



Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
JULIANE KOKOTT
apresentadas em 1 de março de 2017¹

Processo C-326/15

«DNB Banka» AS

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Administrativo Regional, Letónia)]

«Fiscalidade — Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112/CE — Isenções aos serviços efetuados por agrupamentos autónomos para os seus membros — Efeito direto — Definição de “agrupamentos autónomos de pessoas”

I – Introdução

1. No presente pedido de decisão prejudicial procedente da Letónia, o Tribunal de Justiça foi instado a analisar o artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado² (a seguir «diretiva IVA»). Esta disposição constitui uma das isenções em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) previstas no direito da União que ainda não estão integralmente esclarecidas. Nas últimas décadas, o Tribunal de Justiça apenas apreciou por três vezes as referidas isenções e os seus numerosos requisitos³. Atualmente, estão no entanto pendentes no Tribunal de Justiça quatro processos⁴ que dizem respeito a diferentes aspetos desta isenção.

2. O presente processo assume sobretudo relevância fundamental para o âmbito de aplicação pessoal da isenção. No processo semelhante Aviva⁵ importa, pelo contrário, decidir antes de mais sobre o âmbito de aplicação material (extensão também aos seguros) e territorial (extensão também aos denominados agrupamentos transfronteiriços) do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da diretiva IVA, e como se determina a inexistência de distorção de concorrência.

¹ Língua original: alemão.

² JO 2006, L 347, p. 1.

³ Acórdãos de 15 de junho de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246); de 20 de novembro de 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621); e de 11 de dezembro de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713).

⁴ A par do presente processo, estão em causa os processos Comissão/Luxemburgo (C-274/15), Aviva (C-605/15) e Comissão/Alemanha (C-616/15).

⁵ C-605/15.

3. O contexto da isenção está relacionado com a decisão do legislador da União de não conceder, por princípio, a empresas que prestam serviços isentos, como por exemplo médicos ou escolas, qualquer dedução do imposto pago a montante. Embora as prestações destas empresas a jusante não sejam, pois, tributadas, as suas prestações a montante são oneradas com IVA, o que acaba por conduzir a uma isenção apenas parcial do serviço prestado ao consumidor final, na medida em que o IVA não dedutível é, em regra, tido em conta no cálculo do preço, e o destinatário não suporta esse imposto diretamente, mas sim indiretamente.

4. A impossibilidade de deduzir o imposto pago a montante por estas empresas leva a que a aquisição de elementos de um serviço (sujeitos a imposto) que aquelas também poderiam prestar é suscetível de influenciar negativamente a formação dos preços no valor do IVA não dedutível. Assim, por exemplo, a contratação de um detetive privado por uma empresa de seguros gera um encargo ao nível dos custos de pessoal, e a contratação de um detetive externo gera um encargo respeitante às suas despesas pessoais, acrescido do IVA aplicável. Por conseguinte, em regra as empresas têm um interesse económico em serem as próprias a prestar estes serviços, não os adquirindo a uma outra empresa, com a consequente carga fiscal. Por conseguinte, no sistema de IVA em vigor, por via da criação de uma isenção sem possibilidade de dedução do imposto pago a montante, a empresa que presta serviços isentos acaba por ser tratada como um consumidor final. O consumidor final não deve IVA, mas também não tem a possibilidade de deduzir o imposto pago a montante, mesmo que preste serviços a título oneroso ou venda bens.

5. No entanto, podem também existir situações em que pode ser interessante do ponto de vista económico, ou mesmo necessário, por motivos relacionados com a concorrência, que as empresas que prestam serviços isentos não prestem determinados elementos do serviço sozinhas, mas sim com em conjunto com outras empresas que também prestam serviços isentos. Neste sentido, pode revelar-se útil que várias instituições de segurança social, por exemplo, partilhem as despesas de um centro de tratamento informatizado dos dados. Neste tipo de situações, o artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da diretiva IVA também isenta, em determinadas circunstâncias, os serviços do agrupamento prestados aos seus membros. Neste sentido, a exclusão da dedução do imposto pago a montante não tem efeitos sobre o preço, o que permite manter o alcance da isenção para o consumidor final. Neste caso, o alcance não dependerá então da questão de saber se o serviço foi prestado integralmente por uma só empresa isenta, ou por esta em conjunto com outras empresas isentas.

II – Quadro jurídico

A – Direito da União

6. Na União Europeia, o IVA é cobrado de acordo com o disposto na diretiva IVA. De acordo com o artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da diretiva IVA, estão sujeitas ao IVA, entre outras operações, «as prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

7. Nos termos do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da diretiva IVA, os Estados-Membros isentam, no entanto, as seguintes operações do IVA:

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

concorrência»⁶.

B – Direito letão

8. No período em causa no litígio no processo principal, o direito letão não continha qualquer disposição que visasse a transposição do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da diretiva IVA.

III – Litígio no processo principal

9. O litígio no processo principal diz respeito ao IVA devido pela instituição de crédito DNB Banka AS em relação a 2009 e 2010.

10. A DNB Banka integra o grupo DNB. Nos anos em causa, a DNB Banka prestou serviços financeiros aparentemente isentos e obteve vários serviços de outras sociedades do grupo, sobre os quais, no entender do órgão jurisdicional de reenvio, a DNB Banka é manifestamente devedora de imposto, enquanto destinatária dos serviços. Discute-se agora se os mesmos estão isentos nos termos do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da diretiva IVA. Estão em causa, em particular, os seguintes serviços:

- serviços financeiros da sociedade-mãe DNB Nord AS, com sede na Dinamarca;
- serviços de informática da sociedade-irmã dinamarquesa DNB Nord IT AS;
- transmissão de licenças de *software*, com transferência de custos, tendo as referidas licenças sido adquiridas a um terceiro pela subfilial DNB Banka ASA com sede na Noruega.

11. Como retribuição, as sociedades dinamarquesas do grupo DNB Nord e DNB Nord IT emitiram faturas à DNB Banka relativas aos custos das prestações dos serviços, acrescidos de uma sobretaxa de 5%. Neste âmbito, pelo menos a DNB Nord IT pôde reclamar na Dinamarca o imposto pago a montante sobre as prestações dos serviços, tendo as autoridades dinamarquesas partido do princípio de que estes serviços não estavam isentos.

IV – Tramitação no Tribunal de Justiça

12. O Administratīvā apgabaltiesa (Tribunal Administrativo Regional, Letónia), no qual entretanto se encontra pendente o litígio, submeteu, em 1 de julho de 2015, as seguintes questões ao Tribunal de Justiça nos termos do artigo 267.º TFUE:

- «1) Pode considerar-se que existe um agrupamento autónomo de pessoas, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da [diretiva] IVA, se os respetivos membros se encontram estabelecidos em diversos Estados-Membros da União Europeia, nos quais a referida disposição da diretiva foi transposta com requisitos diferentes e não compatíveis?
- 2) Pode um Estado-Membro restringir o direito de um sujeito passivo de beneficiar da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da [diretiva] IVA, se esse sujeito passivo preenche todos os requisitos para beneficiar da isenção no seu Estado-Membro, mas [...] a referida disposição foi transposta para as legislações nacionais dos Estados-Membros de outros membros do

⁶ Esta disposição correspondia ao artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), 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; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Diretiva»), entretanto revogada. A jurisprudência do Tribunal de Justiça a este respeito deve também ser tida em consideração no presente processo.

agrupamento com restrições que limitam a possibilidade de os sujeitos passivos de outros Estados-Membros beneficiarem[,] no seu próprio Estado-Membro[,] da correspondente isenção do imposto sobre o valor acrescentado?

- 3) É possível aplicar a isenção do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da [diretiva] IVA a serviços no Estado-Membro do respetivo destinatário, que é sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado, quando o prestador dos serviços, sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado, aplicou noutro Estado-Membro o imposto sobre o valor acrescentado a esses serviços nos termos do regime geral, considerando, assim, que o imposto sobre o valor acrescentado por esses serviços era devido no Estado-Membro do destinatário, ao abrigo do disposto no artigo 196.º da diretiva?
- 4) Deve o “agrupamento autónomo de pessoas”, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da [diretiva] IVA, ser entendido como uma pessoa coletiva independente, cuja existência deve ser comprovada através de um acordo específico para a constituição do agrupamento autónomo de pessoas?

Se a resposta a esta questão for no sentido de que o agrupamento autónomo de pessoas não deve ser considerado uma entidade independente, deve o agrupamento autónomo de pessoas ser entendido como um agrupamento de empresas coligadas que, no âmbito da sua atividade económica habitual, prestam mutuamente serviços de apoio para o exercício das suas atividades comerciais, e pode a existência desse agrupamento ser comprovada através dos contratos de [prestação de] serviços celebrados ou da documentação relativa aos preços de transferência?

- 5) Pode um Estado-Membro restringir o direito de um sujeito passivo de beneficiar da isenção do imposto sobre o valor acrescentado prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da [diretiva] IVA, se o sujeito passivo tiver aplicado às operações uma sobretaxa em conformidade com o exigido pela legislação em matéria de tributação direta do Estado-Membro em que está estabelecido?
- 6) Beneficiam da isenção do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da [diretiva] IVA os serviços recebidos de países terceiros? Por outras palavras: pode o membro de um agrupamento autónoma de pessoas, na aceção da referida disposição da diretiva, que, no âmbito desse agrupamento, presta serviços a outros membros deste, ser um sujeito passivo de um país terceiro?»

13. A DNB Banka, a República Helénica, a República da Letónia, o Grão-Ducado do Luxemburgo, a Hungria, a República da Polónia, a República Portuguesa, o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte, bem como a Comissão Europeia, apresentaram observações escritas a respeito destas questões. Na audiência de 30 de junho de 2016 participaram a DNB Banka, a República da Letónia, a República Federal da Alemanha, o Grão-Ducado do Luxemburgo, a República da Polónia, o Reino Unido e a Comissão.

V – **Apreciação jurídica**

14. Tal como foi referido pelo órgão jurisdicional de reenvio, no direito letão apenas em 1 de janeiro de 2014 foi aprovada uma norma para transposição do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da diretiva IVA. O órgão jurisdicional de reenvio parte, no entanto, do princípio de que o artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da diretiva IVA já antes desta data produzia efeitos diretos a favor da DNB Banka. Por este motivo, considera que a interpretação desta disposição se afigura necessária para decidir o litígio no processo principal.

A – Quanto ao efeito direto da isenção

15. Importa, no entanto, começar por analisar a premissa do órgão jurisdicional de reenvio quanto ao efeito direto do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da diretiva IVA.

16. Segundo jurisprudência constante, os particulares têm o direito de invocar diretamente as disposições de uma diretiva que não foram transpostas para o direito nacional por um Estado-Membro, desde que a disposição, atendendo ao seu conteúdo, seja incondicional e suficientemente precisa⁷.

17. Segundo jurisprudência constante, uma disposição de direito da União é considerada incondicional quanto ao seu conteúdo quando prevê uma obrigação que não está sujeita a nenhuma condição nem depende, quanto à sua execução ou aos seus efeitos, da aprovação de qualquer ato das instituições da União ou dos Estados-Membros⁸.

18. Depois, o artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da diretiva IVA é incondicional quanto ao seu conteúdo, na medida em que não deixa aos Estados-Membros a opção de prever a isenção no direito nacional, antes os obriga a fazê-lo⁹.

19. No entanto, recentemente o Tribunal de Justiça negou pela primeira vez num acórdão o caráter incondicional de uma disposição da diretiva IVA, com o fundamento de que a mesma necessitaria ainda de ser concretizada pela legislação nacional — apesar de a sua letra não o prever expressamente¹⁰.

20. A República Federal da Alemanha referiu, a este respeito, que a transposição desta condição para o direito nacional exige uma avaliação e uma seleção dos setores autorizados por parte do legislador nacional. Não é possível às autoridades nacionais competentes decidir, em cada caso concreto, se se está perante uma distorção da concorrência que exclui a isenção. Nestas circunstâncias, não é possível que o artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da diretiva IVA produza efeitos diretos.

21. No entanto, o acórdão do Tribunal de Justiça acima referido dizia respeito a uma disposição (o artigo 11.º da diretiva IVA) que prevê um direito de escolha dos Estados-Membros, cujo exercício implica a concretização de vários conceitos jurídicos indeterminados. A isenção nos termos do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da diretiva IVA, os Estados-Membros não é, no entanto, comparável a esta disposição.

22. O requisito (negativo) da «distorção da concorrência» constitui «apenas» um conceito jurídico indeterminado, no âmbito do qual o Tribunal de Justiça considera importante analisar se o agrupamento também pode considerar assegurada a clientela formada pelos seus membros, sem a isenção do imposto¹¹. Esta análise deverá verificar-se em cada caso individual e não pode ser decidida previamente de forma abstrata para determinados setores. A disposição não concede assim ao legislador nacional qualquer margem de regulamentação abstrata, pelo que também o artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da diretiva IVA é, neste sentido, incondicional.

7 V., designadamente, acórdãos de 19 de janeiro de 1982, Becker (8/81, EU:C:1982:7, n.º 25); de 22 de junho de 1989, Costanzo (103/88, EU:C:1989:256, n.º 29); de 10 de setembro de 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, n.º 51); e de 7 de julho de 2016, Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, n.º 16); v., desde logo, acórdão de 4 de dezembro de 1974, Van Duyn (41/74, EU:C:1974:133, n.º 12).

8 V., designadamente, acórdãos de 23 de fevereiro de 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava e o. (C-236/92, EU:C:1994:60, n.º 9); de 26 de outubro de 2006, Pohl-Boskamp (C-317/05, EU:C:2006:684, n.º 41); de 1 de julho de 2010, Gassmayr (C-194/08, EU:C:2010:386, n.º 45); de 15 de maio de 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328, n.º 32); e de 7 de julho de 2016, Ambisig (C-46/15, EU:C:2016:530, n.º 17).

9 V. neste sentido, sobre outro tipo de isenção, acórdão de 28 de novembro de 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, n.º 49).

10 V. 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).

11 V. acórdão de 20 de novembro de 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, n.º 59).

23. De forma a produzir efeitos diretos, a diretiva deve também ser suficientemente precisa. Nos termos da jurisprudência, tal verifica-se «quando enuncia uma obrigação em termos inequívocos»¹². Para esse efeito, o texto da diretiva deve ser suficientemente claro¹³.

24. Tal como referido *supra*, o requisito (negativo) da «distorção da concorrência» constitui «apenas» um conceito jurídico indeterminado, cujos pressupostos devem ser analisados. A este respeito, o texto da diretiva é também suficientemente claro.

25. Além disso, o Tribunal de Justiça já reconheceu o efeito direto no contexto do artigo 13.º, n.º 1, da diretiva IVA, que também faz depender a tributação dos organismos de direito público da existência de uma distorção da concorrência, entre outras situações¹⁴. Mesmo que este requisito exija a avaliação de fatores económicos, tal não se opõe ao seu efeito direto¹⁵.

26. Além disso, sobretudo o Reino Unido pretende negar o efeito direto do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da diretiva IVA, devido ao facto de os Estados-Membros ainda serem obrigados a adotar normas sobre a forma jurídica de um agrupamento e os requisitos para adquirir a condição de membro.

27. Também não posso, no entanto, partilhar deste ponto de vista. Apesar de uma disposição da diretiva que confere aos Estados-Membros uma ampla margem de apreciação não ser diretamente aplicável, a norma de isenção do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da diretiva IVA não confere qualquer margem aos Estados-Membros no que respeita à forma jurídica do agrupamento e aos requisitos para adquirir a condição de membro.

28. A este respeito, nem a disposição contém expressamente uma competência de definição dos Estados-Membros, nem a mesma resulta de uma remissão implícita para o respetivo direito civil nacional. Segundo jurisprudência constante, importa evitar divergências na aplicação do regime de IVA de um Estado-Membro para outro no âmbito, entre outros, das isenções que são atualmente reguladas no artigo 132.º da diretiva IVA¹⁶. Tal como, segundo jurisprudência constante, no caso do artigo 14.º, n.º 1, da diretiva IVA, o conceito de «propriedade» não se pode referir às formas previstas no direito interno¹⁷, para definir um agrupamento e os requisitos de adesão ao mesmo não é possível recorrer ao direito nacional.

29. Por conseguinte, o artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da diretiva IVA cumpre o princípio da definição e também é suficientemente preciso para ter efeito direto¹⁸.

30. Uma vez que o artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da diretiva IVA é, por conseguinte, incondicional quanto ao seu conteúdo e suficientemente preciso, é possível concluir que tem efeito direto.

12 Acórdãos de 23 de fevereiro de 1994, Comitato di coordinamento per la difesa della cava e o. (C-236/92, EU:C:1994:60, n.º 10); de 17 de setembro de 1996, Cooperativa Agricola Zootechnica S. Antonio e o. (C-246/94 a C-249/94, EU:C:1996:329, n.º 19); de 29 de maio de 1997, Klattner (C-389/95, EU:C:1997:258, n.º 33); e de 1 de julho de 2010, Gassmayr (C-194/08, EU:C:2010:386, n.º 45).

13 V., designadamente, acórdãos de 25 de janeiro de 1983, Smit Transport (126/82, EU:C:1983:14, n.º 11); de 4 de dezembro de 1997, Kampelmann e o. (C-253/96 a C-258/96, EU:C:1997:585, n.º 38); de 9 de setembro de 2004, Meiland Azewijn (C-292/02, EU:C:2004:499, n.º 61); de 19 de dezembro de 2012, Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, n.º 53); e de 6 de outubro de 2015, T-Mobile Czech Republic e Vodafone Czech Republic (C-508/14, EU:C:2015:657, n.º 53).

14 V. segundo parágrafo da disposição, que corresponde ao artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva.

15 V. acórdãos de 17 de outubro de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino e o. (231/87 e 129/88, EU:C:1989:381, n.ºs 32 e 33), e de 8 de junho de 2006, Feuerbestattungsverein Halle (C-430/04, EU:C:2006:374, n.º 31), quanto ao artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva.

16 V., designadamente, acórdãos de 25 de fevereiro de 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, n.º 15); de 14 de junho de 2007, Horizon College (C-434/05, EU:C:2007:343, n.º 15); de 21 de fevereiro de 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, n.º 17); e de 2 de julho de 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, n.º 17).

17 V., designadamente, acórdãos de 8 de fevereiro de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, n.º 7); de 15 de dezembro de 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, n.º 62); e de 3 de setembro de 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536, n.º 51).

18 V. acórdão de 20 de novembro de 2003, Taksatorringen (C-8/01, EU:C:2003:621, n.ºs 58 a 65).

B – Quanto às questões prejudiciais

1. Quanto à quarta questão: definição do conceito de «agrupamento autónomo»

31. Do conjunto de seis questões prejudiciais, irei começar por dar resposta à quarta questão, porque a mesma assume importância essencial, no presente caso, para o âmbito de aplicação da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da diretiva IVA.

32. Com a sua quarta questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pretende essencialmente saber se o agrupamento autónomo de pessoas, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da diretiva IVA, tem de ser considerado uma entidade independente, ou se também pode — tal como sucede no processo principal — ser formado por um grupo de empresas coligadas cujas sociedades prestam mutuamente serviços.

33. Antes de mais, importa notar que um agrupamento na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da diretiva IVA, enquanto tal, tem de ser um sujeito passivo na aceção do artigo 9.º da diretiva IVA.

34. Com efeito, o Tribunal de Justiça já concluiu, a respeito do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da diretiva IVA, que, tendo em consideração a necessidade de, em princípio, fazer uma interpretação estrita das isenções em sede de IVA¹⁹, qualquer interpretação que vá além do alcance da sua letra clara é incompatível com a finalidade desta disposição²⁰. Dessa letra é possível deduzir que o agrupamento qualificado com o requisito de «autónomo» presta os serviços, enquanto tal, pelo que deve ser distinguido dos seus membros em matéria de IVA.

35. Uma vez que a isenção, por conseguinte, apenas se aplica aos serviços prestados pelo próprio agrupamento, mas não aos serviços prestados pelos seus membros, aquele deve ser um sujeito passivo na aceção do artigo 9.º da diretiva IVA. Caso contrário, de acordo com o disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da diretiva IVA, não se verificaria desde logo qualquer serviço tributável do agrupamento, suscetível de ser isento. Apenas são tributáveis os serviços efetuados «por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

36. Esta apreciação apenas seria diferente caso o artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da diretiva IVA pretendesse garantir o alcance da isenção ou a não sujeição a imposto das atividades dos membros do agrupamento, por considerar que a mera cooperação destes sujeitos passivos (ou também de pessoas que não são sujeitos passivos) não deve dar origem a uma nova carga fiscal de IVA. Tal explicaria por que razão o agrupamento deve prestar serviços diretamente necessários ao exercício das atividades não tributadas dos membros e apenas pode exigir o reembolso exato da parte que lhes corresponde nas despesas comuns.

37. No entanto, a letra do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da diretiva IVA, que deve ser objeto de interpretação estrita, refere-se aos serviços prestados por um agrupamento que devem ser isentos de imposto e que — tal como expus nas conclusões no processo Comissão/Luxemburgo²¹ — apenas são tributáveis quando também são prestados por um sujeito passivo na aceção do artigo 9.º da diretiva IVA.

19 V., quanto a este princípio posteriormente repetido na jurisprudência constante, apenas acórdãos de 26 de junho de 1990, Velker International Oil Company (C-185/89, EU:C:1990:262, n.º 19); de 16 de setembro de 2004, Cimber Air (C-382/02, EU:C:2004:534, n.º 25); e de 2 de julho de 2015, De Fruytier (C-334/14, EU:C:2015:437, n.º 18).

20 V. acórdão de 15 de junho de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, EU:C:1989:246, n.ºs 13 e 14), quanto ao artigo 13.º, A, n.º 1, alínea f), da Sexta Diretiva.

21 V. minhas conclusões no processo Comissão/Luxemburgo (C-274/15, EU:C:2016:750, n.ºs 49 e segs.).

38. No entanto, um agrupamento autónomo não tem de ser uma pessoa coletiva. Tal como o Tribunal de Justiça deu a entender em várias ocasiões, uma personalidade jurídica própria não constitui um pressuposto para assumir a condição de sujeito passivo na aceção do artigo 9.º da diretiva IVA²². Neste âmbito, apenas é decisivo saber se uma pessoa ou um agrupamento de pessoas e bens exerce uma atividade económica «de modo independente», na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da diretiva IVA.

39. Na sua jurisprudência relativa ao critério da independência nos termos do artigo 9.º, n.º 1, da diretiva IVA, o Tribunal de Justiça apreciou até ao momento várias situações em que se levantava a questão de saber se existia uma subordinação de uma pessoa ou um conjunto de bens em relação a um outro sujeito passivo, pelo que, numa aplicação direta ou por analogia do artigo 10.º da diretiva IVA, os mesmos não exerciam a sua atividade de modo independente. Nos referidos casos, o objeto do litígio dizia respeito à independência de uma pessoa em relação ao seu contratante²³, de sócios em relação à sua sociedade²⁴ e de unidades de uma organização em relação à própria organização²⁵.

40. Sobretudo a última jurisprudência referida, relativa às unidades organizacionais, pode ser transposta para o presente caso, na medida em que um agrupamento na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da diretiva IVA visa criar, para os seus membros, uma estrutura comum de colaboração²⁶, que por conseguinte é autonomizada em termos organizacionais. No caso das unidades organizacionais, o Tribunal de Justiça considerou que as mesmas não são, em particular, independentes quando não dispõem de património próprio²⁷. No entanto, um grupo de sociedades — ou seja, um agrupamento de várias sociedades autónomas que apenas existe devido às participações recíprocas nas sociedades — não pode, enquanto tal, dispor de património próprio. Neste sentido, em princípio um grupo de sociedades, enquanto tal, não constitui um sujeito passivo na aceção do artigo 9.º, n.º 1, nem pode, por conseguinte, ser um agrupamento autónomo na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da diretiva IVA.

41. Esta interpretação é confirmada pela existência do regime especial do artigo 11.º da diretiva IVA, segundo o qual os Estados-Membros podem «considerar como um único sujeito passivo as 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». Esta norma visa apenas considerar como sujeito passivo as empresas coligadas e, por conseguinte, isentar da tributação em IVA os serviços prestados no interior do grupo.

42. Em determinadas circunstâncias, uma sociedade autónoma, com vários acionistas, de um grupo pode ser qualificada de agrupamento autónomo. No entanto, a isenção apenas incidiria sobre os serviços prestados por uma sociedade aos seus acionistas, na medida em que o artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da diretiva IVA apenas isenta os serviços prestados pelo agrupamento aos seus membros, mas não a situação inversa. No entanto, este tipo de serviços não é objeto do processo principal, pelo que não se torna necessário prosseguir esta análise.

22 V. acórdãos de 27 de janeiro de 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, n.º 8), e de 29 de setembro de 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, n.º 28); v., neste sentido, também, 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 37), que parece poder ser transposto, a este respeito, para o artigo 9.º da diretiva IVA.

23 Acórdãos de 26 de março de 1987, Comissão/Paises Baixos (235/85, EU:C:1987:161); de 25 de julho de 1991, Ayuntamiento de Sevilla (C-202/90, EU:C:1991:332); e de 12 de novembro de 2009, Comissão/Espanha (C-154/08, EU:C:2009:695).

24 Acórdãos de 27 de janeiro de 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46), e de 18 de outubro de 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615).

25 V. acórdãos de 23 de março de 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196), e de 17 de setembro de 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225), ambos relativos à sucursal de uma sociedade, bem como de 29 de setembro de 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635), quanto à estrutura de um município.

26 Acórdão de 11 de dezembro de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing (C-407/07, EU:C:2008:713, n.º 37).

27 V., neste sentido, conclusões do advogado-geral N. Jääskinen no processo Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:431, n.º 46), bem como acórdão de 29 de setembro de 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, n.º 38); v., ainda, acórdãos de 23 de março de 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, n.º 37), e de 17 de setembro de 2014, Skandia America (USA), filial Sverige (C-7/13, EU:C:2014:2225, n.º 26), que se baseiam no capital social próprio.

43. Por conseguinte, a isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da diretiva IVA não é, desde logo, aplicável a um caso como o do processo principal, porque não estão em causa serviços que um agrupamento autónomo, na aceção da previsão normativa, presta aos seus membros.

44. Deve, por conseguinte, responder-se à quarta questão prejudicial que um agrupamento autónomo de pessoas, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da diretiva IVA, não tem de ser uma pessoa coletiva, mas sim um sujeito passivo na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da diretiva IVA. Um grupo constituído por empresas coligadas não cumpre, por si só, este requisito.

2. Quanto à primeira, segunda, terceira e sexta questões: aplicação a um agrupamento «transfronteiriço»

45. Com a primeira, segunda, terceira e sexta questões, o órgão jurisdicional de reenvio pretende essencialmente saber se, e em que circunstâncias, a isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da diretiva IVA também pode ser aplicada a um agrupamento que atua a nível transfronteiriço.

46. Tal como a República Federal da Alemanha alegou, isso suscita a questão prévia de saber se a isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da diretiva IVA é sequer aplicável a empresas que prestam serviços financeiros isentos na aceção do artigo 135.º da diretiva IVA. Tal como fundamentei nas minhas conclusões no processo Aviva, esta situação não se verifica²⁸. Tendo em consideração a sua inserção sistemática e a sua génese, o artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da diretiva IVA apenas abrange agrupamentos de sujeitos passivos que realizam operações isentas nos termos do artigo 132.º da diretiva IVA, nas quais não se incluem os serviços financeiros.

47. Independentemente desta situação, também não é possível deduzir da diretiva IVA uma aplicação transfronteiriça da isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da diretiva IVA. Isso resulta desde logo da Sexta Diretiva, tal como fundamentei minhas conclusões no processo Aviva²⁹. Além disso, esta conclusão também resulta das dificuldades na avaliação dos requisitos previstos no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da diretiva IVA por vários Estados-Membros. Consequentemente, a receita fiscal de um Estado-Membro dependeria de situações (variáveis) e juízos não verificáveis noutros Estados-Membros (ou mesmo países terceiros). Isso criaria problemas práticos significativos, contrariaria o princípio da soberania em matéria de receitas fiscais dos Estados-Membros no seu território³⁰ e poderia, por conseguinte, justificar igualmente um eventual restrição às liberdades fundamentais pela diretiva IVA.

3. Quanto à quinta questão: sobretaxa de 5%

48. Com a sua quinta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende essencialmente saber se a isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da diretiva IVA também se aplica quando o sujeito passivo tiver calculado o preço dos seus serviços em função das despesas efetuadas acrescidas de uma sobretaxa — no caso concreto de 5% —, em conformidade com o exigido pela legislação em matéria de tributação direta do Estado-Membro em que está estabelecido.

49. De acordo com o disposto no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da diretiva IVA, a isenção dos serviços prestados por um agrupamento apenas se verifica na condição de o agrupamento se limitar a exigir dos seus membros «o reembolso exato da parte que lhes corresponde nas despesas comuns».

²⁸ V. minhas conclusões do mesmo dia no processo C-605/15 (n.ºs 19 e segs.).

²⁹ V. minhas conclusões do mesmo dia no processo C-605/15 (n.ºs 36 e segs.).

³⁰ V., em geral quanto ao princípio da territorialidade fiscal, acórdãos de 29 de novembro de 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, n.º 46); de 17 de setembro de 2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, n.ºs 82 e segs.); e de 5 de julho de 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, n.ºs 45 e 46); quanto ao princípio da territorialidade fiscal na legislação em matéria de IVA, v., igualmente, acórdão de 12 de setembro de 2013, Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, n.º 42).

50. Caso se constate no presente caso que a dívida era superior às despesas na aceção dessa disposição, tal como foi comunicado pelo órgão jurisdicional de reenvio, este requisito da isenção não está preenchido.

51. Só assim não será se o conceito de «despesa» do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da diretiva IVA também incluir o elemento da remuneração do empresário, que eventualmente se reflete numa sobretaxa aplicada às despesas efetivas da prestação do serviço. Levantam-se, no entanto, sérias dúvidas a este respeito. Antes de mais, esta interpretação contraria a letra da disposição em quase todas as línguas. De acordo com a linguagem corrente, os termos «reembolso»³¹ ou mesmo devolução³² ou restituição³³ abrangem apenas os custos, mas não a retribuição. A consideração da retribuição do empresário não é compatível com a finalidade da isenção do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da diretiva IVA, que expus nas minhas conclusões no processo Aviva³⁴. Esta consiste em alargar uma outra isenção a uma etapa anterior, na medida em que os sujeitos cooperam entre si por razões concorrenciais. A conceção da retribuição do empresário enquanto elemento da despesa do agrupamento não é compatível com a eliminação de uma desvantagem concorrencial.

52. Deve, por conseguinte, responder-se à quinta questão que a isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da diretiva IVA não se aplica quando pela prestação do serviço é paga uma contraprestação que ultrapassa as despesas geradas. Esta situação também se verifica quando é paga apenas uma simples sobretaxa fixa, em conformidade com o exigido pela legislação em matéria de tributação direta.

VI – Conclusão

53. Tendo em consideração as considerações precedentes, proponho ao Tribunal de Justiça que responda do seguinte modo ao pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Administratīva apgabaltiesa (Tribunal Administrativo Regional, Letónia):

- 1) Um agrupamento autónomo de pessoas, na aceção do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, não tem de ser uma pessoa coletiva, mas sim um sujeito passivo na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112. Um grupo constituído por empresas coligadas não cumpre, por si só, este requisito.
- 2) No presente contexto, o artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112 apenas abrange agrupamentos de sujeitos passivos que realizam operações isentas nos termos do artigo 132.º da referida diretiva. Por conseguinte, os agrupamentos de empresas que prestam serviços financeiros não estão abrangidos pelo âmbito de aplicação do artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112.
- 3) O agrupamento autónomo de pessoas apenas pode prestar serviços isentos aos membros que estão sujeitos à mesma ordem jurídica, ou seja, à do próprio agrupamento.

31 Inglês: «*exact reimbursement*», francês: «*remboursement exact*», sueco: «*ersättning*», espanhol: «*reembolso exato*»; letão: «*precīzi atmaksāt*», polaco: «*zwrotu przypadający*».

32 Neerlandês: «*terugbetaling*».

33 Italiano: «*rimborso*», búlgaro: «*възстановяване [...] разходи*», v. apenas versão dinamarquesa: «*godtgørelse*», aparentemente mais ampla, que se refere a uma «*indenização*».

34 V. minhas conclusões do mesmo dia no processo C-605/15 (n.ºs 20 e 21).

- 4) A isenção prevista no artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva 2006/112 não se aplica quando pela prestação do serviço é paga uma contraprestação que ultrapassa as despesas geradas. Esta situação também se verifica quando é paga apenas uma simples sobretaxa fixa, em conformidade com o exigido pela legislação em matéria de tributação direta.