Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

1 de dezembro de 2022 *

«Reenvio prejudicial — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Sexta Diretiva 77/388/CEE — Artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo — Sujeitos passivos — Faculdade de os Estados-Membros considerarem como único sujeito passivo entidades juridicamente independentes, mas estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização (a seguir "agrupamento para efeitos de IVA") — Regulamentação nacional que designa a sociedade dominante do agrupamento para efeitos de IVA como único sujeito passivo — Conceito de "vínculos estreitos no plano financeiro" — Necessidade de a sociedade dominante dispor de uma maioria dos direitos de voto, além de uma participação maioritária — Inexistência — Apreciação da independência de uma entidade económica à luz dos critérios normalizados — Alcance»

No processo C-141/20,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal, Alemanha), por Decisão de 11 de dezembro de 2019, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 23 de março de 2020, no processo

Finanzamt Kiel

contra

Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: A. Arabadjiev, presidente de secção, P. G. Xuereb (relator), T. von Danwitz, A. Kumin e I. Ziemele, juízes,

advogada-geral: L. Medina,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

* Língua do processo: alemão.

vistas as observações apresentadas:

– em representação da Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH, por B. Richter, Rechtsanwalt,

– em representação do Governo alemão, J. Möller, bem como por S. Eisenberg e S. Heimerl, na qualidade de agentes,

– em representação do Governo italiano, por G. Palmieri, na qualidade de agente, assistida por P. Gentili, avvocato dello Stato,

– em representação da Comissão Europeia, por A. Armenia e R. Pethke, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 13 de janeiro de 2022,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 4.º, n.os 1 e 4, e do artigo 21.º, n.º 1, alínea a), e n.º 3, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1), conforme alterada pela Diretiva 2000/65/CE do Conselho, de 17 de outubro de 2000 (JO 2000, L 269, p. 44) (a seguir «Sexta Diretiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Finanzamt Kiel (Administração Fiscal de Kiel, Alemanha) (a seguir «Administração Fiscal») à Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH (a seguir «NGD mbH»), a respeito da tributação desta sociedade para efeitos do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), relativamente ao exercício fiscal de 2005.

Quadro jurídico

Direito da União

3 A Sexta Diretiva foi revogada e substituída, a contar de 1 de janeiro de 2007, pela 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). No entanto, tendo em conta a data dos factos em causa no litígio no processo principal, este último continua a ser regulado pela Sexta Diretiva.

4 O artigo 4.º da Sexta Diretiva dispunha:

«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.

[…]

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.

[…]»

5 Sob a epígrafe «Devedor do imposto à Fazenda Pública», o artigo 21.º da Sexta Diretiva, na sua versão resultante do seu artigo 28.º-G, dispunha:

«1. No regime interno, o [IVA] é devido:

a) Pelos sujeitos passivos que efetuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis, com exceção dos casos referidos nas alíneas b) e c).

[…]

3. Nas situações a que é feita referência nos n.os 1 e 2, os Estados-Membros podem prever que uma pessoa diversa do sujeito passivo seja solidariamente responsável pelo pagamento do imposto.

[…]»

Direito alemão

6 O artigo 2.º da Umsatzsteuergesetz (Lei Relativa ao Imposto sobre o Volume de Negócios), na versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «UStG»), prevê:

«1) Entende-se por empresário quem exerça, de modo independente, uma atividade comercial ou profissional. A empresa abrange toda a atividade comercial ou profissional do empresário. Considera-se atividade comercial ou profissional toda a atividade permanente exercida para dela auferir receitas, mesmo quando 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 modo independente:

[…]

2. Quando a arquitetura global dos vínculos efetivos demonstre que uma pessoa coletiva está integrada na empresa da sociedade dominante (unidade fiscal) nos planos financeiro, económico e de organização. Os efeitos dessa integração limitam se às prestações internas entre as filiais da empresa situadas no país. Essas filiais devem ser tratadas como uma única empresa. Se a direção da sociedade dominante se situar no estrangeiro, a filial economicamente mais importante da empresa no país deve ser considerada como empresário.

[…]»

7 Nos termos do artigo 13.º-A, n.º 1, desta lei:

«O devedor do imposto é:

1. nos casos previstos no artigo 1.º, n.º 1, ponto 1, e no artigo 14.º-C, n.º 1, o empresário;

[…]»

8 O artigo 73.º do Abgabenordnung (Código Tributário), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «AO»), dispõe:

«Uma sociedade organicamente vinculada é devedora dos impostos da sociedade dominante relativamente aos quais a unidade fiscal que ambas compõem assuma relevância no plano fiscal. […]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

9 A NGD mbH é uma sociedade por quotas de direito alemão, constituída por ato notarial de 29 de agosto de 2005, cujos sócios, a saber, A, um organismo de direito público, e C e.V., uma associação registada, detêm, respetivamente, uma participação social de 51 % e de 49 %. Durante o ano de 2005, E, gerente desta sociedade, era simultaneamente gerente da A e presidente executivo da C e.V.

10 Nos termos do artigo 7.º, n.º 2, do estatuto da NGD mbH, relativo à composição e aos direitos de voto da assembleia-geral:

«A assembleia-geral é constituída por membros da comissão de obras de beneficência da A e da comissão principal da C e.V. Cada sócio dispõe de sete votos e designa até sete representantes para a assembleia-geral, que, relativamente a esta sociedade, atuam exclusivamente a título voluntário. Sob reserva das disposições seguintes, cada representante dispõe de um voto e pronuncia-se em função da sua própria apreciação profissional, sem estar, a este respeito, vinculado pelas instruções do sócio que o designou.

É feita uma exceção ao indicado no parágrafo anterior unicamente para as deliberações que digam diretamente respeito às entradas de cada sócio para a sociedade; neste caso, as votações só podem ser emitidas num único bloco por sócio e os representantes estão vinculados pelas instruções dadas pelo sócio que os designou. Caso os representantes não cheguem a acordo, considera-se que os sete votos do sócio em causa são emitidos no sentido em que a maioria dos representantes por si designados votou.»

11 Numa assembleia-geral que decorreu em 1 de dezembro de 2005, decidiu-se alterar o estatuto da NGD mbH e redigir o seu artigo 7.º, n.º 2, segundo parágrafo, da seguinte forma:

«É feita uma exceção ao indicado no parágrafo anterior unicamente para as deliberações que digam diretamente respeito às entradas de cada sócio para a sociedade ou para as decisões em relação às quais o sócio solicite uma votação em bloco. Neste caso, as votações só podem ser emitidas num único bloco por cada sócio e os representantes estão vinculados pelas instruções dadas pelo sócio que os designou. Caso os representantes não cheguem a acordo, considera-se que os sete votos do sócio em causa são emitidos no sentido em que a maioria dos representantes por si designados votou. Em caso de votação em bloco, os votos serão avaliados em função da participação detida na sociedade.»

12 Segundo as explicações fornecidas pelo órgão jurisdicional de reenvio, a referida alteração só se tornou, contudo, efetiva na sequência da assembleia-geral de 9 de dezembro de 2010, quando o estatuto assim alterado foi objeto de um novo ato notarial e de inscrição no registo comercial.

13 Resulta da decisão de reenvio que, numa auditoria efetuada por um auditor externo à NGD mbH, este considerou que, no exercício fiscal em causa, esta última não estava financeiramente integrada no plano financeiro, na sociedade dominante A. Deste modo, não se podia considerar que formavam uma «unidade fiscal», na aceção do artigo 2.º, n.º 2, ponto 2, da UStG, que introduziu, no direito alemão, a possibilidade prevista no artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva.

14 Esta conclusão foi motivada pelo facto de, com base nas disposições do artigo 7.º do estatuto da NGD mbH, na sua versão inicial e na sua versão alterada, A não ter a maioria dos direitos de voto, não estando por isso em condições de impor decisões à referida sociedade, apesar de deter uma participação maioritária de 51 % do capital social dessa sociedade. Por conseguinte, o volume de negócios realizado por essa mesma sociedade à taxa normal com terceiros e o volume de negócios proveniente das prestações fornecidas à A devia ser contabilizado na esfera da NGD mbH, na sua qualidade de «empresário», na aceção do artigo 2.º, n.º 1, da UStG.

15 Por Decisão de 30 de maio de 2014, a Administração Fiscal concordou com a posição do auditor externo.

16 Uma vez que a reclamação apresentada pela NGD mbH contra essa decisão foi indeferida por Decisão da Administração Fiscal de 3 de fevereiro de 2017, a NGD mbH impugnou esta última decisão.

17 O Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht (Tribunal Tributário de Schleswig-Holstein, Alemanha) julgou essa ação procedente por sentença de 6 de fevereiro de 2018 e declarou que o requisito relativo à integração financeira na sociedade dominante A estava preenchido com base tanto na versão alterada do estatuto da NGD mbH como na sua versão inicial, que estava em vigor durante o exercício fiscal em causa.

18 A este respeito, o referido órgão jurisdicional considerou que resultava da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a existência de uma relação de subordinação que vincula uma sociedade organicamente integrada na sociedade dominante não é um requisito da constituição de um agrupamento formado por pessoas juridicamente independentes, mas estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização (a seguir «agrupamento para efeitos de IVA») (Acórdão de 16 de julho de 2015, Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt, C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496, n.os 44 e 45), e que, por conseguinte, a exigência da Administração Fiscal no sentido de que a sociedade dominante deve dispor, além de uma participação maioritária, da maioria dos direitos de voto noutras entidades que façam parte da unidade fiscal, ia além do necessário para alcançar os objetivos de prevenção das práticas ou comportamentos abusivos ou para combater a fraude ou a evasão fiscais.

19 A Administração Fiscal interpôs recurso de «Revision» dessa sentença no Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal, Alemanha), invocando a violação do artigo 2.º, n.º 2, ponto 2, primeiro período, da UStG, relativo à não integração financeira da NGD mbH na sociedade dominante A.

20 O órgão jurisdicional de reenvio começa por sublinhar que, caso o litígio no processo principal devesse ser apreciado unicamente à luz do direito nacional aplicável, o recurso de «Revision» seria procedente, uma vez que esse direito faz depender a qualificação como unidade fiscal do cumprimento do requisito associado à integração no plano financeiro, que exige que a sociedade dominante disponha da maioria dos direitos de voto. Especifica que, mesmo depois do Acórdão de 16 de julho de 2015, Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt (C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496), em conformidade com a jurisprudência do Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal), o requisito relativo à relação de autoridade e de subordinação, que passaria a ser qualificado de «integração acompanhada de direitos de intervenção», continuaria a ser exigido ao abrigo do artigo 2.º, n.º 2, ponto 2, primeiro período, da UStG.

21 Em seguida, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, resulta da jurisprudência do Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal) que, em direito nacional, a dívida fiscal é transferida para a sociedade dominante, que deve poder assegurar-se de que o volume de negócios realizado por cada uma das entidades que fazem parte da unidade fiscal é corretamente tributado. Assim, a sociedade dominante deve atuar, enquanto cobrador do IVA, relativamente a todas as prestações que essas entidades forneçam a terceiros, sendo que é o único a poder apresentar a declaração fiscal para o conjunto das referidas entidades.

22 Por último, esse órgão jurisdicional sublinha que, no âmbito da análise que lhe incumbe efetuar ao abrigo do artigo 2.º, n.º 2, ponto 2, primeiro período, da UStG, deve ter em conta e aplicar *per se* a circunstância de, segundo esta disposição, as atividades económicas e profissionais das entidades integradas na sociedade dominante da unidade fiscal de que essas entidades fazem parte não serem consideradas exercidas de modo independente. Assim, a totalidade do volume de negócios realizado pelas referidas entidades é atribuído à sociedade dominante, sendo esta última devedora do IVA correspondente à totalidade desse volume de negócios.

23 No entanto, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à conformidade da legislação nacional em causa no processo principal com o artigo 4.º, n.º 4, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva, conforme interpretado pelo Tribunal de Justiça, tendo em conta, nomeadamente, o requisito relativo à relação de autoridade e de subordinação imposto por essa legislação.

24 Especialmente, uma vez que resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, quando se considera existir um agrupamento para efeitos de IVA, é o próprio agrupamento para efeitos de IVA que é devedor do IVA correspondente ao volume de negócios realizado por todos os seus membros [Acórdãos de 22 de maio de 2008, Ampliscientifica e Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, n.º 20, e de 17 de setembro de 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, n.ºs 29, 35 e 37, e dispositivo], a equiparação desse agrupamento para efeitos de IVA a um único sujeito passivo, na aceção do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, exclui que os membros desse agrupamento, incluindo a sua sociedade dominante, possam continuar a apresentar declarações de IVA e a serem identificados como sujeitos passivos individuais.

25 Caso o Tribunal de Justiça declare que o artigo 4.º, n.º 4, da Sexta Diretiva se opõe à prática que consiste na designação como único sujeito passivo, não do próprio agrupamento para efeitos de IVA, mas de um membro deste, ou seja, da sua sociedade dominante, põe-se em seguida a questão de saber se uma entidade que faz parte desse agrupamento pode invocar a eventual incompatibilidade do direito nacional com o direito da União. A este respeito, recordando que decorre do Acórdão de 16 de julho de 2015, Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt (C-108/14

e C-109/14, EU:C:2015:496), que o artigo 4.º, n.º 4, da Sexta Diretiva não tem efeito direto, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre se tal entidade não pode eventualmente apoiar-se, para tal, no artigo 21.º, n.º 1, alínea a), desta diretiva.

26 Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre o nível necessário dos requisitos que lhe permitem determinar, no âmbito da apreciação que lhe incumbe efetuar, se o critério da integração no plano financeiro, nos termos do artigo 2.º, n.º 2, ponto 2, primeiro período, da UStG, está ou não preenchido no caso em apreço. Especialmente, interroga-se sobre se este critério deve ser interpretado no sentido de que exige que a sociedade dominante da unidade fiscal possua, além de uma participação maioritária nas entidades que dela fazem parte, a maioria dos direitos de voto nessas entidades.

27 Sublinha, neste contexto, que, segundo as regras nacionais aplicáveis, a sociedade dominante de uma unidade fiscal pode eventualmente invocar em juízo um direito de compensação financeira dos outros membros dessa unidade, para que, no quadro das relações internas existentes entre si, a carga fiscal seja suportada, respetivamente, por cada um desses membros de modo correspondente ao volume de negócios que gerou o IVA a pagar por cada um deles.

28 O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se igualmente sobre se o sistema alemão da unidade fiscal (*Organschaft*) não pode eventualmente ser justificado, de forma alternativa, através de uma leitura conjugada do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Diretiva e do seu artigo 4.º, n.º 4, primeiro parágrafo. Se assim for, o recurso de «Revision» interposto pela Administração Fiscal seria procedente, independentemente das respostas às três primeiras questões prejudiciais submetidas.

29 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio considera, em substância, que não é de excluir que os critérios, muito estritos, do requisito de subordinação das entidades que compõem uma unidade fiscal à sua sociedade dominante, exigido no direito alemão, para efeitos da apreciação da existência de uma unidade fiscal, possam ser justificados ao abrigo de uma leitura conjugada das disposições indicadas no número anterior.

30 Com efeito, tendo em conta que, segundo as regras nacionais aplicáveis, se considera que essas entidades não têm vontade própria, uma vez que se encontram numa relação de subordinação com a sociedade dominante da unidade fiscal de que fazem parte, há que considerar que as referidas entidades não preenchem o requisito da independência, na aceção do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Diretiva. Ora, os Estados-Membros têm o direito de considerar que as entidades que não preenchem os critérios de independência não podem ser consideradas sujeitos passivos, devendo o respetivo volume de negócios e, por conseguinte, o IVA correspondente, ser atribuídos à sociedade dominante, atendendo ao vínculo de subordinação existente entre este último e essas entidades.

31 Contudo, o órgão jurisdicional de reenvio manifesta dúvidas quanto à questão de saber se os Estados-Membros podem realmente precisar, por categorização, as situações em que se deve considerar que determinadas entidades não têm vontade própria e, por conseguinte, não são independentes, na aceção do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Diretiva.

32 A este respeito, especifica que o direito constitucional alemão confere essa prerrogativa de categorização ao legislador nacional, que, na medida em que a determinação do estatuto de sujeito passivo implica encargos financeiros, se justifica pelo facto de as entidades às quais é conferido esse estatuto não deverem encontrar-se numa posição de incerteza no que respeita às

suas obrigações fiscais. Além disso, a categorização assim efetuada pelo legislador alemão pode ser corroborada por uma interpretação do artigo 4.º, n.º 4, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva, feita à luz do contexto e da génese desta disposição.

33 Quanto a este último aspeto, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, há por outro lado que ter em conta que o anexo A da Segunda Diretiva 67/228/CEE do Conselho, de 11 de abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (JO 1967, L 71, p. 1303) serviu alegadamente para legitimar, no direito da União, o já existente regime alemão da unidade fiscal, de modo que esse Estado-Membro pudesse manter o referido regime.

34 Nestas circunstâncias, o Bundesfinanzhof (Supremo Tribunal Tributário Federal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, em conjugação com o artigo 21.º, n.ºs 1, alínea a), e 3, da [Sexta Diretiva] ser interpretado no sentido de que permite aos Estados-Membros considerar que o sujeito passivo é, em vez do [agrupamento] para efeitos de IVA ("*Organkreis*"), um membro desse [agrupamento] ("Organträger", a sociedade dominante)?

2) Em caso de resposta negativa à primeira questão: pode ser invocado a este respeito o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, em conjugação com o artigo 21.º, n.ºs 1, alínea a), e 3, da Sexta Diretiva?

3) Para efeitos da verificação a efetuar em conformidade com o n.º 46 do Acórdão de 16 de julho de 2015, Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt (C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496, n.ºs 44 e 45), a fim de determinar se o requisito da integração financeira previsto no § 2, n.º 2, ponto 2, primeiro período, da [UStG] constitui uma medida admissível, necessária e adequada para alcançar os objetivos de evitar as práticas ou os comportamentos abusivos ou de combater a fraude ou a evasão fiscais, há que aplicar um critério estrito ou um critério amplo?

4) Deve o artigo 4.º, n.ºs 1 e 4, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva ser interpretado no sentido de que permite aos Estados-Membros considerar que uma pessoa não é independente na aceção do artigo 4.º, n.º 1, [desta diretiva] quando a referida pessoa está integrada do ponto de vista financeiro, económico e organizacional na empresa de outro empresário (sociedade dominante) de tal modo que a sociedade dominante pode impor-lhe a sua vontade e evitar assim que essa pessoa possa formar a sua própria vontade, divergente da vontade da sociedade dominante?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à admissibilidade

35 O Governo alemão sustenta, a título principal, que a primeira, a segunda e a quarta questões devem ser declaradas inadmissíveis uma vez que não são pertinentes para a solução do litígio no processo principal, dado que este incide apenas sobre a questão de saber se existe ou não, entre a NGD mbH e a sociedade dominante A, uma integração suficiente no plano financeiro, na aceção do artigo 2.º, n.º 2, ponto 2, primeiro período, da UStG, lido à luz do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva.

36 Só se a resposta a esta pergunta for afirmativa, o que dá a entender, em substância, que as duas entidades acima referidas devem ser consideradas um agrupamento para efeitos de IVA — o que esse Governo contesta — é que as problemáticas subjacentes às outras questões prejudiciais se colocam.

37 A este respeito, importa recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, no âmbito da cooperação entre este último e os órgãos jurisdicionais nacionais instituída pelo artigo 267.º TFUE, cabe exclusivamente ao juiz nacional, a quem foi submetido o litígio e que deve assumir a responsabilidade da decisão judicial a proferir, apreciar, tendo em conta as especificidades do processo, tanto a necessidade de uma decisão prejudicial para poder proferir a sua sentença como a pertinência das questões que submete ao Tribunal de Justiça. Consequentemente, visto que as questões colocadas são relativas à interpretação do direito da União, o Tribunal de Justiça, em princípio, tem de decidir (v., nomeadamente, Acórdão de 22 de setembro de 2016, Microsoft Mobile Sales International e o., C-110/15, EU:C:2016:717, n.º 18 e jurisprudência referida).

38 O Tribunal de Justiça só pode recusar pronunciar-se sobre uma questão prejudicial submetida por um órgão jurisdicional nacional quando for manifesto que a interpretação solicitada do direito da União não tem nenhuma relação com a realidade ou com o objeto do litígio no processo principal, quando o problema for hipotético ou ainda quando o Tribunal de Justiça não dispuser dos elementos de facto e de direito necessários para responder de forma útil às questões que lhe são submetidas (v., nomeadamente, Acórdão de 22 de setembro de 2016, Microsoft Mobile Sales International e o., C-110/15, EU:C:2016:717, n.º 19 e jurisprudência referida).

39 Ora, não é o que sucede no caso em apreço, na medida em que a primeira, a segunda e a quarta questões submetidas ao Tribunal de Justiça, que, de resto, têm por objeto a interpretação do direito da União, não têm de forma alguma natureza hipotética, e na medida em que está estabelecida uma relação com a realidade do litígio no processo principal, uma vez que estas questões dizem respeito à interpretação de disposições do direito da União determinantes para a decisão do processo principal, como salienta expressamente o órgão jurisdicional de reenvio na sua decisão.

40 Mais especificamente, as questões de saber se, por um lado, os requisitos impostos pela legislação alemã em termos de designação do único sujeito passivo de um agrupamento para efeitos de IVA e, por outro, a forma como essa regulamentação aborda a falta de independência das entidades que fazem parte desse agrupamento relativamente à sociedade dominante deste último, são compatíveis com o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, têm interesse para a solução do litígio no processo principal, uma vez que determinarão se o recurso de «Revision» da Administração Fiscal deve ser acolhido.

41 Daqui resulta que a primeira, a segunda e a quarta questões são admissíveis.

Quanto ao mérito

Quanto à primeira questão

42 Com a primeira questão, o órgão jurisdicional 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 um Estado-Membro designe, como único sujeito passivo de IVA, não o próprio agrupamento para efeitos de IVA, mas um membro desse agrupamento, a saber, a sua sociedade dominante.

43 Importa recordar que, em conformidade com jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, para interpretar uma disposição do direito da União, há que ter em conta não só os seus termos mas também o seu contexto e os objetivos prosseguidos pela regulamentação de que faz parte [v., nomeadamente, Acórdão de 24 de fevereiro de 2022, Airhelp (Atraso de voo alternativo), C-451/20, EU:C:2022:123, n.º 22 e jurisprudência referida].

44 A este respeito, resulta da letra do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva que este artigo permite que cada Estado-Membro considere como um único sujeito passivo várias entidades que estiverem estabelecidas no território desse mesmo Estado-Membro e que, embora juridicamente independentes, se encontrem estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização. A letra deste artigo não sujeita a sua aplicação a outros requisitos. Também não prevê a possibilidade de os Estados-Membros imporem outros requisitos aos operadores económicos para poderem constituir um agrupamento para efeitos de IVA (v., neste sentido, Acórdão de 25 de abril de 2013, Comissão/Suécia, C-480/10, EU:C:2013:263, n.º 35 e jurisprudência referida).

45 A execução do regime previsto no artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva implica que a legislação nacional adotada com fundamento nesta disposição permita que as entidades que têm vínculos nos planos financeiro, económico e de organização, deixem de ser consideradas como sujeitos passivos distintos para efeitos do IVA, para serem consideradas um único sujeito passivo. Assim, quando a referida disposição é aplicada por um Estado-Membro, a ou as entidades subordinadas na aceção desta mesma disposição, não podem ser consideradas como um sujeito passivo ou sujeitos passivos na aceção do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Diretiva (v., neste sentido, Acórdão de 22 de maio de 2008, Ampliscientifica e Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, n.º 19 e jurisprudência referida).

46 Conclui-se que a equiparação a um único sujeito passivo, ao abrigo do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, impede que os membros do agrupamento para efeitos de IVA continuem a apresentar declarações de IVA separadamente e continuem a ser identificados, dentro e fora do agrupamento, como sujeitos passivos, uma vez que só o sujeito passivo único está autorizado a apresentar as referidas declarações. Por conseguinte, esta disposição pressupõe necessariamente, quando é aplicada por um Estado-Membro, que a legislação nacional de transposição preveja que o sujeito passivo seja único e que seja atribuído um único número de IVA ao agrupamento (Acórdão de 22 de maio de 2008, Ampliscientifica e Amplifin, C-162/07, EU:C:2008:301, n.ºs 19 e 20).

47 Daqui decorre que, nessa situação, para efeitos de IVA, se deve considerar que as prestações de serviços efetuadas por um terceiro a favor de um membro de um agrupamento para efeitos de IVA foram efetuadas, não a favor desse membro, mas do próprio agrupamento para efeitos de IVA ao qual o referido membro pertence (v., neste sentido, Acórdão de 18 de novembro de 2020, Kaplan International colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, n.º 46 e jurisprudência referida).

48 No que respeita ao contexto do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, não resulta desta disposição, nem do sistema instituído por esta diretiva, que a mesma constitua uma disposição derrogatória ou especial que deva ser interpretada de forma restritiva. Como decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça, o requisito relativo à existência de um vínculo estreito no plano financeiro não pode ser interpretado de forma restritiva (v., por analogia, no que respeita ao artigo 11.º da Diretiva IVA, Acórdãos de 25 de abril de 2013, Comissão/Suécia, C-480/10, EU:C:2013:263, n.º 36, e de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, não publicado, EU:C:2021:285, n.º 45).

49 Quanto aos objetivos prosseguidos pelo artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, importa começar por recordar que decorre dos motivos da proposta da Comissão [COM(73) 950 final], que levou à aprovação da Sexta Diretiva, que o legislador da União, ao adotar a referida disposição, quis permitir que os Estados-Membros não associassem sistematicamente a qualidade de sujeito passivo ao conceito de «independência puramente jurídica», tanto por preocupação de simplificação administrativa como para evitar determinados abusos, como, por exemplo, o fracionamento de uma empresa entre vários sujeitos passivos com o objetivo de beneficiar de um regime especial (v., neste sentido, Acórdãos de 25 de abril de 2013, Comissão/Suécia, C-480/10, EU:C:2013:263, n.º 37 e jurisprudência referida, e de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, não publicado, EU:C:2021:285, n.º 35 e jurisprudência referida).

50 A este respeito, embora a Sexta Diretiva não incluísse, até à entrada em vigor do terceiro parágrafo do seu artigo 4.º, n.º 4, resultante da Diretiva 2006/69/CE do Conselho, de 24 de julho de 2006, que altera a Diretiva 77/388/CEE no que se refere a certas medidas destinadas a simplificar o procedimento de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado e a lutar contra a fraude ou evasão fiscais e que revoga certas decisões que concedem derrogações (JO 2006, L 221, p. 9), disposições expressas que conferissem aos Estados-Membros a faculdade de adotar medidas necessárias para lutar contra a fraude ou a evasão fiscais, este facto não privava os Estados-Membros da possibilidade de adotar tais medidas antes da referida entrada em vigor, uma vez que a luta contra a fraude e evasão fiscais por parte dos Estados-Membros constitui um objetivo reconhecido e encorajado pela Sexta Diretiva, mesmo na falta de autorização expressa do legislador da União (v., neste sentido, Acórdão de 16 de julho de 2015, Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt, C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496, n.º 42 e jurisprudência referida).

51 Assim, para aplicação do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, os Estados-Membros, no âmbito da sua margem de apreciação, podiam sujeitar a aplicação do regime do agrupamento para efeitos de IVA a certas restrições, desde que estas se inscrevessem nos objetivos da referida diretiva de combater as práticas ou os comportamentos abusivos ou de lutar contra a fraude ou a evasão fiscais (v., neste sentido, Acórdão de 16 de julho de 2015, Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt, C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496, n.º 41 e jurisprudência referida).

52 No caso em apreço, decorre das explicações dadas pelo órgão jurisdicional de reenvio e pelo Governo alemão, antes de mais, que o legislador alemão fez uso da faculdade conferida pelo artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, através do artigo 2.º, n.º 2, ponto 2, da UStG, que prevê a possibilidade de formar «unidades fiscais».

53 Em seguida, resulta dessas mesmas explicações que, ao abrigo do direito alemão, embora a sociedade dominante de um agrupamento para efeitos de IVA seja considerada o único sujeito passivo desse agrupamento, na aceção do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, o

artigo 73.º da AO prevê, no entanto, que uma sociedade organicamente vinculada pode, se for caso disso, ser devedora dos impostos correspondentes aos outros membros da unidade fiscal de que faz parte, incluindo da sua sociedade dominante, relativamente aos quais a unidade fiscal que compõem assuma relevância fiscal.

54 Por último, resulta das explicações dadas pelo órgão jurisdicional de reenvio que, ao abrigo do direito alemão, uma entidade que faça parte de um agrupamento para efeitos de IVA só pode ser considerada integrada na empresa da sociedade dominante no plano financeiro, na aceção do artigo 2.º, n.º 2, ponto 2, primeiro período, da UStG, lido à luz do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, se essa sociedade puder fazer prevalecer a sua vontade, o que exige que esta disponha, em relação à referida entidade, tanto de uma participação maioritária como da maioria dos direitos de voto.

55 No que respeita, em primeiro lugar, à questão de saber se o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva se opõe à prática alemã que consiste na designação, como único sujeito passivo, não do próprio agrupamento para efeitos de IVA, mas sim de um membro deste, concretamente, da sua sociedade dominante, há que precisar que, embora o Tribunal de Justiça, em substância, tenha declarado nos Acórdãos de 22 de maio de 2008, Ampliscientifica e Amplifin (C-162/07, EU:C:2008:301, n.ºs 19 e 20), e de 17 de setembro de 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, n.ºs 34, 35 e 37), que o agrupamento para efeitos de IVA é, enquanto sujeito passivo, devedor de IVA, não é menos verdade que, como salientou o advogado-geral, no n.º 79 das suas conclusões, quando vários membros juridicamente independentes de um agrupamento para efeitos de IVA constituem, no seu conjunto, um único sujeito passivo, as obrigações fiscais do agrupamento para efeitos de IVA devem ser cumpridas por um único intermediário. Ora, o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva não contém nenhuma obrigação relativa à designação da entidade representativa do agrupamento para efeitos de IVA, nem sobre a forma como esta deve assumir as obrigações de sujeito passivo desse agrupamento.

56 A este respeito e independentemente da possibilidade de prever uma representação do agrupamento para efeitos de IVA por um desses membros, os objetivos referidos no n.º 49 podem justificar que a sociedade dominante do agrupamento para efeitos de IVA seja designada como único sujeito passivo quando essa sociedade possa impor a sua vontade às outras entidades que fazem parte desse agrupamento, permitindo assegurar a cobrança exata do IVA.

57 Dito isto, é ainda necessário que não exista um risco de prejuízos fiscais devido à circunstância de não ser o próprio agrupamento para efeitos de IVA, mas a sua sociedade dominante, o representante que desempenha o papel de único sujeito passivo, na aceção do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva.

58 Ora, das explicações dadas pelo órgão jurisdicional de reenvio, conforme referidas no n.º 27 do presente acórdão, e das explicações dadas pelo Governo alemão nas suas observações escritas resulta que, uma vez que a obrigação de declaração que incumbe a essa sociedade dominante se estende às prestações fornecidas e recebidas por todos os membros desse agrupamento e a dívida fiscal daí resultante compreende a totalidade dessas prestações, tal conduziria ao mesmo resultado se o próprio agrupamento para efeitos de IVA estivesse sujeito a este imposto.

59 Resulta igualmente das referidas explicações que, ainda que, por força do direito alemão, o conjunto das obrigações em matéria de IVA recaia sobre a referida sociedade dominante, na sua qualidade de representante do agrupamento para efeitos de IVA junto das Administrações Fiscais, não é menos verdade que estas últimas podem, eventualmente, dirigir-se às outras entidades que fazem parte do referido agrupamento, baseando-se no artigo 73.º da AO.

60 Atendendo aos elementos precedentes, há que considerar que o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a que um Estado-Membro designe, como único sujeito passivo de IVA, não o próprio agrupamento para efeitos de IVA, mas um membro desse agrupamento, concretamente, a sua sociedade dominante, quando esta última puder impor a sua vontade às outras entidades que fazem parte desse agrupamento e desde que essa designação não implique um risco de prejuízos fiscais.

Quanto à segunda questão

61 Com a segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se pode considerar-se que o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, lido em conjugação com o artigo 21.º, n.º 1, alínea a), e n.º 3, desta diretiva, tem efeito direto, permitindo que os sujeitos passivos o invoquem perante o seu Estado-Membro no caso de a legislação deste último não ser compatível com as suas disposições e não poder ser interpretada de forma compatível com as mesmas. A segunda questão só é submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio caso se responda à primeira 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 um Estado-Membro designe, como sujeito passivo de IVA, não o próprio agrupamento para efeitos de IVA, mas um membro desse agrupamento, a saber, a sua sociedade dominante.

62 Tendo em conta a resposta dada à primeira questão, não há que responder à segunda questão.

Quanto à terceira questão

63 Com a terceira questão, o órgão jurisdicional 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 uma legislação nacional que faz depender a possibilidade de uma determinada entidade constituir, com a empresa da sociedade dominante, um agrupamento para efeitos de IVA, da circunstância de essa sociedade dispor, na referida entidade, da maioria dos direitos de voto além de uma participação maioritária no capital desta última.

64 Antes de mais, há que salientar que o requisito imposto no artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, segundo o qual a constituição de um agrupamento para efeitos de IVA depende da existência de vínculos estreitos nos planos financeiro, económico e de organização entre as pessoas em causa, tem de ser precisado a nível nacional, pelo que esta disposição tem caráter condicional na medida em que implica a adoção de disposições nacionais que determinem o alcance concreto desses vínculos (v., neste sentido, Acórdão de 16 de julho de 2015, Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt, C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496, n.º 50).

65 No entanto, para uma aplicação uniforme da Sexta Diretiva, importa que o conceito de «vínculos estreitos no plano financeiro», na aceção do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, desta diretiva, seja objeto de uma interpretação autónoma e uniforme. Esta interpretação impõe-se, apesar de o regime que este artigo prevê ter caráter facultativo para os Estados-Membros, a fim de evitar que,

quando for concretizado, surjam divergências na sua aplicação de um Estado-Membro para outro (v., por analogia, Acórdão de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, não publicado, EU:C:2021:285, n.º 44 e jurisprudência referida).

66 Importa a este respeito recordar que, embora, como foi sublinhado nos n.ºs 44 e 51 do presente acórdão, o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva não preveja expressamente a possibilidade de os Estados-Membros imporem outros requisitos aos operadores económicos para poderem constituir um agrupamento para efeitos de IVA, estes podem, no âmbito da sua margem de apreciação, sujeitar a aplicação do regime do agrupamento para efeitos de IVA a certas restrições, desde que estas se inscrevam nos objetivos da diretiva, destinados a combater as práticas ou os comportamentos abusivos ou a lutar contra a fraude ou a evasão fiscais, e que o direito da União e os seus princípios gerais, nomeadamente os princípios da proporcionalidade e da neutralidade fiscal, sejam respeitados (v., por analogia, Acórdão de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, não publicado, EU:C:2021:285, n.º 57 e jurisprudência referida).

67 Há que recordar igualmente que, segundo a jurisprudência indicada no n.º 48 do presente acórdão, o requisito relativo à existência de um vínculo estreito no plano financeiro não pode ser interpretado de forma restritiva.

68 Mais especificamente, o Tribunal de Justiça já precisou que, tendo em conta os próprios termos do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, o mero caráter estreito das relações que vinculam as entidades no âmbito do agrupamento para efeitos de IVA não pode, perante a inexistência de outros requisitos, levar a considerar que o legislador da União pretendeu reservar o benefício do regime do agrupamento para efeitos de IVA às entidades que se encontram numa relação de subordinação com a sociedade dominante do agrupamento de empresas em causa. Embora a existência dessa relação de subordinação permita presumir o caráter estreito das relações entre as entidades em causa, a mesma não pode, em princípio, ser considerada um requisito da constituição de um agrupamento para efeitos de IVA. Só não seria assim nos casos excecionais em que tal requisito correspondesse, num determinado contexto nacional, a uma medida simultaneamente necessária e adequada a alcançar os objetivos de evitar as práticas ou os comportamentos abusivos ou de lutar contra a fraude ou evasão fiscais (v., neste sentido, Acórdão de 16 de julho de 2015, Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt, C-108/14 e C-109/14, EU:C:2015:496, n.ºs 44 e 45).

69 Daqui resulta que o requisito da maioria dos direitos de voto, além do relativo a uma participação maioritária, a título da exigência de integração no plano financeiro, na aceção do artigo 2.º, n.º 2, ponto 2, primeiro período, da UStG, não constitui *a priori*, circunstância que o órgão jurisdicional de reenvio deve verificar, uma medida necessária e adequada para alcançar os objetivos destinados a evitar as práticas ou os comportamentos abusivos ou a lutar contra a fraude ou a evasão fiscais, pelo que tal requisito não pode ser exigido, em princípio, ao abrigo do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva.

70 Neste contexto, é interessante notar que, como decorre da resposta do Governo alemão às questões escritas do Tribunal de Justiça, este admitiu, em substância, que nenhum dos dois requisitos mencionados no número anterior do presente acórdão é absolutamente necessário, desde que a sociedade dominante possa impor a sua vontade às outras entidades que fazem parte do agrupamento para efeitos de IVA.

71 Atendendo às considerações precedentes, há que responder à terceira questão, que o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional que subordina a possibilidade de uma determinada entidade constituir, com a empresa da sociedade dominante, um agrupamento para efeitos de IVA à condição de esta sociedade dispor, na referida entidade, da maioria dos direitos de voto, além de uma participação maioritária no capital desta última.

Quanto à quarta questão

72 Com a sua quarta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 4.º, n.º 4, da Sexta Diretiva, lido em conjugação com o artigo 4.º, n.º 1, primeiro parágrafo, desta diretiva, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que um Estado-Membro qualifique, por categorização, determinadas entidades como sendo não independentes quando essas entidades estiverem integradas nos planos financeiro, económico e de organização na sociedade dominante de um agrupamento para efeitos de IVA.

73 Antes de mais, há que recordar que o artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Diretiva considera sujeito passivo qualquer pessoa que exerça de modo independente uma das atividades económicas referidas no n.º 2 deste artigo.

74 O artigo 4.º, n.º 4, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva precisa que a expressão «de modo independente» exclui da tributação os assalariados e as outras pessoas na medida em que estes 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.

75 O n.º 4, segundo parágrafo, do referido artigo prevê que os Estados-Membros podem, sob reserva da consulta prevista no artigo 29.º da Sexta Diretiva, considerar como um único sujeito passivo as pessoas estabelecidas no território do país que sejam «juridicamente independentes», mas que se encontrem estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização.

76 Há que recordar igualmente que, como a Comissão salientou, no ponto 3.2., primeiro e segundo parágrafo, da sua Comunicação COM/2009/0325 final, através da constituição de um agrupamento para efeitos de IVA, nos termos do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, um certo número de sujeitos passivos estreitamente vinculados fundiram-se para formar um novo sujeito passivo único para efeitos de IVA. Essa instituição precisou, por outro lado, que «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 [agrupamento] 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 [das sociedades]».

77 Além disso, resulta da jurisprudência constante que uma prestação de serviços só é tributável se entre o prestador e o beneficiário existir uma relação jurídica em cuja vigência são trocadas prestações recíprocas [v., neste sentido, Acórdão de 17 de setembro de 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, n.º 24 e jurisprudência referida].

78 Para demonstrar que existe essa relação jurídica entre uma entidade que faz parte de um agrupamento para efeitos de IVA e os outros membros desse agrupamento, incluindo a sua sociedade dominante, a fim de sujeitar a IVA as prestações fornecidas por essa entidade, há que verificar se a referida entidade exerce uma atividade económica independente. A este respeito, há que determinar se essa entidade pode ser considerada autónoma, na medida em que exerce as suas atividades em seu nome, por sua própria conta e sob a sua própria responsabilidade e ainda suporta o risco económico decorrente da sua atividade [v., por analogia, Acórdãos de 17 de setembro de 2014, Skandia America (USA), filial Sverige, C-7/13, EU:C:2014:2225, n.º 25, e de 13 de junho de 2019, IO (IVA — Atividade de membro de um Conselho Fiscal), C-420/18, EU:C:2019:490, n.º 39 e jurisprudência referida].

79 Ora, no caso em apreço, embora, na sua qualidade de único sujeito passivo e de representante do agrupamento para efeitos de IVA, a sociedade dominante A deste agrupamento esteja encarregada de apresentar a declaração fiscal em nome de todas as entidades que fazem parte do agrupamento, incluindo da NGD mbH, não deixa de ser verdade que, como resulta dos n.os 27 e 57 a 59 do presente acórdão, essas entidades suportam, elas próprias, os riscos económicos associados ao exercício da sua respetiva atividade económica. Daqui resulta que se deve considerar que essas mesmas entidades exercem atividades económicas independentes, de modo que não podem, por categorização, ser qualificadas como «entidades não independentes» na aceção do artigo 4.º, n.º 1, e n.º 4, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva pelo simples facto de pertencerem a um agrupamento para efeitos de IVA.

80 Esta interpretação é, por outro lado, corroborada pelo facto de, apesar de resultar do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, que as entidades que podem constituir um agrupamento para efeitos de IVA devem apresentar vínculos estreitos nos planos financeiro, económico e de organização, esta disposição não prever, todavia, que a existência dos referidos vínculos implica o exercício de uma atividade económica não independente por parte de uma entidade do agrupamento que não a sociedade dominante. Assim, não decorre da referida disposição que essa entidade deixa de realizar atividades económicas independentes, na aceção do artigo 4.º, n.º 4, primeiro parágrafo, desta diretiva, pelo simples facto de pertencer ao agrupamento para efeitos de IVA.

81 Atendendo às considerações precedentes, há que responder à quarta questão, que o artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, lido em conjugação com o artigo 4.º, n.º 1, primeiro parágrafo, desta diretiva, deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que um Estado-Membro qualifique determinadas entidades, por categorização, como sendo não independentes, quando essas entidades estiverem integradas nos planos financeiro, económico e de organização na sociedade dominante de um agrupamento para efeitos de IVA.

Quanto às despesas

82 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 (Primeira Secção) declara:

1) **O artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, conforme alterada pela Diretiva 2000/65/CE do Conselho, de 17 de outubro de 2000,**

   deve ser interpretado no sentido de que:

   não se opõe a que um Estado-Membro designe como sujeito passivo de um agrupamento formado por pessoas juridicamente independentes, mas que se encontram estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização, a sociedade dominante desse agrupamento, quando esta puder impor a sua vontade às outras entidades que fazem parte desse agrupamento e desde que essa designação não implique um risco de prejuízos fiscais.

2) **O artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva 77/388, conforme alterada pela Diretiva 2000/65,**

   deve ser interpretado no sentido de que:

   se opõe a uma legislação nacional que subordina a possibilidade de uma determinada entidade constituir, com a empresa da sociedade dominante, um agrupamento formado por pessoas juridicamente independentes, mas que se encontram estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização, à condição de esta sociedade dispor, na referida entidade, da maioria dos direitos de voto, além de uma participação maioritária no capital desta última.

3) **O artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva 77/388, conforme alterada pela Diretiva 2000/65, lido em conjugação com o artigo 4.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 77/388, conforme alterada,**

   deve ser interpretado no sentido de que:

   se opõe a que um Estado-Membro qualifique determinadas entidades, por categorização, como sendo não independentes, quando essas entidades estiverem integradas nos planos financeiro, económico e de organização na sociedade dominante de um agrupamento formado por pessoas juridicamente independentes, mas que se encontram estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização.

Assinaturas