

**ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)**

12 de outubro de 2016 (\*)

«Reenvio prejudicial – Fiscalidade – Imposto sobre o valor acrescentado – Sexta Diretiva 77/388/CEE – Artigo 4.º, n.os 1 e 4 – Diretiva 2006/112/CE – Artigos 9.º e 11.º – Conceito de sujeito passivo – Sociedades civis que comercializam os seus produtos sob uma marca conjunta e por intermédio de uma sociedade de capitais – Conceito de ‘empresas independentes’ – Recusa da qualidade de sujeito passivo – Retroatividade – Sexta Diretiva 77/388 – Artigo 25.º – Diretiva 2006/112 – Artigos 272.º e 296.º – Regime forfetário para produtores agrícolas – Exclusão do regime forfetário – Retroatividade»

No processo C-340/15,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal das Finanças da Áustria), por decisão de 29 de junho de 2015, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 7 de julho de 2015, no processo

**Christine Nigl e o.**

contra

**Finanzamt Waldviertel**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: L. Bay Larsen, presidente de secção, M. Vilaras (relator), J. Malenovský, M. Safjan e D. Šváby, juízes,

advogado-geral: M. Szpunar,

secretário: K. Malacek, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 13 de abril de 2016,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de C. Nigl e o., por H. Nigl, Rechtsanwalt, e J. Auer,
- em representação do Governo austríaco, por C. Pesendorfer, S. Pfeiffer e F. Koppensteiner, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por R. Lyal e M. Wasmeier, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 30 de junho de 2016,

profere o presente

**Acórdão**

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação da Sexta Diretiva

77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), conforme alterada pela Diretiva 2004/66/CE do Conselho, de 26 de abril de 2004 (JO 2004, L 168, p. 35, a seguir «Sexta Diretiva») e 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, a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe os membros da família Nigl, sócios de três sociedades civis que exercem todas uma atividade vinícola ao Finanzamt Waldviertel (Administração Tributária de Waldviertel, Áustria, a seguir «Administração Tributária») a propósito, por um lado, da determinação da qualidade de sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e, por outro, da recusa em aplicar o regime comum forfetário dos produtores agrícolas a essas sociedades civis.

## **Quadro jurídico**

### *Direito da União*

#### A Sexta Diretiva

3 O artigo 4.º da Sexta Diretiva que tem por epígrafe «Sujeitos passivos» dispõe:

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

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

[...]

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

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

[...]»

4 O artigo 25.º da Sexta Diretiva, sob a epígrafe «Regime comum forfetário para produtores agrícolas», prevê:

«1. Sempre que a aplicação aos produtores agrícolas do regime normal do (IVA), ou, se for o caso, do regime simplificado previsto no artigo 24.º encontrar dificuldades, os Estados-Membros podem aplicar um regime forfetário destinado a compensar a carga do (IVA) pago relativamente

às aquisições de bens e de serviços feitas pelos agricultores sujeitos ao regime forfetário nos termos do presente artigo.

[...]

9. Os Estados-Membros podem excluir do regime forfetário certas categorias de produtores agrícolas e bem assim os produtores agrícolas relativamente aos quais a aplicação do regime normal do IVA), ou se for caso disso, do regime simplificado previsto no n.º 1 do artigo 24.º, não apresente dificuldades de ordem administrativa.

[...]»

#### Diretiva IVA

5 O artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA, que figura no seu Título III sob a epígrafe «Sujeito passivo», dispõe:

«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 caráter de permanência.»

6 O artigo 10.º da mesma diretiva estipula o seguinte:

«A condição de a atividade económica ser exercida de modo independente, tal como referido no n.º 1 do artigo 9.º, 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.»

7 O artigo 11.º, primeiro período, da referida diretiva prevê:

«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.»

8 Nos termos do artigo 296.º, n.os 1 e 2, da mesma diretiva:

«1. Os Estados-Membros podem aplicar aos produtores agrícolas em relação aos quais seja difícil aplicar o regime normal do IVA ou, se for o caso, o regime especial previsto no Capítulo 1 um regime forfetário destinado a compensar a carga do IVA pago relativamente às aquisições de bens e de serviços efetuadas pelos agricultores sujeitos ao regime forfetário em conformidade com o presente capítulo.

2. Os Estados-Membros podem excluir do regime forfetário certas categorias de produtores agrícolas e bem assim os produtores agrícolas relativamente aos quais a aplicação do regime normal do IVA ou, se for o caso, das regras simplificadas previstas no artigo 281.º não apresente dificuldades de ordem administrativa.»

9 O § 2 da Umsatzsteuergesetz 1994 (Lei de 1994 relativa ao imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UStG»), sob a epígrafe «Empresário, empresa», dispõe:

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

2. A atividade comercial ou profissional não é exercida de forma independente:

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

2) Se uma pessoa coletiva estiver sujeita à vontade do empresário a ponto de não ter vontade própria. Uma pessoa coletiva está sujeita à vontade de um empresário a ponto de não ter vontade própria (entidade afiliada) se, tendo em consideração o conjunto das circunstâncias de facto, está integrada na empresa no plano financeiro, económico e de organização.

[...]»

10 O § 22 da UStG dispõe que, para os empresários não sujeitos à obrigação de dispor de contabilidade organizada, que realizam operações no quadro de uma exploração agrícola e silvícola, o imposto devido por essas operações é de 10% da matéria coletável, dependendo essa obrigação, nos termos dos §§ 124 e 125 do Bundesabgabenordnung (Código federal dos Impostos), do nível do volume de negócios e do valor da exploração agrícola.

11 Além disso, o § 1175.º do Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (Código Civil austríaco) prevê que uma sociedade civil é constituída por duas ou mais pessoas que decidam, por contrato, o exercício em comum de certa atividade económica e a prossecução de um fim comum. Esse contrato não está sujeito a nenhum requisito de forma.

### **Litígio no processo principal e questões prejudiciais**

12 Desde 1998, os recorrentes no processo principal exercem uma atividade de exploração vinícola através de três sociedades civis, cada uma explorando vinhas em diferentes locais e ficando sujeitas a IVA. A primeira dessas sociedades civis foi constituída por Martin Nigl e Christine Nigl, a segunda por Gisela Nigl (senior) e Josef Nigl, e a terceira por Martin Nigl e Gisela Nigl (junior). Não existe nenhum contrato escrito de constituição das três sociedades civis.

13 Para responder ao aumento da procura de vinhos de qualidade, segmento desenvolvido por Martin Nigl, os recorrentes no processo principal, durante 2001, constituíram a Wein?Gut Nigl GmbH (a seguir «sociedade comercial»). Fundamentalmente esta sociedade compra vinhos das explorações das sociedades civis para os vender a distribuidores, ou a comercialização desses vinhos ao consumidor final, em nome e por conta de cada uma das sociedades. Além disso, produz o seu próprio vinho com uvas compradas a viticultores a que está vinculada por contrato e gere um hotel com restaurante.

14 As sociedades civis foram objeto de declaração às autoridades públicas, entre as quais à Administração Tributária, a qual qualificou essas sociedades de sujeitos passivos independentes

como empresas, à luz do imposto sobre o volume de negócios, e de empresas agrupadas, à luz do imposto sobre os lucros.

15 As receitas e despesas das três sociedades civis são contabilizadas separadamente, em contas bancárias individuais, sendo os lucros repartidos entre os sócios de cada sociedade civil, não tendo essas sociedades património ou conta bancária comum. Cada sociedade civil explora separadamente as vinhas que lhe pertencem ou que tomaram de arrendamento, emprega trabalhadores e tem os seus próprios equipamentos, como tratores ou máquinas. Cerca de 15% a 20% dos equipamentos de exploração são comprados de forma centralizada pela sociedade comercial, depois repartidos entre as sociedades civis, em função da quantidade de vinho produzido. No final do ano a sociedade comercial fatura de novo os custos de exploração dos edifícios e as despesas de gás e de eletricidade.

16 Cada exploração procede à vinificação separadamente, mas o engarrafamento é feito numa instalação comum. Os vinhos produzidos pelas sociedades civis são comercializados sob uma marca conjunta – Weingut Nigl – pela sociedade comercial, e vendidos a preços fixados em comum, sendo os preços de compra por esta sociedade determinados por aplicação de um desconto dos seus preços de venda. Nem a publicidade, nem o sítio internet ou as tabelas referem as diferentes explorações ou sociedades civis produtoras. Por último, a sociedade comercial realiza todos os trâmites administrativos por conta das três sociedades civis.

17 Até ao ano de 2012, a Administração Tributária considerava que a exploração era realizada por quatro sujeitos fiscais, concretamente, as três sociedades civis e a sociedade comercial.

18 Na sequência de uma inspeção fiscal feita durante o ano de 2012, a Administração Tributária considerou que, face à interconexão económica e organizacional estreita existente entre as sociedades civis, os seus sócios tinham constituído, desde 2005, um agrupamento de pessoas único. De acordo com a Administração Tributária, há uma única fonte de rendimentos, cujo produto deve ser imputado aos diferentes sócios das três sociedades civis.

19 Relativamente ao IVA, a Administração Tributária considerou que existiam, retroativamente desde 2005, duas empresas como sujeitos passivos, concretamente, o agrupamento de pessoas único, constituído pelos das três sociedades civis, e a sociedade comercial. Os avisos de liquidação referentes ao IVA foram enviados a todos os sócios das três sociedades civis e à sociedade comercial e, por decisão de 18 de julho de 2012, limitou-se a validade do número de identificação do IVA das sociedades civis.

20 Consequentemente, a Administração Tributária pôs em causa o regime comum forfetário dos produtores agrícolas de que beneficiavam as sociedades civis.

21 Interposto recurso com o objetivo de determinar se os recorrentes no processo principal exploravam, como empresas independentes, quatro ou duas explorações vinícolas, o Bundesfinanzgericht (Tribunal Tributário federal da Áustria) lembra que, no direito austríaco, toda a estrutura que se apresente como tal perante terceiros e que para efeitos do imposto sobre o volume de negócios, efetue prestações, com carácter independente, possui a capacidade para ser uma empresa, ainda que se trate de um agrupamento de pessoas sem capacidade jurídica.

22 Além disso, este tribunal salienta ter já decidido que, dado que a República da Áustria não pediu a consulta do Comité Consultivo do IVA, referido no artigo 29.º da Sexta Diretiva, as empresas agrupadas independentes umas das outras à luz do imposto sobre os lucros não constituem uma empresa única à luz do imposto sobre o volume de negócios, independentemente das ligações ou das relações existentes entre si.

23 Foi nestas condições que o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Devem ser consideradas três operadores económicos independentes (sujeitos passivos) três associações de pessoas, compostas por diferentes membros de uma família, que agem externamente de forma independente face aos seus fornecedores e às autoridades públicas, que têm os seus próprios meios de produção com a exceção de dois ativos, e que, no entanto, comercializam sob uma marca conjunta a maior parte dos seus produtos através de uma sociedade de capitais cujas ações são detidas por membros das associações de pessoas e por outros membros da família?

2) No caso de as três associações de pessoas não serem consideradas três operadores económicos independentes (sujeitos passivos), deve ser considerada um operador económico independente:

a) a sociedade de capitais que comercializa ou

b) uma associação de pessoas, composta pelos membros das três associações de pessoas, que não atua enquanto tal no mercado nem face aos fornecedores nem face aos consumidores ou

c) uma associação de pessoas, composta pelas três associações de pessoas e pela sociedade de capitais, que não atua enquanto tal no mercado nem face aos fornecedores nem face aos consumidores?

3) No caso de as três associações de pessoas não serem consideradas três operadores económicos independentes (sujeitos passivos), a revogação da qualidade de operador económico (sujeito passivo) é admissível

a) retroativamente,

b) apenas para o futuro ou

c) nunca é admissível

se essas associações de pessoas foram inicialmente reconhecidas como operadores económicos independentes (sujeitos passivos) na sequência de inspeções fiscais?

4) No caso de as três associações de pessoas serem consideradas três operadores económicos independentes (sujeitos passivos), enquanto produtores vinícolas e, consequentemente, produtores agrícolas, são agricultores sujeitos ao regime forfetário se, embora cada uma destas associações que cooperam economicamente esteja sujeita ao regime forfetário para produtores agrícolas, a sociedade de capitais, uma associação de pessoas composta pelos membros das três associações de pessoas ou uma associação de pessoas composta pela sociedade de capitais e pelos membros das três associações de pessoas não estiver coberta pelo regime forfetário devido à dimensão da empresa ou à sua forma legal?

5) Se o regime forfetário para os produtores agrícolas estiver, em princípio, excluído para as três associações de pessoas, essa exclusão é:

a) retroativa,

- b) apenas para o futuro ou
- c) ineficaz?»

### **Quanto às questões prejudiciais**

24 A título preliminar, há que realçar que, relativamente ao período para o qual a Administração Tributária constatou que os sócios das três sociedades civis tinham criado uma única associação de pessoas, concretamente de 2005 a 2012, são aplicáveis as disposições pertinentes respetivas da Sexta Diretiva e da Diretiva IVA.

#### *Quanto à primeira questão*

25 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 4.º, n.os 1 e 4, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva, por um lado, bem como o artigo 9.º, n.º 1, primeiro parágrafo, e o artigo 10.º da Diretiva IVA, por outro, devem ser interpretados no sentido de que várias sociedades civis, como as que estão em causa no processo principal, que se apresentam como tais de modo independente face aos seus fornecedores, às autoridades públicas e, em certa medida, aos seus clientes, assegurando cada uma delas a sua própria produção, utilizando basicamente os seus meios de produção, mas que comercializam grande parte dos seus produtos sob uma marca conjunta por intermédio de uma sociedade de capitais, cujas partes sociais são detidas pelos sócios dessas sociedades civis e outros membros da família em causa, devem ser considerados empresários independentes e sujeitos passivos de IVA.

26 A esse respeito, importa recordar que, por força do artigo 4.º, n.º 1, da Sexta Diretiva e do artigo 9.º da Diretiva IVA, entende-se por «sujeito passivo» qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma atividade económica, independentemente do fim ou do resultado dessa atividade. (v., designadamente, acórdãos de 26 de março de 1987, Comissão/Países Baixos, 235/85, EU:C:1987:161, n.º 6; de 16 de setembro de 2008, Isle of Wight Council e o., C?288/07, EU:C:2008:505, n.º 27, e de 29 de outubro de 2009, Comissão/Finlândia, C?246/08, EU:C:2009:671, n.º 35).

27 Os termos utilizados no artigo 4.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva e no artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA, designadamente a expressão «qualquer pessoa», dão da noção de «sujeito passivo» uma definição muito ampla, centrada na independência no exercício de uma atividade económica, no sentido de que, todas as pessoas, singulares ou coletivas, de direito público ou de direito privado, mesmo as entidades destituídas de personalidade jurídica, que, objetivamente, preencham os critérios que figuram nessa disposição, devem ser consideradas sujeitos passivos de IVA (v., nesse sentido, acórdão de 29 de setembro de 2015, Gmina Wroc?aw, C?276/14, EU:C:2015:635, n.º 28).

28 Para verificar a independência do exercício de uma atividade económica, há que verificar se a pessoa em causa desenvolve as suas atividades em seu nome, por sua conta e sob a sua própria responsabilidade e ainda se é ela que suporta o risco económico decorrente do exercício dessas atividades (acórdãos de 27 de janeiro de 2000, Heerma, C?23/98, EU:C:2000:46, n.º 18; de 18 de outubro de 2007, van der Steen, C?355/06, EU:C:2007:615, n.º 23, e de 29 de setembro de 2015, Gmina Wroc?aw C?276/14, EU:C:2015:635, n.º 34).

29 É à luz desses elementos que há que responder à primeira questão.

30 O facto de sociedades civis, como as que estão em causa no processo principal,

explorarem separadamente vinhas que lhes pertencem ou tomaram de arrendamento, também separadamente, de cada uma utilizar, quase exclusivamente, os seus próprios meios de produção e os seus trabalhadores, e de se apresentarem como tais de modo independente perante os seus fornecedores, as autoridades públicas e, em certa medida, perante os seus clientes, é prova de que cada uma delas desenvolve uma atividade em seu próprio nome, por sua conta e sob a sua própria responsabilidade.

31 Nesse contexto, a existência de uma certa cooperação entre tais sociedades civis e uma sociedade de capitais, designadamente no que se refere à comercialização dos seus produtos sob uma marca única, não basta para pôr em causa a independência dessas sociedades civis relativamente à sociedade de capital.

32 Com efeito, o facto de essas sociedades civis porem em comum uma parte das suas atividades confiando-as a uma sociedade terceira traduz uma opção na organização dessas atividades e não pode levar à conclusão de que essas sociedades civis não exercem as respetivas atividades de modo independente ou de que não suportem o risco económico ligado à sua atividade económica.

33 Além disso, o papel determinante de um dos sócios de sociedades civis como as que estão em causa no processo principal na elaboração dos vinhos das sociedades e na representação das mesmas não é suscetível de pôr em causa a independência que essas sociedades demonstram no exercício das suas atividades, visto que cada uma atua em seu próprio nome, por sua conta e sob a sua própria responsabilidade.

34 Face às considerações que antecederam, há que responder à primeira questão que o artigo 4.º, n.º 1 e n.º 4, primeiro parágrafo, da Sexta Diretiva, por um lado, bem como o artigo 9.º, n.º 1, primeiro parágrafo, e o artigo 10.º da Diretiva IVA, por outro, devem ser interpretados no sentido de que várias sociedades civis, como as que estão em causa no processo principal, que se apresentam como independentes perante os seus fornecedores, perante as autoridades públicas e, em certa medida, perante os seus clientes, assegurando cada uma delas a sua própria produção utilizando basicamente os seus meios de produção, mas comercializando uma grande parte dos seus produtos sob uma marca conjunta por intermédio de uma sociedade de capitais cujas partes sociais são detidas pelos sócios dessas sociedades civis e outros membros da família em causa, devem ser consideradas empresas independentes e sujeitos passivos de IVA.

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

#### *Quanto à quarta questão*

36 Com a sua quarta questão, o órgão jurisdicional de reenvio procura, em substância, determinar se o artigo 25.º da Sexta Diretiva e o artigo 296.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que não se opõem à possibilidade de recusar a aplicação do regime comum forfetário dos produtores agrícolas, previsto nestes artigos, a várias sociedades civis, como as que estão em causa no processo principal, consideradas empresas independentes e sujeitos passivos de IVA e que cooperam entre si, porque uma sociedade de capitais, uma associação de pessoas constituída por sócios dessas sociedades civis ou uma associação de pessoas constituída por esta sociedade de capitais e por sócios das referidas sociedades civis não pode ser sujeita a esse regime, devido à dimensão da sua exploração ou da sua forma jurídica.

37 Há que recordar que o regime comum forfetário dos produtores agrícolas é um regime derogatório que constitui uma exceção ao regime geral da Diretiva IVA e deve, portanto, ser



aplicado apenas na medida do necessário para atingir o seu objetivo (acórdãos de 15 de julho de 2004, Harbs, C?321/02, EU:C:2004:447, n.º 27; de 26 de maio de 2005, Stadt Sundern, C?43/04, EU:C:2005:324, n.º 27, e de 8 de março de 2012, Comissão/Portugal, C?524/10, EU:C:2012:129, n.º 49).

38 Entre os dois objetivos prosseguidos por esse regime, conta-se o imperativo de simplificação, o qual deve ser conciliado com o da compensação da carga do IVA suportado a montante pelos agricultores (v., nesse sentido, acórdãos de 26 de maio de 2005, Stadt Sundern, C?43/04, EU:C:2005:324, n.º 28, e de 8 de março de 2012, Comissão/Portugal, C?524/10, EU:C:2012:129, n.º 50).

39 Importa, também, recordar que, nos termos do artigo 25.º, n.º 1, da Sexta Diretiva e do artigo 296.º, n.º 1, da Diretiva IVA, os Estados-Membros «podem» aplicar aos agricultores um regime forfetário sempre que a aplicação do regime normal do imposto sobre o valor acrescentado, ou do regime simplificado encontrar dificuldades, designadamente, de natureza administrativa.

40 Além disso, resulta dos termos do artigo 25.º, n.º 9, da Sexta Diretiva, e do artigo 296.º, n.º 2, da Diretiva IVA, que, por um lado, os Estados-Membros «podem excluir» do regime forfetário certas categorias de produtores agrícolas.

41 No caso, resulta da decisão de reenvio que a legislação nacional não prevê, em termos gerais, a exclusão do regime forfetário de uma categoria de produtores agrícolas pelo facto de esses produtores estarem ligados entre si por uma estreita colaboração económica através de uma sociedade de capitais ou de uma associação como as referidas no n.º 36 do presente acórdão.

42 Por outro lado, essas disposições preveem que são excluídos do regime forfetário os produtores agrícolas para os quais a aplicação do regime normal ou do regime simplificado não apresenta dificuldades administrativas.

43 Ora, o facto invocado pelo órgão jurisdicional de reenvio de uma sociedade de capitais, uma associação de pessoas constituída pelos sócios de várias sociedades civis ou uma associação de pessoas constituída por esta sociedade de capitais e pelos sócios dessas sociedades civis não poder estar sujeito ao regime comum forfetário dos produtores agrícolas devido à sua dimensão ou forma jurídica, não pode ter incidência sobre o benefício decorrente desse regime para essas sociedades civis, pois aquele facto não permite, por si próprio, demonstrar que a aplicação do regime normal ou do regime simplificado não acarreta para elas dificuldades administrativas.

44 O caso seria diferente se as sociedades civis, como as que estão em causa no processo principal, devido às suas ligações com uma sociedade de capitais ou uma associação, como as referidas no n.º 36 *supra*, estivessem materialmente em condições de responder aos encargos administrativos decorrentes da aplicação do regime normal ou do regime simplificado, o que deve ser verificado pelo órgão jurisdicional de reenvio.

45 Nessa hipótese, o facto de a aplicação do regime forfetário ser de qualquer forma apto a diminuir os custos administrativos ligados à aplicação do regime do IVA não pode ser tido em conta, porque o legislador da União instituiu o regime forfetário a favor unicamente dos produtores agrícolas cuja sujeição ao regime normal de tributação, ou ao regime simplificado, implicasse dificuldades de natureza administrativa.

46 Atentas as considerações precedentes, há que responder à quarta questão que o artigo

25.º da Sexta Diretiva e o artigo 296.º da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que não se opõem à possibilidade de recusar a aplicação do regime comum forfetário dos produtores agrícolas, previsto nestes artigos, a várias sociedades civis, como as que estão em causa no processo principal, consideradas empresas independentes e sujeitos passivos de IVA e que cooperam entre si, devido ao facto de uma sociedade de capitais, uma associação de pessoas constituída pelos sócios dessas sociedades civis ou uma associação de pessoas constituída por esta sociedade de capitais e os sócios das referidas sociedades civis não poderem estar sujeitos a esse regime, devido à dimensão da sua exploração ou à sua forma jurídica, mesmo que essas sociedades civis não integrem uma categoria de produtores excluídos do regime forfetário, desde que, em virtude das suas ligações com essa sociedade ou uma dessas associações, estejam materialmente em condições de enfrentar os encargos administrativos a que dão lugar os trâmites decorrentes da aplicação do regime normal ou do regime simplificado de IVA, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

#### *Quanto à quinta questão*

47 Com a sua quinta questão, o órgão jurisdicional de reenvio procura, em substância, determinar se, no caso em que o regime comum forfetário dos produtores agrícolas deva ser, em princípio, excluído para sociedades civis como as que estão em causa no processo principal, esta exclusão se aplica retroativamente, se aplica para o futuro ou não se aplica de todo.

48 Importa recordar que o princípio da segurança jurídica não se opõe a que a Administração Fiscal proceda, dentro do prazo de prescrição, a uma liquidação adicional de IVA sobre a taxa deduzida ou sobre serviços já prestados, que deveriam ter sido sujeitos a esse imposto (v., nesse sentido, acórdãos de 6 de fevereiro de 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, n.os 47 e 48, e de 9 de julho de 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452, n.º 42).

49 Tal regra deve também prevalecer quando um regime de que beneficia um devedor de IVA é posto em causa pela Administração Tributária, incluindo para um período anterior à data em que foi feita essa apreciação, com a reserva de que essa apreciação tenha lugar no caso de prescrição da ação da Administração, e que os seus efeitos não retroajam a uma data anterior àquela em que ocorreram os elementos de facto e de direito em que a mesma se baseia.

50 Nessas condições, a circunstância de a Administração Tributária, num primeiro momento, ter reconhecido o benefício do regime forfetário a várias sociedades civis não influi na resposta a dar à questão colocada, porquanto os elementos de facto e de direito em que se baseia a nova apreciação dessa Administração são posteriores a esse reconhecimento e se produziram antes da prescrição da ação da Administração.

51 Atentas as considerações anteriores, há que responder à quinta questão que, no caso em que o regime comum forfetário dos produtores agrícolas deva, em princípio, ser excluído para sociedades civis como as que estão em causa no processo principal, aplicando-se esta exclusão ao período anterior à data em que é feita essa apreciação, com a condição de que a referida apreciação tenha lugar antes da prescrição da ação da Administração Tributária e que os seus efeitos não retroajam a uma data anterior àquela em que se produziram os elementos de direito e de facto em que a mesma se baseia.

#### **Quanto às despesas**

52 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 (Terceira Secção) declara:

- 1) O artigo 4.º, n.º 1 e n.º 4, primeiro 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 alterado pela Diretiva 2004/66/CE do Conselho, de 26 de abril de 2004, por um lado, e o artigo 9.º, n.º 1, primeiro parágrafo, e o artigo 10.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, por outro, devem ser interpretados no sentido de que várias sociedades civis, como as que estão em causa no processo principal, que se apresentam como independentes perante os seus fornecedores, perante as autoridades públicas e, em certa medida, perante os seus clientes, assegurando cada uma delas a sua própria produção utilizando basicamente os seus meios de produção, mas comercializando uma grande parte dos seus produtos sob uma marca conjunta por intermédio de uma sociedade de capitais cujas partes sociais são detidas pelos sócios dessas sociedades civis e outros membros da família em causa, devem ser consideradas empresas independentes e sujeitos passivos de imposto sobre o valor acrescentado.
- 2) O artigo 25.º da Sexta Diretiva 77/388, conforme alterada pela Diretiva 2004/66, e o artigo 296.º da Diretiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que não se opõem à possibilidade de recusar a aplicação do regime comum forfetário dos produtores agrícolas, previsto nestes artigos, a várias sociedades civis, como as que estão em causa no processo principal, consideradas empresas independentes e sujeitos passivos de imposto sobre o valor acrescentado e que cooperam entre si, devido ao facto de uma sociedade de capitais, uma associação de pessoas constituída pelos sócios dessas sociedades civis ou uma associação de pessoas constituída por esta sociedade de capitais e os sócios das referidas sociedades civis não poderem estar sujeitos a esse regime, devido à dimensão da sua exploração ou à sua forma jurídica, mesmo que essas sociedades civis não integrem uma categoria de produtores excluídos do regime forfetário, desde que, em virtude das suas ligações com essa sociedade ou uma dessas associações, estejam materialmente em condições de enfrentar os encargos administrativos a que dão lugar os trâmites decorrentes da aplicação do regime normal ou do regime simplificado do imposto sobre o valor acrescentado, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.
- 3) No caso em que o regime comum forfetário dos produtores agrícolas deva, em princípio, ser excluído para sociedades civis como as que estão em causa no processo principal, aplicando se esta exclusão ao período anterior à data em que é feita essa apreciação, com a condição de que a referida apreciação tenha lugar antes da prescrição da ação da Administração Tributária e que os seus efeitos não retroajam a uma data anterior aquela em que se produziram os elementos de direito e de facto em que a mesma se baseia.

Assinaturas

\* Língua de processo: alemão.