

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

25 de abril de 2013 (\*)

«Incumprimento de Estado — Fiscalidade — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 11.º — Legislação nacional que limita às empresas do setor financeiro e dos seguros a possibilidade de formar um grupo de pessoas que podem ser consideradas um único sujeito passivo de IVA»

No processo C-480/10,

que tem por objeto uma ação por incumprimento nos termos do artigo 258.º TFUE, entrada em 5 de outubro de 2010,

**Comissão Europeia**, representada por R. Lyal e K. Simonsson, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandante,

contra

**Reino da Suécia**, representado por A. Falk e S. Johannesson, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandado,

apoiado por:

**Irlanda**, representada por D. O'Hagan, na qualidade de agente, assistido por G. Clohessy, SC, e N. Travers, BL,

**República da Finlândia**, representada por H. Leppo, na qualidade de agente,

intervenientes,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: L. Bay Larsen, exercendo funções de presidente da Quarta Secção, J.-C. Bonichot, C. Toader, A. Prechal e E. Jaraši?nas (relator), juízes,

advogado-geral: N. Jääskinen,

secretário: C. Strömholm, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 6 de setembro de 2012,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 27 de novembro de 2012,

profere o presente

**Acórdão**

1 Com a sua petição, a Comissão Europeia pede ao Tribunal de Justiça que declare que, ao

limitar na prática aos prestadores de serviços financeiros e de serviços seguradores a possibilidade de formar um grupo de pessoas que podem ser consideradas um único sujeito passivo de imposto sobre o valor acrescentado (a seguir, respetivamente, «grupo IVA» e «IVA»), o Reino da Suécia não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1, a seguir «diretiva IVA»).

## **Quadro jurídico**

### *Direito da União*

2 O artigo 11.º da diretiva IVA dispõe:

«Após consulta do Comité Consultivo [do IVA], cada Estado-Membro pode 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.

Um Estado-Membro que exerça a faculdade prevista no primeiro parágrafo pode adotar todas as medidas necessárias para evitar a possibilidade de fraude ou evasão fiscais em razão da aplicação dessa disposição.»

### *Direito sueco*

3 O artigo 1.º do capítulo 6 a da Lei do imposto sobre o valor acrescentado (1994:200) [mervärdesskattelagen (1994:200), a seguir «lei do IVA»] dispõe:

«Para efeitos da aplicação das disposições desta lei, duas ou mais entidades económicas podem, nas circunstâncias estabelecidas neste capítulo, ser consideradas uma única entidade económica (grupo IVA), e a atividade exercida pelo grupo IVA pode ser considerada uma única atividade.»

4 O artigo 2.º do capítulo 6 a da referida lei precisa:

«Apenas as seguintes entidades podem fazer parte de um grupo IVA:

1. Entidades económicas colocadas sob a vigilância da Inspeção das Finanças que exerçam uma atividade que esteja isenta devido ao facto de o volume de negócios resultante dessa atividade estar isento ao abrigo do artigo 9.º ou do artigo 10.º do capítulo 3, e
2. Entidades económicas cujo objeto principal seja o fornecimento de produtos ou a prestação de serviços às entidades económicas acima referidas no ponto 1, ou
3. Entidades económicas, comissários e comitentes, que tenham um vínculo de representação como o referido no capítulo 36 da Lei do imposto sobre o rendimento (1999:1229).»

5 O artigo 9.º do capítulo 3 da lei do IVA isenta a prestação de serviços bancários e financeiros e as operações de negociação de valores mobiliários ou transações semelhantes.

6 O artigo 10.º do capítulo 3 da mesma lei também isenta a prestação de serviços seguradores e resseguradores. Resulta do conjunto dessas disposições que a formação de um grupo IVA está reservada principalmente às empresas do setor financeiro e dos seguros.

## **Procedimento pré-contencioso e processo no Tribunal de Justiça**

7 Considerando que as normas da lei do IVA contrariam o artigo 11.º da diretiva IVA na

medida em que limitam a aplicação do regime relativo aos grupos IVA aos prestadores de serviços financeiros e de serviços seguradores, a Comissão enviou, em 23 de setembro de 2008, uma notificação para cumprir ao Reino da Suécia, convidando-o a apresentar as suas observações.

8 Na sua resposta de 19 de novembro de 2008 a essa notificação para cumprir, as autoridades suecas alegaram que as disposições da lei do IVA não são contrárias à diretiva IVA.

9 Não satisfeita com esta resposta, a Comissão enviou, em 20 de novembro de 2009, um parecer fundamentado, ao qual o Reino da Suécia respondeu, por carta de 20 de janeiro de 2010, indicando que mantinha a posição expressa na resposta à referida notificação para cumprir.

10 Nestas circunstâncias, a Comissão decidiu intentar a presente ação.

11 Por despachos do presidente do Tribunal de Justiça de 15 de fevereiro e 6 de julho de 2011, foram admitidas as intervenções da República da Finlândia e da Irlanda em apoio dos pedidos do Reino da Suécia.

## **Quanto à ação**

### *Quanto à admissibilidade*

#### Argumentos das partes

12 O Reino da Suécia observa que a Comissão invoca, como fundamento da ação, o princípio da igualdade de tratamento, ao passo que, no parecer fundamentado, indicava que a interpretação que faz do artigo 11.º da diretiva IVA decorre do princípio da neutralidade fiscal. Alega, na tréplica, que o objeto do litígio foi ampliado e, como tal, alterado.

13 A República da Finlândia considera que o procedimento pré-contencioso e a presente ação não permitem determinar claramente se a Comissão acusa o Reino da Suécia de uma violação do princípio da neutralidade fiscal ou de uma violação do princípio da igualdade de tratamento. Recorda que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, por um lado, os elementos de facto e de direito em que se funda uma ação devem resultar, de forma coerente e compreensível, do texto da própria petição e, por outro, o objeto do litígio se circunscreve ao procedimento pré-contencioso e, portanto, deve basear-se nos mesmos motivos e fundamentos que o parecer fundamentado.

14 A Comissão alega, em resposta a esta argumentação, que os elementos de facto e de direito nos quais a sua ação se funda resultam de forma coerente e compreensível da sua petição. Não contestando que as empresas suecas que exercem as suas atividades no setor financeiro e dos seguros não competem com outras empresas suecas ativas noutros setores, admite que o princípio da neutralidade fiscal que tinha invocado no âmbito do procedimento pré-contencioso não é aplicável no presente caso. Considera, contudo, que não ampliou nem alterou o objeto do litígio, relativamente ao parecer fundamentado, ao aduzir, como fundamento da sua ação, um argumento relativo à violação do princípio da igualdade de tratamento.

#### Apreciação do Tribunal

15 Há que recordar que os elementos essenciais de facto e de direito em que se funda uma ação devem decorrer, de forma coerente e compreensível, do texto da própria petição (v., designadamente, acórdão de 24 de março de 2011, Comissão/Espanha, C-400/08, Colet., p. I-1915, n.º 36 e jurisprudência referida). Neste caso, a petição da Comissão, da qual decorre claramente que esta invoca, como fundamento da sua ação, não uma violação do princípio da

neutralidade fiscal, mas uma violação do princípio da igualdade de tratamento, cumpre esta exigência.

16 Há também que recordar que, de acordo com uma jurisprudência constante, o objeto de uma ação intentada em aplicação do artigo 258.º TFUE é delimitado pelo procedimento pré-contencioso previsto nesta disposição. Por conseguinte, a ação deve basear-se nos mesmos fundamentos e alegações que foram invocados no parecer fundamentado. Todavia, esta exigência não pode ir ao ponto de impor, em todos os casos, uma coincidência perfeita entre o enunciado das acusações no dispositivo do parecer fundamentado e os pedidos formulados na petição, quando o objeto do litígio, tal como definido no parecer fundamentado, não tenha sido ampliado ou alterado (v., designadamente, acórdãos de 11 de julho de 2002, Comissão/Espanha, C-139/00, Colet., p. I-6407, n.os 18 e 19, e de 18 de novembro de 2010, Comissão/Portugal, C-458/08, Colet., p. I-11599, n.os 43 e 44).

17 Além disso, é jurisprudência constante que o princípio da neutralidade fiscal constitui a tradução, em matéria de IVA, do princípio da igualdade de tratamento que exige que situações comparáveis não sejam tratadas de forma diferente, a menos que uma diferenciação se justifique objetivamente. No entanto, enquanto a violação do princípio da neutralidade fiscal apenas pode ser considerada entre operadores económicos concorrentes, a violação do princípio geral da igualdade de tratamento pode ser caracterizada, em matéria fiscal, por outros tipos de discriminações afetando operadores económicos que não são forçosamente concorrentes, mas que se encontram todavia numa situação comparável noutros aspetos (v., neste sentido, acórdão de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Colet., p. I-2283, n.os 49 e 51).

18 Daqui decorre que o princípio da igualdade de tratamento, em matéria fiscal, não coincide com o princípio da neutralidade fiscal. Por conseguinte, ao alegar nomeadamente, na sua petição, que a lei do IVA, na medida em que limita a possibilidade de formar um grupo IVA às empresas do setor financeiro e dos seguros, não é compatível com o princípio da igualdade de tratamento, tendo a este respeito invocado o princípio da neutralidade fiscal no parecer fundamentado, a Comissão ampliou o objeto do litígio.

19 Consequentemente, a ação da Comissão é inadmissível na medida em que se baseia na violação do princípio da igualdade de tratamento. É admissível quanto ao restante.

#### *Quanto ao mérito*

##### Argumentos das partes

20 A Comissão considera que as disposições da lei do IVA são contrárias ao artigo 11.º da diretiva IVA na medida em que o seu âmbito de aplicação se limita às empresas do setor financeiro e dos seguros.

21 Alega que um regime nacional relativo aos grupos IVA deve aplicar-se a todas as empresas sediadas no Estado-Membro em questão, independentemente do tipo de atividades que exercem. Com efeito, em seu entender, sendo o sistema comum do IVA um sistema uniforme, a instituição de um regime particular no quadro deste sistema deve, em princípio, ser de aplicação geral.

22 A interpretação do artigo 11.º da diretiva IVA neste sentido é corroborada pela própria redação desta disposição, na qual nada indica que um Estado-Membro possa limitar a aplicação do regime previsto às empresas de um determinado setor. Por outro lado, é conforme com o objetivo desta disposição, que é, segundo a exposição dos motivos da proposta da Comissão [COM(73) 950 final] que conduziu à adoção 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 L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), permitir que os Estados-Membros, por motivos de simplificação administrativa ou de combate de práticas abusivas, não considerem como sendo independentes aqueles sujeitos passivos cuja independência seja puramente jurídica.

23 Além disso, embora a Comissão admita que o princípio da neutralidade fiscal não parece ser aplicável ao caso, alega que o regime sueco relativo aos grupos IVA é, no entanto, contrário ao princípio da igualdade de tratamento. Este favorece, com efeito, as empresas do setor financeiro e dos seguros relativamente às empresas de outros setores. Ora, o Reino da Suécia não demonstra que as empresas do setor financeiro e dos seguros não se encontram numa situação comparável à das empresas de outros setores nem que a limitação do âmbito de aplicação do referido regime a estas empresas é objetivamente justificada.

24 O Reino da Suécia contesta o incumprimento que lhe é imputado. Em seu entender, com efeito, as disposições da lei do IVA não contrariam o artigo 11.º da diretiva IVA.

25 A título preliminar, expõe que, com base no artigo 11.º da diretiva IVA, durante o ano de 1998, abriu às empresas do setor financeiro e dos seguros a possibilidade de formarem grupos IVA. Considerando que se tratava de uma derrogação ao princípio segundo o qual todas as operações passivas são tributadas, limitou esta possibilidade aos domínios nos quais a necessidade foi considerada maior. Assim, decidiu que podiam fazer parte de um grupo IVA os estabelecimentos de crédito, as sociedades de investimento, as empresas de seguros, as empresas que exercem uma atividade financeira isenta e as empresas que, a título principal, fornecem bens ou serviços a empresas financeiras.

26 A abertura desta possibilidade ao setor financeiro e dos seguros foi considerada particularmente oportuna uma vez que a atividade das empresas deste setor é frequentemente dividida entre várias pessoas coletivas diferentes. Sendo comuns as operações efetuadas entre sociedades de um mesmo grupo e uma vez que as empresas financeiras exercem, essencialmente, atividades isentas, o impacto, relativamente ao IVA, das operações internas do grupo é particularmente pesado neste setor. Essas empresas estão particularmente expostas à concorrência das empresas estabelecidas noutros Estados-Membros. Por outro lado, a fim de obstar à fraude e evasão fiscais, nos termos do artigo 11.º, segundo parágrafo, da diretiva IVA, a possibilidade de formar um grupo IVA foi limitada de forma a abranger as empresas que estão, direta ou indiretamente, sob a vigilância da Inspeção das Finanças e que estão, portanto, sujeitas a um regime de controlo público.

27 Contrariamente à Comissão, o Reino da Suécia considera que há que interpretar o artigo 11.º da diretiva IVA no sentido de que esta disposição permite que um regime nacional relativo aos grupos IVA se aplique apenas às empresas de determinados setores.

28 Com efeito, sendo o sistema comum do IVA um sistema uniforme, baseado num princípio fundamental de um IVA geral e universal, o artigo 11.º da diretiva IVA tem o caráter de uma norma derogatória, pois dele decorre que as operações realizadas no interior de um grupo de empresas podem estar isentas. Há pois que interpretar este artigo restritivamente.

29 Não decorre da redação nem dos objetivos do artigo 11.º da diretiva IVA que a aplicação desta norma por um Estado-Membro implique que a possibilidade de fazer parte de um grupo IVA esteja aberta a todas as empresas estabelecidas no seu território. Por um lado, a falta de precisão desta norma confirma a este respeito o poder de apreciação dos Estados-Membros para determinar de forma mais precisa as pessoas estabelecidas no seu território para as quais essa possibilidade se encontra aberta. Por outro lado, os objetivos de simplificação administrativa e de

combate de práticas abusivas não são pertinentes para todas as empresas e uma generalização das possibilidades de formar grupos IVA faria aumentar os riscos de práticas abusivas, o que é contrário a um dos objetivos pretendidos.

30 Além disso, a lei do IVA não entra em conflito com o princípio da neutralidade fiscal nem com o princípio da igualdade de tratamento. Com efeito, por um lado, a referida lei não implica distorções de concorrência, uma vez que as empresas do setor financeiro e dos seguros apenas concorrem entre si. Por outro lado, estas empresas não se encontram numa situação comparável à das empresas de outros setores. Além disso, a limitação da possibilidade de formar um grupo IVA é motivada por razões objetivas.

31 Tal como o Reino da Suécia, a República da Finlândia considera que nada na redação do artigo 11.º da diretiva IVA permite interpretar esta disposição no sentido de que o regime relativo aos grupos IVA deve ter aplicação geral. Considera que a lei do IVA é mais conforme com o objetivo de uniformidade do sistema comum do IVA do que a interpretação que a Comissão faz do referido artigo 11.º, uma vez que este objetivo exige que o âmbito de aplicação dos regimes particulares permitidos pela diretiva IVA e que derrogam as suas disposições gerais seja o mais limitado possível. A limitação do âmbito de aplicação do regime relativo aos grupos IVA não pode, em seu entender, estar subordinada a nenhuma outra condição além do respeito do princípio da neutralidade fiscal. Ora, a limitação deste regime às empresas do setor financeiro e dos seguros não contradiz este princípio nem, em caso algum, o princípio da igualdade de tratamento.

32 Admitida a apresentar observações orais, a Irlanda sustentou, na audiência, que o artigo 11.º da diretiva IVA não constitui uma exceção e que não impõe quaisquer obrigações aos Estados-Membros.

#### Apreciação do Tribunal

33 Uma vez que a existência do incumprimento imputado pela Comissão ao Reino da Suécia depende da interpretação que deve ser feita do artigo 11.º da diretiva IVA, sobre a qual as partes exprimiram opiniões diferentes, deve recordar-se, a título preliminar, que, para determinar o alcance de uma disposição de direito da União, há que ter simultaneamente em conta os seus termos, o seu contexto e os seus objetivos. Além disso, decorre das exigências tanto de aplicação uniforme do direito da União como do princípio da igualdade que os termos de uma disposição de direito da União que não contenha nenhuma remissão expressa para o direito dos Estados-Membros para determinar o seu sentido e alcance devem normalmente ser interpretados de modo autónomo e uniforme em toda a União Europeia (acórdão de 29 de outubro de 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Colet., p. I-10567, n.os 23 e 24).

34 Importa especialmente, para uma aplicação uniforme da diretiva IVA, que o conceito de «sujeito passivo» definido no seu título III receba uma interpretação autónoma e uniforme. Neste contexto, tal interpretação impõe-se para o artigo 11.º da diretiva IVA, apesar do carácter facultativo, para os Estados-Membros, do regime que prevê, para evitar, quando implementado, divergências na aplicação desse regime entre os Estados-Membros.

35 A este respeito, resulta da sua redação que o artigo 11.º, primeiro parágrafo, da diretiva IVA permite que cada Estado-Membro considere que várias pessoas constituem um único sujeito passivo quando estejam estabelecidas no território desse mesmo Estado-Membro e quando, sendo embora juridicamente independentes, se encontrem estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização. Este artigo, segundo o seu teor, não sujeita a sua aplicação a outras condições (acórdão de 9 de abril de 2013, Comissão/Irlanda, C-85/11, n.º 36). Também não prevê a possibilidade, para os Estados-Membros, de impor outros requisitos aos operadores económicos para poderem constituir um grupo IVA, como exercerem um determinado

tipo de atividade ou serem provenientes de um determinado setor de atividade.

36 Não resulta da redação do artigo 11.º da diretiva IVA nem do contexto deste artigo, a saber, o título III da referida diretiva, que o dito artigo tenha caráter de norma derogatória ou particular que deva ser interpretada de forma restritiva como sugerem o Reino da Suécia e a República da Finlândia.

37 Quanto aos objetivos prosseguidos pelo artigo 11.º da diretiva IVA, resulta dos motivos da proposta da Comissão que conduziu à adoção da Diretiva 77/388 que, com a adoção do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, desta última, substituído pelo referido artigo 11.º, o legislador da União pretendeu 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, tais como, por exemplo, o fracionamento de uma empresa entre vários sujeitos passivos com a finalidade de beneficiar de um regime especial (acórdão Comissão/Irlanda, já referido, n.º 47).

38 O artigo 11.º, segundo parágrafo, da diretiva IVA permite também aos Estados-Membros tomar todas as medidas úteis para evitar que a aplicação do primeiro parágrafo deste artigo torne a fraude ou a evasão fiscais possíveis. Contudo, estas medidas só podem ser tomadas se respeitarem o direito da União. Assim, com esta reserva, é possível aos Estados-Membros restringir a aplicação do regime previsto no referido artigo 11.º para evitar a fraude ou a evasão fiscais.

39 Neste caso, como se expôs no n.º 26 do presente acórdão, o Reino da Suécia alega que, a fim de obstar à fraude e evasão fiscais, decidiu, nos termos do artigo 11.º, segundo parágrafo, da diretiva IVA, limitar a possibilidade de formar um grupo IVA às empresas que estão, direta ou indiretamente, sob a vigilância da Inspeção das Finanças e que estão, portanto, sujeitas a um regime de controlo público. Ora, a Comissão não demonstrou de forma convincente que, relativamente à luta contra a fraude e evasão fiscais, esta medida não fosse fundamentada.

40 Há, pois, que concluir que a Comissão não demonstrou que a limitação da aplicação às empresas do setor financeiro e dos seguros do regime do artigo 11.º da diretiva IVA era contrária ao direito da União.

41 Consequentemente, e dado que a ação da Comissão é inadmissível na parte em que se baseia numa violação do princípio da igualdade de tratamento, a mesma deve ser julgada improcedente.

### **Quanto às despesas**

42 Nos termos do artigo 138.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo o Reino da Suécia pedido a condenação da Comissão e tendo esta sido vencida, há que condená-la nas despesas. Em conformidade com o artigo 140.º, n.º 1, do mesmo regulamento, segundo o qual os Estados-Membros que intervenham no litígio devem suportar as suas próprias despesas, há que decidir que a Irlanda e a República da Finlândia suportarão as suas próprias despesas.

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

- 1) **A ação é julgada improcedente.**
- 2) **A Comissão Europeia é condenada nas despesas.**

3) **A Irlanda e a República da Finlândia suportam as suas próprias despesas.**

Assinaturas

\* Língua do processo: sueco.