa à vinculação «nos planos financeiro, económico e de organização»

Na opinião da Comissão, esta condição deve ser interpretada no sentido de que a vinculação tem de estar presente nos três planos durante todo o período de existência do agrupamento para efeitos de IVA e que, se qualquer membro deixar de estar

[16] Processo C-210/04, Ministero dell'Economia e delle Finanze e Agenzia delle Entrate contra FCE Bank (JO C de 3.6.2006, p.14).

vinculado num desses três planos, esse membro deve ser instado a deixar o agrupamento para efeitos de IVA. Tal justifica-se pelas seguintes razões:

– Em primeiro lugar, da utilização da conjunção copulativa «e» decorre que as condições são cumulativas.

– Em segundo, dado que o agrupamento para efeitos de IVA constitui uma modalidade especial de sujeito passivo e, por este motivo, reveste um carácter excepcional, é essencial que a sua aplicação respeite condições muito estritas, o que é garantido através do cúmulo das condições supramencionadas.

– Por último, o facto de as condições serem cumulativas permite garantias adicionais contra o recurso abusivo a agrupamentos para efeitos de IVA, uma vez que contribui para excluir estruturas puramente artificiais, sem qualquer significado económico.

Em conformidade com os princípios gerais que norteiam esta disposição, a Comissão é de opinião que as definições dos três planos de vinculação a seguir apresentadas podem constituir orientações.

Vinculo financeiro: É determinado por referência a uma percentagem de participação no capital ou a direitos de voto (superiores a 50%), ou por referência a um contrato de franquia. Deste modo, é garantido o controlo efectivo de uma empresa sobre a outra.

Vinculo económico: É determinado em função da existência de, pelo menos, uma das situações de cooperação económica a seguir expostas: actividade principal dos membros do grupo é da mesma natureza; actividades dos membros do grupo são complementares ou interdependentes; um membro do grupo exerce actividades que são completa ou substancialmente em benefício dos outros membros.

Vinculo de organização: É determinado em função existência de uma estrutura de gestão partilhada, ou, pelo menos, parcialmente partilhada.

3.3.5. A que sectores económicos deve um regime de agrupamento para efeitos de IVA ser aplicado?

Um regime de agrupamento para efeitos de IVA deve estar aberto a todos os sectores de actividade económica do Estado-Membro que o introduzir, como decorre da redacção do artigo 11.°, que não prevê qualquer limitação em relação a nenhum tipo de sectores, e do princípio da neutralidade fiscal. Um regime nacional de agrupamento para efeitos de IVA não pode ser introduzido apenas para alguns sectores, dado que tal favoreceria certas empresas em relação a outras, podendo, além disso, suscitar críticas na perspectiva dos auxílios estatais (selectividade).

As limitações de acesso ao regime de agrupamento para efeitos de IVA só podem ser justificar-se se houver necessidade de tomar medidas contra potenciais abusos em que estejam em causa operações claramente identificadas. Sem tal justificação, não é aceitável que a legislação nacional limite o acesso ao regime de agrupamento para efeitos de IVA a um sector específico, como, por exemplo, o financeiro ou o dos seguros.

3.4. Direitos e obrigações de um agrupamento para efeitos de IVA

3.4.1. Quem é obrigado?

Uma vez que é considerado um sujeito passivo único, o agrupamento para efeitos de IVA está sujeito aos mesmos direitos e obrigações que qualquer outro sujeito passivo, sendo-lhe aplicáveis todas as disposições da Directiva IVA, assim como a jurisprudência do Tribunal de Justiça Europeu. Assim, o cumprimento das obrigações cabe ao agrupamento para efeitos de IVA como tal e não a cada um dos seus membros. Por conseguinte, ao criar o regime nacional de agrupamento para efeitos de IVA, é essencial que este se inscreva num quadro jurídico comunitário estabelecido para sujeitos passivos ordinários.

O número único de identificação para efeitos de IVA do referido agrupamento deve ser utilizado, por exemplo, na emissão de facturas respeitantes a entregas de bens ou prestações de serviços que se presuma tenham sido efectuadas pelo referido agrupamento.

Como em relação a qualquer outro sujeito passivo, o agrupamento para efeitos de IVA deve apresentar declarações tributárias e, quando necessário, declarações recapitulativas. A declaração de IVA consignará o montante líquido do IVA do agrupamento para efeitos de IVA referente a cada um dos seus membros, tendo em conta o facto de que as operações entre membros não implicam a cobrança ou o pagamento de IVA. Tal significa que os créditos IVA de certos de membros do agrupamento são compensados com as dívidas IVA de outros membros: para fins de IVA, tanto os créditos como as dívidas são créditos e dívidas do agrupamento para efeitos de IVA e não de cada um dos seus membros. Nos termos do acórdão Ampliscientifica[17], a equiparação a um sujeito passivo único exclui que os membros de um agrupamento para efeitos de IVA continuem a subscrever separadamente declarações de IVA como sujeitos passivos, uma vez que só o sujeito passivo único está habilitado a subscrever as referidas declarações.

Do exposto decorre que a opção do agrupamento para efeitos de IVA é, essencialmente, uma medida de simplificação administrativa.

3.4.2. Tratamento das entregas com destino a terceiros ou deles provenientes

No que respeita a terceiros, o agrupamento para efeitos de IVA actua como um sujeito passivo único. Assim, presume-se que as entregas de bens e as prestações de serviços efectuados por qualquer membro do agrupamento a um destinatário que a ele não pertença, são realizados pelo próprio agrupamento e não por um dos seus membros. Do mesmo modo, considera-se que as entregas de bens e as prestações de serviços efectuadas por terceiros a um ou vários membros do agrupamento são realizadas ao próprio agrupamento. Seguindo a mesma lógica, presume-se que as importações e as aquisições intracomunitárias feitas pelos membros do agrupamento são efectuadas pelo próprio agrupamento. Assim, a situação do agrupamento em relação ao IVA e o tratamento das suas operações de entrada e de saída são plenamente comparáveis às de um sujeito passivo único com várias sucursais.

---

[17] Processo C-162/07, Ampliscientifica, n.º 19.

3.4.3. Entregas no interior do agrupamento

Em relação às operações internas do agrupamento para efeitos de IVA, ou seja, as operações a título oneroso realizadas entre os membros do agrupamento, decorre igualmente do tratamento do referido agrupamento como um sujeito passivo único que estas operações devem ser consideradas como tendo sido realizadas pelo agrupamento para si próprio. Trata-se de uma das mais importantes consequências da criação de um agrupamento para efeitos de IVA, uma vez que, salvo no que diz respeito às entregas de bens assimiladas (artigos 16.°,18.°, 26.° e 27.°), as operações internas do agrupamento efectuadas a título oneroso não são pertinentes para efeitos de IVA, pois estão «fora do âmbito de aplicação». Assim, o recurso ao agrupamento para efeitos de IVA pode igualmente apresentar vantagens de fluxo de tesouraria para empresas.

3.4.4. Direitos e obrigações aquando da formação ou dissolução de um agrupamento para efeitos de IVA

A partir do momento em que um agrupamento para efeitos de IVA se torna sujeito passivo único, os direitos e as obrigações em matéria de IVA de cada um dos seus membros são automaticamente transferidos para o referido agrupamento. O mesmo acontece quando um sujeito passivo adere a um agrupamento para efeitos de IVA já existente.

O artigo 11.° não impõe nenhum período obrigatório para participação no agrupamento para efeitos de IVA. No entanto, o segundo parágrafo deste artigo permite que os Estados-Membros adoptem medidas para garantir que o regime de agrupamento para efeitos de IVA não dê lugar a nenhuma vantagem injustificada, o que, na opinião da Comissão, admite medidas como a imposição de um período mínimo de participação.

Tendo em conta que o agrupamento para efeitos de IVA é considerado como um sujeito passivo único, que assume os direitos e as obrigações dos seus membros em matéria de IVA, a partir do momento em que o agrupamento deixe de existir, aqueles direitos e obrigações voltam a ser transferidos para cada um dos seus membros. Simultaneamente, os antigos membros do agrupamento retomam a sua condição de sujeitos passivos distintos, aplicando-se o mesmo princípio quando um membro deixe o agrupamento.

3.5. Direito à dedução de um agrupamento para efeitos de IVA

3.5.1. Regras relativas ao direito à dedução aplicáveis ao agrupamento para efeitos de IVA

Do tratamento do agrupamento para efeitos de IVA como um sujeito passivo único para fins de IVA, decorre que o direito de deduzir o IVA suportado é determinado com base nas operações efectuadas pelo próprio agrupamento com terceiros.

Neste contexto, as regras referentes à adaptação do direito à dedução devem ser correctamente aplicadas, por exemplo quando o sujeito passivo aderir ao agrupamento ou dele sair, ou quando as actividades de um membro do agrupamento

modificarem de tal modo o direito à dedução do agrupamento que esse direito tenha de ser revisto.

A este respeito, convém recordar que o artigo 173.° confere aos Estados-Membros várias possibilidades para determinar o IVA dedutível. Embora a regra geral seja a da dedução proporcional («pro rata de dedução»), como previsto nos artigos 174.° e 175.°, pode igualmente ser utilizado um sistema de atribuição directa que reflicta melhor a efectiva utilização dos bens e serviços.

Estas possibilidades permitem a coexistência de diferenças significativas entre os Estados-Membros no que diz respeito aos métodos utilizados para determinar o direito à dedução do IVA suportado, o que pode traduzir-se em diferenças no montante dedutível do IVA nos vários Estados-Membros. Além disso, não há normas comuns para limitar o direito à dedução do IVA suportado no que respeita a despesas que não sejam de carácter estritamente profissional, em relação às quais os Estados-Membros podem restringir a dedução nos termos do artigo 176.°

3.5.2. O impacto do agrupamento para efeitos de IVA no direito à dedução

Uma das consequências mais importantes da formação de um agrupamento para efeitos de IVA é, na perspectiva do IVA, o «desaparecimento» das operações entre os seus membros. No caso de um agrupamento para efeitos de IVA composto apenas por sujeitos passivos com direito a uma dedução total do IVA, o efeito sobre a receita fiscal é neutro para o Estado-Membro em cujo território o agrupamento para efeitos de IVA opera.

Contudo, num agrupamento para efeitos de IVA integrado igualmente por sujeitos passivos sem direito à dedução ou com um direito à dedução parcial, o efeito sobre a receita fiscal pode deixar de ser neutro. Com efeito, uma vez que as operações internas são consideradas inexistentes para efeitos de IVA, o Estado perde o IVA não dedutível relativo a operações tributáveis realizadas por um dos membros do agrupamento em benefício de outro que não tenha direito à dedução ou apenas possua um direito à dedução parcial. A este propósito, o agrupamento para efeitos de IVA neutraliza os custos de IVA gerados em operações efectuadas no interior do grupo.

Do exposto decorre que um agrupamento para efeitos de IVA pode apresentar vantagens financeiras para os agrupamentos que incluam membros sem direito à dedução ou com um direito à dedução parcial. Estas vantagens podem variar em função das modalidades de aplicação escolhidas pelos Estados-Membros, em especial no que se refere às normas em matéria de direito à dedução.

Na opinião da Comissão, é primordial que os Estados-Membros garantam uma aplicação correcta e integral das normas comunitárias que regem o direito à dedução dos agrupamento para efeitos de IVA.

3.5.3. Necessidade de adoptar medidas contra a fraude e evasão fiscais

Nos termos do segundo parágrafo do artigo 11.°, os Estados-Membros podem adoptar todas as medidas necessárias para evitar a possibilidade de fraude ou evasão fiscais.

Convém ainda recordar que, no contexto do acórdão Halifax[18], o Tribunal determinou de forma clara que os Estados-Membros estão habilitados a lutar contra as práticas abusivas.

A Comissão defende que o recurso à faculdade de criação de agrupamentos para efeitos de IVA não pode, de forma alguma, dar origem a vantagens ou a prejuízos injustificados.

O objectivo inicial da criação do agrupamento para efeitos de IVA é que este seja, principalmente, uma medida de simplificação, pelo que nenhum regime baseado nesta faculdade deveria distorcer a concorrência ou prejudicar o princípio da neutralidade fiscal. Devem ser evitadas as situações em que a faculdade de criação de agrupamentos para efeitos de IVA, utilizada para atrair empresas em determinados Estados-Membros, seja uma fonte de concorrência fiscal entre eles.

Por conseguinte, é da maior importância que os Estados-Membros exerçam esta faculdade e adoptem todas as medidas necessárias para evitar a fraude ou a evasão fiscais, assim como as práticas abusivas decorrentes da utilização dos regimes nacionais de agrupamento para efeitos de IVA. O recurso ao agrupamento para efeitos de IVA não pode conduzir a nenhuma vantagem ou prejuízo injustificados.

4. CONCLUSÕES

A Comissão convida o Conselho e o Parlamento Europeu a tomar nota da sua posição sobre regimes de agrupamento para efeitos de IVA nos termos expostos na presente comunicação, cujo objectivo é:

- contribuir para uma aplicação mais uniforme do artigo 11.° da Directiva IVA, evitando, assim, repercussões negativas no mercado interno e contradições com os princípios fundamentais do sistema comunitário do IVA;

- servir de orientação para os Estados-Membros quando estes decidam introduzir os regimes de agrupamentos para efeitos de IVA na sua legislação nacional ou alterar os referidos regimes.

A presente comunicação não prejudica o papel de guardiã dos Tratados conferido à Comissão pelo artigo 211.° do Tratado.

[18] Processo C-255/02.