Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

16 de julho de 2015*

«Reenvio prejudicial — IVA — Sexta Diretiva 77/388/CEE — Artigo 17.º — Direito a dedução — Dedução parcial — IVA pago pelas sociedades holding pela aquisição de capitais investidos nas suas filiais — Prestações de serviços fornecidos às filiais — Filiais constituídas sob a forma de sociedades de pessoas — Artigo 4.º — Constituição de um grupo de pessoas que podem ser consideradas um único sujeito passivo — Requisitos — Necessidade de uma relação de subordinação — Efeito direto»

Nos processos apensos C-108/14 e C-109/14,

que têm por objeto dois pedidos de decisão prejudicial apresentados, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), por decisões de 11 de dezembro de 2013, que deram entrada no Tribunal de Justiça em 6 de março de 2014, nos processos

Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG

contra

Finanzamt Nordenham (C-108/14),

e

Finanzamt Hamburg-Mitte

contra

Marenave Schiffahrts AG (C-109/14),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: R. Silva de Lapuerta, presidente de secção, J.-C. Bonichot (relator), A. Arabadjiev, J. L. da Cruz Vilaça e C. Lycourgos, juízes,

advogado-geral: P. Mengozzi,

secretário: I. Illéssy, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 7 de janeiro de 2015,

vistas as observações apresentadas:

— em representação de Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG, por M. Hertwig, G. Jorewitz, Steuerberaterinnen, e C. Hensell, Rechtsanwalt,

* Língua do processo: alemão.

— em representação de Marenave Schiffahrts AG, por A. Fresh, Prozessbevollmächtigter,

— em representação do Governo alemão, por T. Henze e K. Petersen, na qualidade de agentes,

— em representação da Irlanda, por E. Creedon, J. Quaney e A. Joyce, na qualidade de agentes, assistidos por N. J. Travers, barrister,

— em representação do Governo austríaco, por C. Pesendorfer, na qualidade de agente,

— em representação do Governo polaco, por B. Majczyna e A. Kramarczyk-Szaładzińska, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo do Reino Unido, por V. Kaye, na qualidade de agente, assistida por O. Thomas, barrister,

— em representação da Comissão Europeia, por M. Wasmeier e L. Lozano Palacios, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 26 de março de 2015,

profere o presente

Acórdão

1 Os pedidos de decisão prejudicial têm por objeto a interpretação dos artigos 4.° e 17.° da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), conforme alterada pela Diretiva 2006/69/CE do Conselho, de 24 de julho de 2006 (JO L 221, p. 9, a seguir «Sexta Diretiva»).

2 Estes pedidos foram apresentados no quadro de dois litígios entre, por um lado, a Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG (a seguir «Larentia + Minerva») e o Finanzamt Nordenham (Serviço de impostos de Nordenham, Alemanha) (C-108/14) e, por outro lado, o Finanzamt Hamburg-Mitte (Serviço de impostos de Hambourg-Mitte, Alemanha) e a Marenave Schiffahrts AG (a seguir «Marenave») (C-109/14), a respeito das condições de dedução do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») que estas sociedades *holding* pagaram a montante em relação com a aquisição de capitais destinados a comprar partes sociais das filiais constituídas sob a forma de sociedades de pessoas e às quais forneceram posteriormente prestações sujeitas a IVA.

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 4.º da Sexta Diretiva dispõe:

«1. Por ‘sujeito passivo’ entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das atividades económicas referidas no n.º 2, independentemente do fim ou do resultado dessa atividade.

2. As atividades económicas referidas no n.º 1 são todas as atividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. A exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência é igualmente considerada uma atividade económica.

[...]

4. A expressão 'de modo independente', utilizada no n.º 1, exclui da tributação os assalariados e outras pessoas, na medida em que se encontrem vinculados à entidade patronal por um contrato de trabalho ou por qualquer outra relação jurídica que estabeleça vínculos de subordinação no que diz respeito às condições de trabalho e de remuneração e à responsabilidade da entidade patronal.

Sem prejuízo da consulta prevista no artigo 29.º, os Estados-Membros podem considerar como um único sujeito passivo as pessoas estabelecidas no território do país que, embora juridicamente independentes, se encontrem estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização.

[...]»

4 Segundo o artigo 17.º da Sexta Diretiva:

«1. O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

2. Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a) O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo;

[...]

5. No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo, não só para operações com direito à dedução, previstas nos n.º 2 e 3, como para operações sem direito à dedução, a dedução só é concedida relativamente à parte do imposto sobre o valor acrescentado proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.

Este *pro rata* é determinado nos termos do artigo 19.º, para o conjunto das operações efetuadas pelo sujeito passivo.

Todavia, os Estados-Membros podem:

a) Autorizar o sujeito passivo a determinar um *pro rata* para cada setor da respetiva atividade, se tiver contabilidades distintas para cada um desses setores;

b) Obrigar o sujeito passivo a determinar um *pro rata* para cada setor da respetiva atividade e a manter contabilidades distintas para cada um desses setores;

c) Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efetuar a dedução com base na afetação da totalidade ou de parte dos bens e dos serviços;

d) Autorizar ou obrigar o sujeito passivo a efetuar a dedução, em conformidade com a regra estabelecida no primeiro parágrafo deste número, relativamente aos bens e serviços utilizados nas operações aí referidas;

e) Estabelecer que não seja tomado em consideração o IVA que não pode ser deduzido pelo sujeito passivo, quando o respetivo montante for insignificante.

[...]»

Direito alemão

5 Segundo o § 2 da Lei de 2005 do imposto sobre o volume de negócios (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl, I, p. 386):

«(1) Entende-se por empresário quem exerça, com caráter independente, uma atividade industrial, comercial ou profissional. A empresa abrange toda a atividade industrial, comercial ou profissional do empresário. Considera-se 'atividade industrial, comercial ou profissional' toda a atividade permanente exercida para dela auferir receitas, mesmo que não exista a intenção de obter lucros ou que um grupo de pessoas só exerça as suas atividades exclusivamente no interesse dos seus membros.

(2) A atividade industrial, comercial ou profissional não é exercida de forma independente:

1. Se as pessoas singulares estiverem, individualmente ou em conjunto, integradas numa empresa de forma que estejam obrigadas a seguir instruções do empresário,

2. Quando a arquitetura global das ligações efetivas mostra que uma pessoa coletiva está integrada, no plano financeiro, económico e organizacional na empresa do órgão de cúpula (unidade fiscal). Os efeitos da unidade fiscal limitam-se às prestações internas entre as sucursais da empresa situadas no país. Estas filiais devem ser tratadas como uma única empresa. Se a direção do órgão de cúpula se situar no estrangeiro, a sucursal economicamente mais importante da empresa situada no país é considerada como empresário.

[...]»

6 Nos termos do § 15 da referida lei:

«(1) A empresa pode deduzir os seguintes valores de imposto pago a montante:

1. O imposto legalmente devido por fornecimentos e outras prestações realizadas por uma outra empresa para a sua atividade comercial. [...]

(2) Estão excluídas as deduções relativas à entrega, importação e aquisição intracomunitária de bens, bem como a outras prestações de serviços que o empresário utiliza para efetuar as seguintes operações:

1. Operações isentas de imposto;

[...]

(3) A exclusão da dedução referida no n.º 2 não se aplica quando as operações

1. No caso referido no n.º 2, ponto 1,

   a) estão isentas ao abrigo do § 4, pontos 1 a 7, do § 25, n.º 2, ou das disposições mencionadas no § 26, n.º 5, [...]

   [...]

4. Se o empresário utilizar apenas uma parte de uma entrega, importação ou aquisição intracomunitária de bens ou de outras prestações de serviços para a sua empresa, para efetuar operações não dedutíveis, não poderá deduzir a parte de imposto pago a montante economicamente imputável às operações não dedutíveis. O empresário pode determinar os montantes parciais não dedutíveis com base numa avaliação objetiva. Só é permitido determinar a parte não dedutível do imposto pago a montante com base na proporção entre as operações não dedutíveis e as operações dedutíveis quando não for possível outra imputação económica. [...]»

Litígios no processo principal e questões prejudiciais

Processo C-108/14

7 A Larentia + Minerva detém, como comanditário, 98% das partes sociais de duas filiais constituídas sob a forma de sociedades de pessoas de responsabilidade limitada em comandita (GmbH & Co. KG). Além disso, fornece-lhes, enquanto «sociedade de direção», prestações de serviços administrativos e comerciais a título oneroso.

8 Por estas prestações sujeitas a IVA, a Larentia + Minerva procedeu à dedução integral deste imposto que pagou a montante pela aquisição, a um terceiro, dos capitais que serviram para financiar as suas participações nas suas filiais e as suas prestações de serviços.

9 O Finanzamt Nordenham só admitiu parcialmente essa dedução, por considerar que a simples detenção de partes sociais nas filiais não dá o direito à dedução. O aviso retificativo de liquidação, de 24 de setembro de 2007, relativo ao IVA devido em 2005 foi contestado pela Larentia + Minerva no Niedersächsisches Finanzgericht (tribunal fiscal do *Land* da Baixa Saxónia, Alemanha), que negou provimento ao recurso por sentença de 12 de maio de 2011. A Larentia + Minerva interpôs para o Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal fiscal federal) um recurso de «Revision» contra essa sentença.

10 O tribunal de reenvio interroga-se, por um lado, sobre as modalidades de cálculo da dedução do IVA pago a montante quando essa dedução só pode ser parcial e, por outro lado, sobre o âmbito do artigo 4.º, n.º 4, da Sexta Diretiva, relativo ao «grupo IVA», invocado pela Larentia + Minerva. Sobre este ponto, este tribunal interroga-se se o direito nacional é compatível com esta disposição quando exclui as sociedades de pessoas do benefício dessa disposição e exige uma relação de subordinação entre as filiais e o órgão de cúpula.

11 Nestas condições, o Bundesfinanzhof suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

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

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

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

Processo C-109/14

12 A Marenave aumentou o seu capital em 2006 e os custos de emissão ligados a esse aumento deram lugar ao pagamento de 373 347,57 euros de IVA.

13 Esta sociedade, como *holding*, adquiriu no mesmo ano as partes sociais de quatro «sociedades marítimas em comandita» em cuja gestão comercial participou mediante remuneração. Ao IVA devido pela remuneração daquela atividade de gestão, deduziu a totalidade da quantia de 373 347,57 euros de IVA pago a montante.

14 Por decisão de 15 de janeiro de 2009, o Finanzamt Hamburg-Mitte não admitiu a dedução correspondente a esse montante. Por sentença de 10 de dezembro de 2012, o Finanzamt Hamburg-Mitte (tribunal fiscal de Hamburgo-Mitte) deu provimento ao recurso interposto dessa decisão pela Marenave O Finanzamt Hamburg-Mitte interpôs recurso de «Revision» desta decisão para o Bundesfinanzhof.

15 O tribunal de reenvio decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça questões iguais às enumeradas no n.º 11 do presente acórdão.

16 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 26 de março de 2014, os processos C-108/14 e C-109/14 foram apensados para efeitos das fases escrita e oral e do acórdão a proferir.

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

17 Com a sua primeira questão, o tribunal de reenvio, partindo da premissa de que a dedução do IVA pago a montante só é admitida na medida em que as despesas apresentadas pelo sujeito passivo só parcialmente podem ser imputadas à sua atividade económica, interroga-se sobre as modalidades de cálculo segundo as quais o IVA pago a montante por uma sociedade *holding* para aquisição dos capitais destinados a comprar partes sociais nas filiais deve ser repartido entre atividades económicas e atividades não económicas da dita sociedade.

18 A este respeito há que recordar, em primeiro lugar, que uma sociedade *holding* cujo objeto único é a aquisição de participações de outras empresas sem interferir, direta ou indiretamente, na gestão delas, sem prejuízo dos direitos que lhe cabem enquanto acionista ou sócio, não tem a qualidade de sujeito passivo de IVA, na aceção do artigo 4.º da Sexta Diretiva, nem o direito a dedução previsto nos termos do artigo 17.º desta diretiva (v., nomeadamente, acórdãos Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, n.º 18, e Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, n.º 31).

19 A mera aquisição e a mera detenção de partes sociais não devem ser consideradas atividades económicas na aceção da Sexta Diretiva, que confiram ao seu autor a qualidade de sujeito passivo. Com efeito, a simples tomada de participações financeiras noutras empresas não constitui uma exploração de um bem com o fim de auferir receitas com caráter de permanência, porque o eventual dividendo, fruto de tal participação, resulta da simples propriedade do bem (v., nomeadamente, acórdãos Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, n.º 19, e Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, n.º 32).

20 Todavia, o Tribunal de Justiça declarou que a situação é diferente quando a participação for acompanhada pela interferência direta ou indireta na gestão das sociedades em que se verificou a tomada de participações, sem prejuízo dos direitos que o detentor das participações tenha na qualidade de acionista ou de sócio (v, nomeadamente, acórdãos Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, n.º 20, e Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, n.º 33).

21 A interferência de uma sociedade *holding* na gestão das sociedades cujas participações adquiriu constitui uma atividade económica na aceção do artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Diretiva, na medida em que implica a realização de transações sujeitas a IVA por força do artigo 2.º da mesma diretiva, como a prestação de serviços administrativos, financeiros, comerciais e técnicos pela sociedade *holding* às suas filiais (v., nomeadamente, acórdãos Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, n.º 22, e Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, n.º 34).

22 Em segundo lugar, importa igualmente recordar que o direito à dedução previsto nos artigos 17.° e seguintes da Sexta Diretiva faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Este direito exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efetuadas a montante. Qualquer limitação do direito a dedução tem incidência no nível da carga fiscal e deve aplicar-se de modo semelhante em todos os Estados-Membros. Em consequência, só são permitidas derrogações nos casos expressamente previstos pela Sexta Diretiva (v., nomeadamente, acórdão Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, n.º 35).

23 Para o IVA ser dedutível, as operações efetuadas a montante devem apresentar um nexo direto e imediato com operações a jusante com direito a dedução. Assim, o direito à dedução do IVA que incidiu sobre a aquisição de bens ou serviços a montante pressupõe que as despesas efetuadas com a sua aquisição tenham feito parte dos elementos constitutivos do preço das operações tributadas a jusante com direito a dedução (v., nomeadamente, acórdãos Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495 n.º 31, e Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, n.º 36).

24 Porém, admite-se igualmente o direito à dedução a favor do sujeito passivo, mesmo na falta de um nexo direto e imediato entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito à dedução, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das suas despesas gerais e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens fornecidos ou dos serviços prestados pelo sujeito passivo. Estes custos têm, com efeito, uma relação direta e imediata com o conjunto da atividade económica do sujeito passivo (v., nomeadamente, acórdãos Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, n.º 33, e Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, n.º 37).

25 Nestas condições, como salientou o advogado-geral no n.º 39 das suas conclusões, os custos ligados à aquisição de participações nas suas filiais suportados por uma sociedade *holding* que participa na gestão das mesmas e que, a esse título, exerce uma atividade económica, como foi recordado no n.º 21 do presente acórdão, devem ser considerados afetados à atividade económica desta sociedade e o IVA pago relativamente a esses custos dá direito à dedução integral, em aplicação do artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Diretiva.

26 O regime de dedução previsto no artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Diretiva só visa os casos em que os bens e serviços são utilizados por um sujeito passivo para realizar simultaneamente operações económicas que dão direito a dedução e operações económicas que não dão direito a dedução, ou seja, bens e serviços de utilização mista. Os Estados-Membros só podem utilizar um dos métodos de dedução visados no artigo 17.º, n.º 5, terceiro parágrafo, desta diretiva para esses bens e serviços (acórdão Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, n.º 40).

27 As regras previstas no artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Diretiva dizem respeito ao IVA pago a montante que onera as despesas que estão exclusivamente ligadas a operações económicas. A determinação dos métodos e dos critérios de repartição dos montantes do IVA pago a montante entre atividades económicas e atividades não económicas na aceção da Sexta Diretiva releva do poder de apreciação dos

Estados-Membros, os quais, no exercício deste poder, devem ter em conta a finalidade e a sistemática da diretiva e, nestes termos, prever um modo de cálculo que reflita objetivamente a parte de imputação real das despesas a montante a cada uma destas duas atividades (acórdãos Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, n.os 33 e 39, e Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, n.º 42).

28 No caso em apreço, resulta das indicações do tribunal de reenvio que, nos dois processos principais, as sociedades *holding* estão sujeitas a IVA a título da atividade económica constituída pelas prestações que fornecem a título oneroso a todas as suas filiais. Assim, o IVA pago relativamente aos custos de aquisição destes serviços devia ser deduzido integralmente, a menos que as operações económicas realizadas a jusante estejam isentas de IVA por força da Sexta Diretiva, caso em que o direito a dedução só pode operar de acordo com as modalidades previstas no artigo 17.º, n.º 5, da mesma diretiva.

29 Só no caso de o tribunal de reenvio constatar que as participações resultantes das operações de capital a que procederam as sociedades *holding* em causa no processo principal foram afetadas parcialmente a outras filiais em cuja gestão as sociedades *holding* não participavam é que, como se afirma na primeira questão do tribunal de reenvio, o IVA pago sobre os custos dessas operações apenas pode ser deduzido parcialmente. Com efeito, neste caso, a simples detenção das suas participações nestas filiais não pode ser considerada uma atividade económica das sociedades *holding* e há, então, que repartir o IVA pago a montante entre o que se reporta às atividades económicas e o que se reporta às atividades não económicas daquelas.

30 Neste quadro, os Estados-Membros estão habilitados a aplicar, sendo caso disso, quer uma chave de repartição segundo a natureza do investimento, quer uma chave de repartição segundo a natureza da operação, quer ainda qualquer outra chave adequada, sem estarem obrigados a limitar-se a um único destes métodos (acórdão Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, n.º 38).

31 Assim, cabe exclusivamente às autoridades nacionais, sob fiscalização jurisdicional, determinar os critérios de repartição entre atividades económicas e atividades não económicas que reflitam objetivamente a parte da imputação real das despesas a montante a cada uma das duas atividades, tendo em conta a finalidade e a sistemática da Sexta Diretiva (acórdão Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, n.º 39).

32 Nestas condições, e pelas mesmas considerações feitas pelo advogado-geral nos n.os 20 e 21 das suas conclusões, não cabe ao Tribunal de Justiça substituir-se ao legislador da União Europeia nem às autoridades nacionais para determinar um método geral de cálculo do *pro rata* entre atividades económicas e atividades não económicas.

33 Em face destas considerações, há que responder à primeira questão que o artigo 17.º, n.os 2 e 5, da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que:

— Os custos ligados à aquisição de participações nas suas filiais suportados por uma sociedade *holding* que participa na sua gestão e que, a esse título, exerce uma atividade económica devem ser considerados parte dos seus custos gerais e o IVA pago sobre estes custos deve, em princípio, ser integralmente deduzido, a menos que algumas operações económicas realizadas a jusante estejam isentas de IVA nos termos da Sexta Diretiva, caso em que o direito a dedução só deve operar segundo as modalidades previstas no artigo 17.º, n.º 5, da Diretiva;

— Os custos ligados à aquisição de participações nas suas filiais suportados por uma sociedade *holding* que participa na gestão apenas de algumas delas e que, no tocante às outras, não exerce uma atividade económica, apenas devem ser parcialmente considerados parte dos seus custos gerais, de modo que o IVA pago relativamente a estes custos só pode ser deduzido na proporção daqueles que são inerentes à atividade económica, segundo critérios de repartição definidos pelos Estados-Membros, os quais, no exercício deste poder, devem ter em conta, — o que cabe aos

tribunais nacionais verificar —, a finalidade e a sistemática da Sexta Diretiva e, a este título, prever um modo de cálculo que reflita objetivamente a parte de imputação real das despesas a montante à atividade económica e à atividade não económica.

Quanto à segunda questão

34 Com a segunda questão, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que o direito de um Estado-Membro reserve a possibilidade de constituir um grupo de pessoas que possam ser consideradas um único sujeito passivo de IVA (a seguir «grupo IVA»), conforme prevista nessa disposição, unicamente às entidades com personalidade coletiva e ligadas ao órgão de cúpula desse grupo numa relação de subordinação.

35 O tribunal de reenvio coloca a questão do alcance dessa disposição na medida em que o seu benefício foi invocado em juízo. Como refere o advogado-geral no n.º 55 das suas conclusões e contrariamente às dúvidas suscitadas pela Irlanda nas observações escritas, a resposta a essa questão pode ter interesse para a decisão das causas principais. Com efeito, o estatuto de grupo IVA conferido à sociedade *holding* e suas filiais poderia levar a conceder a esse grupo, de acordo com as operações onerosas efetuadas entre as filiais e as empresas terceiras, o benefício da dedução integral do IVA pago a montante nas operações em capital efetuadas pela sociedade *holding*.

36 Quanto à resposta a dar à segunda questão quanto ao mérito, há que lembrar que o Tribunal de Justiça, na interpretação do artigo 11.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1), cuja redação reproduz a do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, considerou que essas disposições, que permitem que cada Estado-Membro considere como um único sujeito passivo as pessoas estabelecidas no interior do país, que sejam independentes do ponto de vista jurídico mas estejam estreitamente ligadas nos planos financeiro, económico e organizacional, não sujeitam a sua aplicação a outros pressupostos (v., neste sentido, acórdão Comissão/Irlanda, C-85/11, EU:C:2013:217, n.º 36).

37 Assim, há que salientar, em primeiro lugar, que, ao contrário de outras disposições da Sexta Diretiva, nomeadamente os seus artigos 28.º-A e 28.º-B, que referem expressamente as «pessoas coletivas», o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, que refere as «pessoas», não exclui, só por si, do seu âmbito de aplicação as entidades que, como as sociedades em comandita em causa nos processos principais, não têm personalidade coletiva.

38 O artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva também não prevê expressamente a possibilidade de os Estados-Membros imporem outras condições aos operadores económicos para poderem constituir um grupo IVA (v., neste sentido, acórdão Comissão/Suécia, C-480/10, EU:C:2013:263, n.º 35), e, em particular, a possibilidade de os Estados-Membros exigirem que só as entidades com personalidade coletiva possam ser membros de um grupo IVA.

39 Portanto, há que verificar se a margem de apreciação dos Estados-Membros, que têm a faculdade de admitir no seu território a constituição desses grupos IVA, lhes permite excluírem do âmbito de aplicação do artigo 4.º, n.º 4, da Sexta Diretiva as entidades sem personalidade coletiva.

40 Resulta dos motivos da proposta da Comissão [COM(73) 950 final] que levou à aprovação da Sexta Diretiva que o legislador da União, ao adotar o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, dessa diretiva, quis permitir que os Estados-Membros não ligassem sistematicamente a qualidade de sujeito passivo ao conceito de independência puramente jurídica, quer com o intuito de simplificação administrativa

quer para evitar certos abusos, como, por exemplo, o fracionamento de uma empresa entre vários sujeitos passivos com o objetivo de beneficiar de um regime particular (v., neste sentido, acórdão Comissão/Suécia, C-480/10, EU:C:2013:263, n.º 37).

41 A esse respeito, o Tribunal de Justiça já decidiu no sentido de que, para aplicação do artigo 11.º, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112, os Estados-Membros, no âmbito da sua margem de apreciação, podiam sujeitar a aplicação do regime do grupo IVA a certas restrições, desde que estas se inscrevessem nos objetivos dessa diretiva de combater as práticas ou os comportamentos abusivos e a fraude ou a evasão fiscais (v., neste sentido, nomeadamente, acórdão Comissão/Suécia, C-480/10, EU:C:2013:263, n.ºs 38 e 39).

42 Contudo, embora a Sexta Diretiva não contivesse, até à entrada em vigor do terceiro parágrafo do seu artigo 4.º, n.º 4, introduzido pela Diretiva 2006/69, quaisquer disposições expressas comparáveis ao artigo 11.º, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112, isso não privava os Estados-Membros da possibilidade de aprovarem, antes dessa entrada em vigor, medidas úteis equivalentes, uma vez que o combate dos Estados-Membros contra a fraude e a evasão fiscais constitui um objetivo reconhecido e encorajado pela Sexta Diretiva, mesmo sem habilitação expressa do legislador da União (v., neste sentido, nomeadamente, acórdão Halifax e o., C-255/02, EU:C:2006:121, n.ºs 70 e 71).

43 No entanto, cabe ao tribunal de reenvio verificar se a exclusão das entidades sem personalidade coletiva do benefício do regime do grupo IVA, conforme resulta do direito nacional aplicável aos processos principais, constitui uma medida necessária e adequada a esses objetivos para evitar as práticas ou os comportamentos abusivos e combater a fraude ou a evasão fiscais.

44 Em segundo lugar, resulta da própria redação do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva que cada Estado-Membro pode considerar constituírem um único sujeito passivo as pessoas estabelecidas no seu território, independentes do ponto de vista jurídico mas estreitamente ligadas entre si nos planos financeiro, económico e organizacional. Só o caráter estreito das relações entre essas pessoas não pode, portanto, na falta de qualquer outro pressuposto, levar a considerar que o legislador da União quis reservar o benefício do regime do grupo IVA unicamente às entidades em relação de subordinação com o órgão de cúpula do grupo de empresas em causa.

45 Embora a existência dessa relação de subordinação permita presumir a existência de um caráter estreito das relações entre as pessoas em causa, não pode, em princípio, ser considerada uma condição necessária à constituição de um grupo IVA, como refere o advogado-geral no n.º 99 das conclusões. Só não seria assim nos casos excecionais em que uma condição fosse, num determinado contexto nacional, uma medida simultaneamente necessária e adequada a atingir os objetivos de evitar as práticas ou os comportamentos abusivos ou de combate à fraude ou evasão fiscais.

46 Em face destas considerações, há que responder à segunda questão que o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que uma regulamentação nacional reserve a possibilidade de constituir um grupo IVA, conforme previsto nessa disposição, unicamente às entidades com personalidade coletiva e ligadas ao órgão de cúpula desse grupo numa relação de subordinação, exceto se esses dois pressupostos constituírem medidas necessárias e adequadas a atingir os objetivos de evitar as práticas ou os comportamentos abusivos ou de combate à fraude ou evasão fiscais, o que cabe ao tribunal de reenvio verificar.

Quanto à terceira questão

47 Com a terceira questão, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, se é possível considerar que o artigo 4.º, n.º 4, da Sexta Diretiva tem um efeito direto que permite aos sujeitos passivos reivindicar o seu benefício contra o seu Estado-Membro no caso de a lei desse Estado-Membro não ser compatível nem poder ser objeto de interpretação conforme a essa disposição.

48 A este respeito, há que lembrar que sempre que as disposições de uma diretiva se revelem, do ponto de vista do seu conteúdo, incondicionais e suficientemente precisas, os particulares podem invocá-las nos tribunais nacionais contra o Estado, seja quando este deixe de transpor no prazo fixado a diretiva para o direito nacional, seja quando proceda a uma transposição incorreta da mesma (v., nomeadamente, acórdão GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, n.º 29).

49 Uma disposição de direito da União é incondicional quando enuncia uma obrigação que não está sujeita a nenhuma condição nem depende, quanto ao seu cumprimento ou aos seus efeitos, da intervenção de qualquer ato das instituições da União ou dos Estados-Membros (v., nomeadamente, acórdão GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, n.º 30).

50 Conforme referiu o advogado-geral no n.º 112 das suas conclusões, a condição prevista no artigo 4.º, n.º 4, da Sexta Diretiva, de a constituição de um grupo IVA estar sujeita à existência de ligações estreitas nos planos financeiro, económico e organizacional entre as pessoas em causa exige uma precisão a nível nacional. Esse artigo tem, portanto, um caráter condicional, na medida em que exige a intervenção de disposições nacionais que determinem o alcance concreto dessas ligações.

51 Consequentemente, o artigo 4.º, n.º 4, da Sexta Diretiva não preenche as condições exigidas para produzir esse efeito direto.

52 Assim, há que responder à terceira questão que não se pode considerar que o artigo 4.º, n.º 4, da Sexta Diretiva tem um efeito direto que permita aos sujeitos passivos reivindicar o seu benefício contra o seu Estado-Membro no caso de a lei desse Estado-Membro não ser compatível nem poder ser objeto de interpretação conforme a essa disposição.

Quanto às despesas

53 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Segunda Secção) declara:

1) **O artigo 17.º, n.ºs 2 e 5, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conforme alterada pela Diretiva 2006/69/CE do Conselho, de 24 e julho de 2006, deve ser interpretado no sentido de que:**

   — **Os custos ligados à aquisição de participações nas suas filiais suportados por uma sociedade *holding* que participa na sua gestão e que, a esse título, exerce uma atividade económica devem ser considerados parte dos seus custos gerais e o imposto sobre o valor acrescentado pago sobre estes custos deve, em princípio, ser integralmente deduzido, a menos que algumas operações económicas realizadas a jusante estejam isentas de imposto sobre o valor acrescentado nos termos da Sexta Diretiva 77/388, conforme alterada pela Diretiva 2006/69, caso em que a dedução só deve operar segundo as modalidades previstas no artigo 17.º, n.º 5, dessa diretiva;**

   — **Os custos ligados à aquisição de participações nas suas filiais suportados por uma sociedade *holding* que participa na gestão apenas de algumas delas e que, no tocante às outras, não exerce uma atividade económica, apenas devem ser parcialmente considerados parte dos seus custos gerais, de modo que o imposto sobre o valor acrescentado pago relativamente a estes custos só pode ser deduzido na proporção**

daqueles que são inerentes à atividade económica, segundo critérios de repartição definidos pelos Estados-Membros, os quais, no exercício deste poder, devem ter em conta, — o que cabe aos tribunais nacionais verificar —, a finalidade e a sistemática da Sexta Diretiva e, a este título, prever um modo de cálculo que reflita objetivamente a parte de imputação real das despesas a montante à atividade económica e à atividade não económica.

2) **O artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva 77/388, conforme alterada pela Diretiva 2006/69, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que uma regulamentação nacional reserve a possibilidade de constituir um grupo de pessoas que possam ser consideradas um único sujeito passivo de imposto sobre o valor acrescentado, conforme previsto nessa disposição, unicamente às entidades com personalidade coletiva e ligadas ao órgão de cúpula desse grupo numa relação de subordinação, exceto se esses dois pressupostos constituírem medidas necessárias e adequadas a atingir os objetivos de evitar as práticas ou os comportamentos abusivos ou de combate à fraude ou evasão fiscais, o que cabe ao tribunal de reenvio verificar.**

3) **Não se pode considerar que o artigo 4.º, n.º 4, da Sexta Diretiva 77/388, conforme alterada pela Diretiva 2006/69, tem um efeito direto que permita aos sujeitos passivos reivindicar o seu benefício contra o seu Estado-Membro no caso de a lei desse Estado-Membro não ser compatível nem poder ser objeto de interpretação conforme a essa disposição.**

Assinaturas