

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção)

9 de abril de 2013 (*)

«Incumprimento de Estado — Fiscalidade — Diretiva 2006/112/CE — Artigos 9.º e 11.º — Legislação nacional que permite a inclusão de pessoas que não são sujeitos passivos num grupo de pessoas que podem ser consideradas um único sujeito passivo do IVA»

No processo C-85/11,

que tem por objeto uma ação por incumprimento nos termos do artigo 258.º TFUE, entrada em 24 de fevereiro de 2011,

Comissão Europeia, representada por R. Lyal, na qualidade de agente, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandante,

contra

Irlanda, representada por D. O'Hagan, na qualidade de agente, assistido por G. Clohessy, SC, e N. Travers, BL, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandada,

apoiada por:

República Checa, representada por M. Smolek e T. Müller, na qualidade de agentes,

Reino da Dinamarca, representado inicialmente por C. Vang e, em seguida, por V. Pasternak Jørgensen, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

República da Finlândia, representada por H. Leppo e S. Hartikainen, na qualidade de agentes,

Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte, representado por H. Walker, na qualidade de agente, assistida por M. Hall, barrister,

intervenientes,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Grande Secção),

composto por: V. Skouris, presidente, K. Lenaerts, vice-presidente, A. Tizzano, J. Malenovský, M. Berger e E. Jarašiūnas (relator), presidentes de secção, E. Juhász, J.-C. Bonichot, M. Safjan, D. Šváby e A. Prechal, juízes,

advogado-geral: N. Jääskinen,

secretário: L. Hewlett, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 5 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 que o Tribunal de Justiça declare que, ao permitir a sujeitos não passivos serem membros de um grupo de pessoas consideradas um único sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir, respetivamente, «grupo de IVA» e «IVA»), a Irlanda não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força dos artigos 9.º e 11.º 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 No título III da Diretiva IVA, com a epígrafe «Sujeitos passivos», figuram os artigos 9.º a 13.º desta diretiva.

3 Nos termos do artigo 9.º da referida diretiva:

«1. Entende-se por ‘sujeito passivo’ qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.

Entende-se por ‘atividade económica’ qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.

2. Para além das pessoas referidas no n.º 1, é considerada sujeito passivo qualquer pessoa que proceda a título ocasional à entrega de um meio de transporte novo expedido ou transportado com destino ao adquirente, pelo vendedor, pelo adquirente ou por conta destes, para fora do território de um Estado-Membro mas no território da Comunidade.»

4 O artigo 10.º da mesma diretiva especifica que a condição de a atividade económica ser exercida de modo independente 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.

5 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.»

6 O artigo 12.º da dita diretiva prevê que os Estados-Membros podem considerar sujeito

passivo qualquer pessoa que realize, a título ocasional, uma operação relacionada com as atividades referidas no segundo parágrafo do n.º 1 do artigo 9.º da diretiva e, designadamente, a entrega de um edifício ou de um terreno para construção.

7 Nos termos do artigo 13.º da Diretiva IVA, as regiões, as autarquias locais e os outros organismos de direito público não são, em princípio, considerados sujeitos passivos relativamente às atividades ou às operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas.

Direito irlandês

8 A section 15 da Lei consolidada do imposto sobre o valor acrescentado de 2010 (Value Added Tax Consolidation Act 2010), que retomou, no essencial, as disposições da section 8(8) da Lei do imposto sobre o valor acrescentado de 1972 (Value Added Tax Act 1972), conforme alterada, dispõe:

«(1) Sem prejuízo da [subsection] 2, quando os Revenue Commissioners estejam convencidos de que duas ou mais pessoas estabelecidas no Estado, sendo pelo menos uma delas um sujeito passivo, se encontram estreitamente vinculadas nos planos financeiro, económico e de organização e lhes parecer necessário ou conveniente, tendo por fim uma eficiente e efetiva aplicação do imposto (incluindo a sua cobrança), para os efeitos deste Act, podem, na sequência ou não de um pedido efetuado em representação dessas pessoas ou de outra forma:

(a) considerá-las um único sujeito passivo [...] na sequência de notificação enviada a cada uma dessas pessoas [...] e as pessoas notificadas desta forma serão então consideradas incluídas no [grupo de IVA] enquanto esta [subsection] lhes for aplicável, mas a [section] 65 aplicar-se-á em relação a cada um dos membros do grupo [de IVA], e

(i) uma dessas pessoas, que será devidamente notificada pelos Commissioners, será responsável pelo cumprimento das disposições deste Act em relação ao grupo [de IVA], e

(ii) todos os direitos e obrigações decorrentes deste Act relativamente às transações do grupo [de IVA] serão determinados em conformidade,

e

(b) tornar cada pessoa no grupo [de IVA] responsável solidariamente pelo cumprimento deste Act e demais regulamentação (incluindo as disposições que exigem o pagamento do imposto) que se aplicam a cada uma dessas pessoas e sujeitá-las às sanções previstas neste Act a que elas estariam sujeitas se cada uma dessas pessoas fosse responsável pelo pagamento da totalidade do imposto devido aos Commissioners, para além do disposto nesta [section], em relação a cada uma dessas pessoas.»

Procedimento pré-contencioso e processo no Tribunal de Justiça

9 Em 23 de setembro de 2008, a Comissão enviou uma notificação para cumprir à Irlanda, na qual chamava a atenção deste Estado-Membro para a possível incompatibilidade com os artigos 9.º e 11.º da Diretiva IVA da section 8(8) da Lei do imposto sobre o valor acrescentado de 1972, conforme alterada, então em vigor, por força da qual pessoas que não são sujeitos passivos podiam, como passou a prever a section 15 da Lei consolidada do imposto sobre o valor acrescentado de 2010, integrar um grupo de IVA. Em conformidade com o artigo 226.º CE, convidava este Estado-Membro a apresentar as suas observações.

10 No seu ofício de resposta de 23 de janeiro de 2009, as autoridades irlandesas sustentaram que as disposições nacionais em causa eram compatíveis com a Diretiva IVA.

11 Não satisfeita com esta resposta, a Comissão emitiu, em 23 de novembro de 2009, um parecer fundamentado, ao qual a Irlanda respondeu em 27 de janeiro de 2010, indicando que mantinha a posição que tinha defendido na sua resposta à notificação para cumprir.

12 Foi nestas condições que a Comissão decidiu intentar a presente ação.

13 Por despachos do presidente do Tribunal de Justiça de 4 de julho e 27 de setembro de 2011, foram admitidas as intervenções da República Checa, do Reino da Dinamarca e da República da Finlândia, por um lado, bem como do Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte, por outro, em apoio dos pedidos da Irlanda.

14 Por ofício de 27 de janeiro de 2012, a Irlanda requereu, com base no artigo 16.º, terceiro parágrafo, do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia, que o processo fosse decidido pela Grande Secção.

Quanto à ação

Quanto à admissibilidade

Argumentos das partes

15 A Irlanda pede, a título principal, que a ação seja julgada inadmissível. Alega, a este respeito, que o objeto da petição é mais amplo que a acusação formulada pela Comissão no decurso da fase administrativa. Com efeito, enquanto, na sua notificação para cumprir e no parecer fundamentado, a Comissão a tinha censurado por ter permitido que pessoas que não são sujeitos passivos integrassem um grupo de IVA, vem agora censurá-la pelo facto de permitir a essas pessoas serem membros de tal grupo, o que implica que será necessário não apenas regular e fiscalizar a composição dos grupos de IVA existentes, já aprovados, mas também exercer uma fiscalização permanente destes últimos, a fim de se assegurar que os seus membros poderiam continuar a ser considerados individualmente sujeitos passivos, se as suas atividades fossem examinadas separadamente.

16 A Comissão opõe-se, na réplica, a este fundamento de inadmissibilidade, alegando ter sempre declarado que a referência às «pessoas», que consta do artigo 11.º da Diretiva IVA, diz unicamente respeito aos sujeitos passivos, donde resulta que as pessoas que não são sujeitos passivos não podem ser membros de um grupo de IVA. Além disso, se o Tribunal de Justiça vier a concluir que a Comissão ampliou o objeto do processo, a inadmissibilidade só pode, em seu entender, ser considerada parcial.

Apreciação do Tribunal de Justiça

17 Segundo jurisprudência assente, o objeto de uma ação intentada em aplicação do artigo 258.º TFUE é delimitado pelo procedimento pré-contencioso previsto nessa disposição. Por conseguinte, a ação deve basear-se nos mesmos fundamentos e alegações que o 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 o pedido formulado 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).

18 No caso em apreço, embora a Comissão tenha utilizado a expressão «to be members of a VAT group» (ser membros de um grupo de IVA) na parte da petição relativa ao pedido, ao passo que tinha empregado a expressão «to join a VAT group» (integrar um grupo de IVA) no enunciado da acusação formulada no parecer fundamentado, isso em nada alterou o objeto do litígio, como definido neste último. Com efeito, a diferença existente entre estas expressões não tem nenhuma incidência no conteúdo do incumprimento alegado, o qual, como foi exposto tanto na petição como no parecer fundamentado, reside no facto de a legislação irlandesa que transpõe a Diretiva IVA permitir a inclusão de pessoas que não são sujeitos passivos num grupo de IVA, em violação, segundo a demandante, dos artigos 9.º e 11.º da referida diretiva.

19 Nestas condições, improcede a exceção de inadmissibilidade suscitada pela Irlanda.

Quanto ao mérito

Argumentos das partes

20 Para alicerçar a sua ação, a Comissão sustenta que o artigo 11.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que as pessoas que não são sujeitos passivos do IVA não podem integrar um grupo de IVA.

21 Sustenta, com efeito, que o artigo 11.º da Diretiva IVA confere a possibilidade de se considerarem várias pessoas, tomadas conjuntamente, como um único sujeito passivo, na condição de que cada uma destas pessoas seja sujeito passivo do IVA a título individual. Este artigo constitui uma exceção à regra geral que dispõe que cada sujeito passivo deve ser tratado como uma entidade distinta para a aplicação das regras relativas ao IVA. Deve, pois, ser interpretado restritivamente. Sendo embora certo que este artigo se refere às «pessoas», o facto de as pessoas integradas num grupo de IVA deverem ser tratadas como «um único» sujeito passivo implica que cada um dos membros deste grupo deve, ele próprio, ser um sujeito passivo. De igual modo, o conceito de «agrupamento» implica que as pessoas em questão pertençam à mesma categoria, para efeitos do sistema comum do IVA.

22 Além disso, segundo a Comissão, se o termo «pessoas» devesse ser entendido no sentido de se referir a qualquer pessoa sem restrição, um grupo de IVA poderia ser integralmente composto por pessoas que não são sujeitos passivos, o que seria contrário ao sistema comum do IVA.

23 A interpretação que faz do artigo 11.º da Diretiva IVA é também coerente com o seu objetivo, que é, como resulta da exposição de motivos da proposta 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; a seguir «Sexta Diretiva»), por um lado, permitir uma simplificação

administrativa em proveito dos contribuintes e da Administração Fiscal e, por outro, evitar os abusos, impedindo que pessoas que não são realmente entidades comerciais independentes sejam tratadas como sujeitos passivos distintos. Com efeito, a inclusão de pessoas que não são sujeitos passivos num grupo de IVA não permite uma simplificação administrativa nem a prevenção dos abusos.

24 Nem a redação do artigo 11.º da Diretiva IVA nem os respetivos documentos preparatórios indicam que esta disposição se destinava a alterar o conceito de «sujeito passivo» e a estender a outras pessoas os direitos e as obrigações dos sujeitos passivos. Ora, seria este o resultado, segundo a Comissão, se pessoas que não são sujeitos passivos pudessem integrar um grupo de IVA, uma vez que, sendo as aquisições efetuadas no seio de tal grupo consideradas inexistentes do ponto de vista do IVA, tal permitiria, por um lado, entregar bens ou fornecer serviços a pessoas que não são sujeitos passivos, sem faturar IVA, e, por outro, ao grupo em causa, recuperar o IVA pago a montante sobre as entregas efetuadas a tais pessoas, o que conduziria a uma perda líquida de IVA e seria contrário ao sistema comum do IVA.

25 Importa, pois, segundo a Comissão, não se cingir a uma interpretação literal do artigo 11.º da Diretiva IVA, mas lê-lo à luz, por um lado, do seu contexto imediato, a saber, o título III da Diretiva IVA e, em especial, o seu artigo 9.º, que define o «sujeito passivo» como qualquer pessoa que exerce uma atividade económica, e, por outro, de um modo mais geral, da sistemática da referida diretiva.

26 Embora o Tribunal de Justiça não tivesse tido ainda ocasião de se pronunciar sobre a questão suscitada no caso vertente, pode encontrar-se um apoio indireto à posição da Comissão no n.º 19 do acórdão de 22 de maio de 2008, Ampliscientifica e Amplifin (C-162/07, Colet., p. I-4019), bem como nas conclusões apresentadas pelo advogado-geral Van Gerven no processo na origem do acórdão de 20 de junho de 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, Colet., p. I-3111).

27 Contestando o conjunto destes argumentos, a Irlanda sustenta que a interpretação que a Comissão faz do artigo 11.º da Diretiva IVA não é compatível com o seu sentido literal. A utilização do termo «persons» (pessoas) na versão em língua inglesa, e não da expressão «taxable persons» (sujeitos passivos), resulta, em seu entender, de uma escolha deliberada do legislador da União. A tese exposta no parecer fundamentado, segundo a qual o termo «taxable» foi omitido para evitar uma repetição, não é credível, atendendo a que, quando da adoção da referida diretiva, o termo «any» foi acrescentado, na sua versão em língua inglesa, entre a expressão «single taxable person» e o termo «persons».

28 O objetivo do artigo 11.º da Diretiva IVA consiste em permitir que os Estados-Membros considerem várias pessoas como um único sujeito passivo, contanto que determinados requisitos mínimos estejam preenchidos, o que implica uma apreciação por parte destes. Este sujeito passivo único só pode existir, para efeitos da aplicação das regras relativas ao IVA, se exercer uma atividade económica, em conformidade com o artigo 9.º da referida diretiva, que fornece uma definição geral do sujeito passivo. Contrariamente ao que afirma a Comissão, o artigo 11.º da Diretiva IVA, no seio do seu título III, não surge de modo algum como uma derrogação a esta definição. Ao que acresce que o conceito de «agrupamento» não pode servir de base a uma interpretação do referido artigo 11.º, visto que não figura na sua redação e que as pessoas visadas nessa disposição não formam um grupo, mas deixam de existir individualmente para efeitos da Administração do IVA, para serem apenas um único sujeito passivo.

29 Apesar de um grupo de IVA poder incluir uma ou várias pessoas que não são sujeitos passivos, isto não significa, segundo a Irlanda, que um Estado-Membro tenha o poder de considerar que um grupo composto apenas por tais pessoas seja um único sujeito passivo, o que

não faz nenhum sentido e está excluído pela legislação irlandesa.

30 A Irlanda opõe-se à afirmação da Comissão de que a interpretação que ela faz do artigo 11.º da Diretiva IVA é coerente com os objetivos desse artigo. Observa que, embora uma simplificação administrativa e o combate aos abusos façam parte desses objetivos, não constituem os únicos motivos do referido artigo, como resulta do seu segundo parágrafo. Em todo o caso, os objetivos prosseguidos não permitem determinar como deve ser interpretado o termo «pessoas». Contrariamente ao que sustenta a Comissão, o facto de, num grupo de IVA, se incluírem pessoas que não são sujeitos passivos pode, em determinadas circunstâncias, ser não apenas compatível com a simplificação administrativa e a prevenção dos abusos mas igualmente necessária para estes fins.

31 Quanto ao argumento da Comissão de que o conceito de «sujeito passivo» não pode ser ampliado, a Irlanda entende que é infundado, pois o facto de se permitir a uma pessoa que não é sujeito passivo integrar um grupo de IVA, da mesma maneira que o facto de se permitir a um sujeito passivo que não efetua entregas tributáveis integrar tal grupo, não altera o alcance deste conceito. Embora o artigo 11.º da Diretiva IVA possa, em determinadas circunstâncias, ter por efeito ampliar os direitos e as obrigações de um membro de um grupo de IVA, tal constitui, de facto, o próprio objetivo desta disposição, a saber, o tratamento fiscal único de todas as pessoas que integrem um grupo de IVA devidamente aprovado. Ao que acresce que o segundo parágrafo do artigo 11.º da Diretiva IVA permite que os Estados-Membros adotem medidas de combate à fraude e à evasão fiscais cujo autor possa ser um grupo de IVA.

32 A Irlanda acrescenta que, uma vez aprovado o grupo de IVA, a entidade que não era sujeito passivo é incluída neste, no que respeita ao IVA, sem deixar de ser juridicamente independente para todos os outros efeitos. Observa que é certo que não será cobrado IVA quando esta entidade receba bens ou serviços de outro membro deste grupo, mas as suas atividades não económicas serão levadas em conta quando se tratar de determinar o direito a dedução do referido grupo, como se a empresa tivesse sido estruturada como uma pessoa única. O facto de não se permitir que uma pessoa que não é sujeito passivo, como, por exemplo, uma sociedade *holding*, seja membro de um grupo de IVA equivaleria, em seu entender, a recusar o direito a dedução devido ao modo como a entidade está estruturada em termos do direito das sociedades.

33 Por último, a Irlanda refere que a jurisprudência do Tribunal de Justiça não serve de apoio à interpretação que a Comissão faz do artigo 11.º da Diretiva IVA, contrariamente ao que esta afirma.

34 Tal como a Irlanda, a República Checa, o Reino da Dinamarca, a República da Finlândia e o Reino Unido entendem que nem os termos e os objetivos do artigo 11.º da Diretiva IVA, nem o sistema comum do IVA, nem a jurisprudência do Tribunal de Justiça servem de apoio à posição da Comissão.

Apreciação do Tribunal de Justiça

35 A título preliminar, deve recordar-se 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 (acórdão de 29 de outubro de 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Colet., p. I-10567, n.º 23 e jurisprudência aí referida).

36 No presente caso, 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 e, em especial, à de as referidas pessoas terem podido, elas próprias, individualmente, assumir a qualidade de sujeito passivo na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA. Ao utilizar o termo «pessoas», e não a expressão «pessoas que são sujeitos passivos», não faz uma distinção entre pessoas que são sujeitos passivos e pessoas que não são sujeitos passivos.

37 Importa referir que o artigo 11.º da Diretiva IVA provém do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva. Ora, ao passo que o n.º 2 do 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, 71, p. 1303; EE 09 F1 p. 6), que introduziu no direito da União o conceito de grupo de IVA, permitia aos Estados-Membros «não considerar [como] sujeitos passivos distintos, mas [como] um único sujeito passivo», as pessoas organicamente vinculadas entre si por relações económicas, financeiras ou de organização, a expressão «[como] sujeitos passivos distintos» foi abandonada na redação do dito artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva.

38 Além disso, ao passo que a formulação do artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva foi retomada em termos semelhantes na maior parte das versões linguísticas do artigo 11.º da Diretiva IVA, na versão em língua inglesa deste artigo, o termo «any» (quaisquer) foi acrescentado, de modo que a passagem pertinente dessa disposição tem o seguinte teor: «each Member State may regard as a single taxable person any persons established in the territory of that Member State» (cada Estado-Membro pode considerar como um único sujeito passivo quaisquer pessoas estabelecidas no território desse Estado-Membro).

39 Não resulta destas sucessivas alterações de redação que o legislador da União tivesse tido a intenção de, no momento da adoção da Sexta Diretiva, e seguidamente da Diretiva IVA, excluir que pessoas que não são sujeitos passivos pudessem ser incluídas num grupo de IVA, e que o termo «pessoas» tivesse sido usado, em vez da expressão «pessoas que são sujeitos passivos», para evitar uma repetição. O facto de outras disposições da Diretiva IVA, que não se inserem no seu título III consagrado ao conceito de «sujeito passivo», empregarem o termo «pessoas», para designar pessoas que são sujeitos passivos, não pode conduzir a entendimento diferente, sendo este termo utilizado num contexto diverso do contexto do artigo 11.º da Diretiva IVA.

40 Cabe ainda salientar que, contrariamente ao que afirma a Comissão, não se pode deduzir da expressão «como um único sujeito passivo» que o artigo 11.º da Diretiva IVA visa unicamente permitir tratar vários sujeitos passivos como uma entidade única, referindo-se esta expressão, não a uma condição para a aplicação deste artigo mas ao resultado desta, que consiste em considerar que várias pessoas constituem um sujeito passivo único. Também não encontra fundamento na formulação do referido artigo o argumento da Comissão segundo o qual este constitui uma exceção à regra geral que dispõe que cada sujeito passivo deve ser tratado como uma entidade distinta, de modo que convém interpretar este mesmo artigo restritivamente, nem o argumento segundo o qual o conceito de agrupamento implica que as pessoas que dele fazem parte pertençam todas à mesma categoria, pois o termo «agrupamento» não figura neste artigo.

41 Por conseguinte, não resulta do teor do artigo 11.º da Diretiva IVA que pessoas que não são sujeitos passivos não podem integrar um grupo de IVA.

42 Porém, a Comissão alega que, para além do teor do artigo 11.º da Diretiva IVA, a interpretação que faz deste artigo se impõe à luz do seu contexto, dos seus objetivos e da jurisprudência do Tribunal de Justiça. Importa, assim, examinar se os argumentos aduzidos pela Comissão para alicerçar esta posição demonstram que o referido artigo 11.º deve ser interpretado

no sentido de que as pessoas que não são sujeitos passivos não podem integrar um grupo de IVA.

43 Cumpre realçar, em primeiro lugar, que a jurisprudência do Tribunal de Justiça à qual a Comissão faz referência no tocante a esta questão não pode ser utilmente invocada no caso vertente, uma vez que a referida questão não foi objeto dos acórdãos, já referidos, Polysar Investments Netherlands e Ampliscentifica e Amplifin.

44 Quanto, em segundo lugar, ao contexto do artigo 11.º da Diretiva IVA, cabe observar que o artigo 9.º, n.º 1, desta contém uma definição geral do conceito de «sujeito passivo». O n.º 2 deste artigo e os artigos 10.º, 12.º e 13.º da referida diretiva, por seu turno, introduzem precisões a este conceito, quer nele incluindo ou permitindo que os Estados-Membros nele incluam pessoas que não satisfazem essa definição geral, tais como pessoas que efetuam determinadas operações a título ocasional, quer dele excluindo outras pessoas, tais como os assalariados ou as coletividades públicas. Consequentemente, não se pode inferir da sistemática do título III da Diretiva IVA que uma pessoa que não satisfaz a referida definição geral está necessariamente excluída das pessoas visadas no seu artigo 11.º

45 Quanto à articulação, no título III da Diretiva IVA, entre os artigos 9.º, n.º 1, e 11.º dessa diretiva, não se pode deixar de observar que uma leitura conjugada destes artigos não permite concluir, como faz a Comissão, que as pessoas visadas neste artigo 11.º devem individualmente satisfazer a definição geral do sujeito passivo fornecida no artigo 9.º, n.º 1, da referida diretiva. Com efeito, um exame comparativo destas duas disposições não exclui que, como sustentam a Irlanda e os intervenientes, sejam estas pessoas, no seu conjunto, que se encontram estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização, que devem coletivamente satisfazer esta definição.

46 Por conseguinte, não podem prosperar os argumentos da Comissão segundo os quais, visto o contexto do artigo 11.º da Diretiva IVA, esta deve ser interpretada no sentido de que as pessoas que não são sujeitos passivos não podem integrar um grupo de IVA.

47 No que respeita, em terceiro lugar, aos objetivos prosseguidos pelo artigo 11.º da Diretiva IVA, resulta dos motivos da proposta que conduziu à adoção da Sexta Diretiva [COM(73) 950] 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 preocupações 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.

48 Ora, não se verifica que seja contrária aos referidos objetivos a possibilidade de os Estados-Membros considerarem como um sujeito passivo único um grupo de pessoas que inclui uma ou várias pessoas que, individualmente, não poderiam ter a qualidade de sujeito passivo. Pelo contrário, não se pode excluir que, como sustentam a Irlanda e os intervenientes, a presença de tais pessoas num grupo de IVA contribua para uma simplificação administrativa, tanto em proveito do referido grupo como da Administração Fiscal, e permita evitar determinados abusos, podendo a referida presença ser mesmo indispensável para estes efeitos, se só ela estabelecer o estreito vínculo que deve existir, nos planos financeiro, económico e de organização, entre as pessoas que compõem esse mesmo grupo, para serem consideradas um sujeito passivo único.

49 Cabe ainda observar que, mesmo supondo que tal possibilidade dê, ela própria, azo a abusos, o artigo 11.º, segundo parágrafo, da Diretiva IVA permite que os Estados-Membros tomem todas as medidas úteis para evitar que a aplicação do primeiro parágrafo desse artigo

possibilite a fraude ou a evasão fiscais.

50 Por conseguinte, a Comissão não estabeleceu que os objetivos do artigo 11.º da Diretiva IVA militam a favor de uma interpretação segundo a qual as pessoas que não são sujeitos passivos não podem integrar um grupo de IVA.

51 Visto o conjunto das precedentes considerações, há que julgar improcedente a ação da Comissão.

Quanto às despesas

52 Por força do disposto no artigo 138.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça, a parte vencida é condenada nas despesas, se tal tiver sido pedido. Tendo a Irlanda pedido a condenação da Comissão e tendo esta sido vencida, há que a condenar 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 respetivas despesas, cabe decidir que a República Checa, o Reino da Dinamarca, a República da Finlândia e o Reino Unido suportarão as suas próprias despesas.

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

- 1) **A ação é julgada improcedente.**
- 2) **A Comissão Europeia é condenada nas despesas.**
- 3) **A República Checa, o Reino da Dinamarca, a República da Finlândia e o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte suportarão as suas próprias despesas.**

Assinaturas

* Língua do processo: inglês.