

Downloaded via the EU tax law app / web

CONCLUSÕES DO ADVOGADO?GERAL

MACIEJ SZPUNAR

apresentadas em 30 de junho de 2016 (1)

Processo C?340/15

Christine Nigl

Gisela Nigl sen.

Gisela Nigl jun.

Josef Nigl

Martin Nigl

contra

Finanzamt Waldviertel

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal Tributário, Áustria)]

«Reenvio prejudicial – Fiscalidade – IVA – Sexta Diretiva – Artigo 4.º, n.os 1 e 4, e artigo 25.º – Diretiva 2006/112/CE – Artigos 9.º a 11.º e artigo 296.º – Conceito de sujeito passivo – Atividade económica exercida de modo independente – Sociedades de direito civil que efetuam entregas de bens sob uma denominação de venda comum e por intermédio de uma sociedade comercial – Retirada do reconhecimento do estatuto de sujeito passivo – Regime comum forfetário dos produtores agrícolas – Exclusão do regime forfetário»

Introdução

1. No presente processo, o Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal Tributário, Áustria) submeteu ao Tribunal de Justiça uma série de questões prejudiciais relativas ao estatuto dos operadores económicos enquanto sujeitos passivos individuais no âmbito da aplicação, à sua situação, do regime comum forfetário dos produtores agrícolas previsto pelas disposições em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»). O Tribunal de Justiça terá a oportunidade de recordar e de esclarecer a sua jurisprudência relativa à questão do verdadeiro sentido do conceito de atividade económica exercida de modo independente, da interpretação das disposições relativas ao que se designa por «grupo IVA» bem como do problema do abuso de direito.

Quadro jurídico

Direito da União

2. Os factos do processo principal inscrevem-se tanto no período de aplicação da 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 (2) como no período de aplicação da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (3). Todavia, uma vez que o texto das disposições essenciais para o presente processo é, em substância, idêntico em ambas as diretivas, limitar-me-ei a referir as disposições da Diretiva 2006/112.

3. O artigo 9.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112 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.

[...]»

4. O artigo 10.º desta diretiva dispõe:

«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.»

5. O artigo 11.º da mesma diretiva dispõe:

«Após consulta do Comité Consultivo do Imposto sobre o Valor Acrescentado [...], 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. Por fim, o artigo 296, n.os 1 e 2, da Diretiva 2006/112 dispõe:

«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.»

Direito austríaco

7. Nos termos do artigo 1175.º, n.º 1, do Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (Código civil

austríaco), uma sociedade civil é constituída por duas ou mais pessoas que decidam, por via contratual, exercer uma atividade comum com vista a um objetivo comum indicado. Tal contrato não está sujeito a qualquer requisito de forma.

8. A Diretiva 2006/112 foi transposta para a ordem jurídica austríaca pelo Umsatzsteuergesetz 1994 (Lei de 1994 relativa ao imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UStG»). Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da UStG, está sujeita a IVA qualquer pessoa que exerça, de modo independente, uma atividade industrial, comercial ou profissional. O n.º 2 desta disposição precisa que uma atividade não é considerada independente se for exercida por pessoas singulares submetidas às instruções de uma empresa ou por uma pessoa coletiva submetida à vontade de (outra) empresa nos planos financeiro, económico ou de organização, de modo tal que não tenha vontade própria.

9. O regime comum forfetário dos produtores agrícolas previsto pela Diretiva 2006/112 foi transposto para o artigo 22.º da UStG. É aplicável aos produtores agrícolas não submetidos à obrigação de manter contabilidade. Esta obrigação depende, todavia, nos termos do artigo 12.º, n.º 1, do Bundesabgabenordnung (Código federal dos impostos austríaco) do volume de negócios e do valor da empresa.

Matéria de facto, tramitação processual e questões prejudiciais

10. A família Nigl exerce, desde há muito tempo, uma atividade nos domínios vitícola e vinícola. Com o desenvolvimento da produção e o aumento das culturas, a atividade envolveu um número crescente de novos membros da família. Atualmente, estes formam três sociedades civis, que exercem, cada uma delas, uma atividade vitícola nos seus próprios terrenos. De igual modo, o vinho produzido provém de colheitas procedentes dos terrenos que pertencem a cada sociedade e, embora seja comercializado sob a denominação comum «Nigl», tem uma indicação que remete para o terreno pertencente a uma sociedade civil concreta. Além disso, em 2001, os membros da família constituíram a sociedade de responsabilidade limitada Weingut Nigl GmbH. Esta sociedade ocupa-se, sobretudo, da comercialização do vinho em nome e por conta das três sociedades civis. Produz igualmente vinho em seu próprio nome a partir de frutos comprados às três sociedades civis. Os equipamentos necessários para a cultura e a produção são, em princípio, propriedade das sociedades civis individuais, com exceção dos imóveis e de certos equipamentos, tais como as máquinas de engarrafamento, que são propriedade comum.

11. As quatro sociedades, ou seja, as três sociedades civis e a sociedade de responsabilidade limitada, foram registadas, desde a sua constituição, como sujeitos passivos de IVA distintos, sendo as sociedades civis abrangidas pelo regime comum forfetário dos produtores agrícolas. Este estatuto foi confirmado pelas inspeções realizadas pelas autoridades fiscais. Todavia, em 2012, na sequência de uma nova inspeção, as autoridades fiscais consideraram que as três sociedades civis deviam ser tratadas como uma única empresa a partir de 2005 e, conseqüentemente, como um único sujeito passivo de IVA. Só a sociedade de responsabilidade limitada manteve o estatuto de sujeito passivo distinto. Por esta razão, as autoridades fiscais recorridas no processo principal adotaram, contra os recorrentes no processo principal, uma série de notificações de liquidação retificativas relativamente aos anos de 2005 a 2012, bem como decisões que limitavam a validade dos seus número de identificação fiscal como sujeitos passivos de IVA.

12. O facto de considerar as três sociedades comerciais como uma única empresa implica igualmente, à luz da legislação austríaca, a sua exclusão do regime comum forfetário dos produtores agrícolas.

13. As autoridades fiscais justificam a sua decisão pela forte integração económica e

organizacional das três sociedades civis. Em primeiro lugar, observam que todas estas sociedades se apresentam perante terceiros sob a denominação «Weingut Nigl», que é igualmente a denominação de venda dos seus produtos, que utilizam edifícios e instalações comuns, e que o processo de vinificação fundamental para a produção do vinho é, de facto, realizado por uma pessoa, Martin Nigl, que é um especialista reconhecido neste domínio.

14. Os recorrentes no processo principal recorreram das referidas decisões para o órgão jurisdicional de reenvio. Invocam, nomeadamente, os seguintes argumentos: as diferentes sociedades civis foram constituídas individualmente, em momentos diferentes, e não é possível declarar a criação implícita de uma sociedade civil contra a vontade expressa dos seus presumidos sócios; a utilização comum dos edifícios e dos equipamentos é uma prática corrente, em particular na agricultura, e não se pode daí deduzir o carácter não independente das empresas individuais; a comercialização do produto final, a saber, o vinho, sob uma denominação de venda comum, também não é um critério determinante, nomeadamente quando o vinho apresenta, além disso, uma indicação de cada uma das sociedades civis.

15. Nestas circunstâncias, o Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal Tributário) 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, conseqüentemente, 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?»

16. O pedido de decisão prejudicial deu entrada no Tribunal de Justiça em 7 de julho de 2015. Foram apresentadas observações escritas pelos recorrentes no processo principal, pelo Governo austríaco e pela Comissão Europeia. Estas mesmas partes estiveram representadas na audiência realizada em 13 de abril de 2016.

Análise

17. O órgão jurisdicional de reenvio não indica no seu despacho as disposições concretas do direito da União cuja interpretação pede. Todavia, há que deduzir da redação das questões prejudiciais bem como das informações constantes da decisão do órgão jurisdicional de reenvio que as primeira, segunda e terceira questões respeitam à interpretação do artigo 9.º, n.º 1, primeiro parágrafo, e do artigo 11.º da Diretiva 2006/112, ao passo que as quarta e quinta questões respeitam, além disso, à interpretação das disposições relativas ao regime comum forfetário dos produtores agrícolas, em particular do artigo 296.º, n.os 1 e 2, desta diretiva. Proponho-me dividir do mesmo modo a análise jurídica no presente processo.

Quanto às primeira, segunda e terceira questões prejudiciais, relativas à interpretação do artigo 9.º, n.º 1, primeiro parágrafo, e do artigo 11.º da Diretiva 2006/112

Quanto à primeira questão prejudicial

18. Com a sua primeira questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, em substância, determinar se o artigo 9.º, n.º 1, primeiro parágrafo, e o artigo 11.º da Diretiva 2006/112 devem ser interpretados no sentido de que autorizam um Estado-Membro, ou o obrigam, a retirar o estatuto de sujeito passivo distinto a pessoas que, no exercício de uma atividade tributada, se encontram de tal modo vinculadas entre si, nos planos económico e de organização, que é possível considerá-las uma única empresa. No âmbito da resposta a uma questão formulada nestes termos, importa, na minha opinião, distinguir a interpretação do artigo 9.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da do artigo 11.º da referida diretiva.

– Quanto à interpretação do artigo 9.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112

19. No presente processo, é pacífico que a atividade exercida pelos recorrentes é uma atividade económica, na aceção do artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112. Resta, portanto, responder à questão de saber se esta atividade é por eles exercida de modo

independente, na aceção do primeiro parágrafo deste n.º 1 e, mais precisamente, se cada uma das sociedades civis constituídas pelos recorrentes exerce esta atividade de modo independente, adquirindo, assim, o estatuto de sujeito passivo.

20. Segundo a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o carácter independente de uma atividade, na aceção do artigo 9.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112, deve ser apreciado à luz do artigo 10.º desta diretiva. Ora, esta disposição indica claramente que a definição da expressão «de modo independente» visa excluir da tributação as atividades exercidas por pessoas vinculadas a uma empresa por um contrato de trabalho ou outra relação laboral semelhante. Tal significa que uma atividade não é exercida de modo independente apenas quando a pessoa que a exerce está subordinada a outra pessoa de tal modo que não exerce essa atividade em nome próprio ou por conta própria, que não dirige essa atividade de modo pessoal e que não suporta o risco económico decorrente do seu exercício (4).

21. A mera colaboração, ainda que estreita, entre várias pessoas, sob a forma de sociedades civis, no âmbito do exercício de uma atividade, não indica, todavia, na minha opinião, que exista uma subordinação dessas pessoas a outra pessoa. Necessariamente, pessoas que colaboram entre si exercem uma atividade em nome próprio, por conta própria e sob a sua própria direção, e suportam o risco económico decorrente do exercício dessa atividade, dado que não existe uma pessoa a nível superior por conta da qual e sob responsabilidade da qual essa atividade possa ser exercida. Importa acrescentar que, no processo principal, segundo as informações que constam da decisão do órgão jurisdicional de reenvio, a sociedade de responsabilidade limitada constituída pelos recorrentes também não parece exercer tal função.

22. Em tal situação, não é possível considerar que o artigo 9.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112 constituía a base que permita retirar aos interessados o estatuto de sujeito passivo em resultado do carácter não independente da atividade que exercem.

– Quanto à interpretação do artigo 11.º da Diretiva 2006/112

23. O artigo 11.º da Diretiva 2006/112 autoriza os Estados-Membros a considerar como um único sujeito passivo pessoas juridicamente independentes mas que se encontrem estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização (um sujeito passivo desse tipo é definido como um «grupo de IVA»). O reconhecimento de um único sujeito passivo pode respeitar tanto a sujeitos passivos distintos atuais ou potenciais como a pessoas que não tenham o estatuto de sujeito passivo (5).

24. A disposição examinada prossegue um objetivo duplo. Em primeiro lugar, permite simplificar os procedimentos administrativos, tanto do ponto de vista das autoridades fiscais como das pessoas interessadas (6). Em segundo lugar, pode ser útil para combater as práticas abusivas, tais como, por exemplo, o fracionamento de uma empresa entre vários sujeitos passivos com o objetivo de beneficiar de um regime particular de tributação (7).

25. A aplicação desta disposição na ordem jurídica nacional exige, contudo, o respeito de dois requisitos.

26. Em primeiro lugar, esta disposição deve ser expressamente transposta para o direito interno. Com efeito, não é uma disposição incondicional, pelo que não pode ser diretamente aplicada (8). É o que sucede mesmo nos casos em que os seus efeitos seriam vantajosos para os sujeitos passivos e, por maioria de razão, como a Comissão corretamente observou, nos casos em que a sua aplicação seria prejudicial aos sujeitos passivos, como no caso em apreço.

27. Em segundo lugar, o recurso dos Estados-Membros à faculdade prevista no artigo 11.º da

Diretiva 2006/112 exige a consulta prévia do Comité Consultivo do IVA (9).

28. Neste contexto, o presente processo suscita uma dúvida quanto à questão de saber se existe no direito austríaco uma base jurídica que permita considerar as sociedades civis constituídas pelos recorrentes no processo principal como um grupo de IVA, na aceção do artigo 11.º da Diretiva 2006/112. Como a Comissão indicou no decurso do processo, a disposição que a República da Áustria submeteu, para consulta, ao Comité Consultivo do IVA neste contexto foi o artigo 2.º, n.º 2, segundo parágrafo, da UStG. Esta disposição limita a possibilidade de considerar pessoas como um único sujeito passivo às pessoas coletivas submetidas a uma empresa nos planos financeiro, económico ou de organização, de modo tal que não tenham vontade própria.

29. As sociedades constituídas pelos recorrentes no processo principal, que as autoridades fiscais austríacas se recusaram a considerar como sujeitos passivos distintos nas decisões impugnadas no presente processo, não têm personalidade jurídica e não estão submetidas a qualquer outra empresa. O Governo austríaco afirma, contudo, que é possível aplicar o artigo 2.º, n.º 2, segundo parágrafo, da UStG.

30. Trata-se de uma questão de interpretação do direito nacional para a qual só os órgãos jurisdicionais nacionais têm competência. Gostaria apenas de observar que, na minha opinião, a apreciação desta questão não é afetada por uma eventual incompatibilidade desta disposição do direito austríaco com o artigo 11.º da Diretiva 2006/112, à luz do acórdão Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt (10), o que a Comissão parece sugerir nas suas observações. Neste acórdão, o Tribunal de Justiça declarou, com efeito, que a limitação, prevista no direito alemão, da possibilidade de constituir um grupo de IVA, semelhante à limitação prevista pela disposição do direito austríaco examinada no caso em apreço, era contrária ao artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, dado que este artigo não subordina a sua aplicação a outros requisitos, além da existência de um vínculo estreito entre as pessoas em causa (11). Todavia, simultaneamente, o Tribunal de Justiça excluiu a possibilidade dos sujeitos passivos de invocarem diretamente a disposição em causa da diretiva, ainda que a disposição nacional que a transpõe introduza uma restrição incompatível com a disposição da diretiva (12). Consequentemente, por maioria de razão, as autoridades fiscais não podem invocar diretamente o artigo 11.º da Diretiva 2006/112 para efeitos de o aplicar em prejuízo de um sujeito passivo.

31. À luz das considerações precedentes, entendo que uma eventual incompatibilidade do artigo 2.º, n.º 2, segundo parágrafo, da UStG com o artigo 11.º da Diretiva 2006/112 não deve ter incidência sobre a apreciação da possibilidade de aplicar esta primeira disposição às sociedades civis constituídas pelos recorrentes no processo principal.

– Resposta à primeira questão prejudicial

32. Atendendo às considerações precedentes, proponho ao Tribunal de Justiça que responda à primeira questão prejudicial declarando que o artigo 9.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que não serve de base à recusa do estatuto de sujeito passivo a uma pessoa vinculada a outra pessoa nos planos de organização, económico ou financeiro, se tal vínculo não tiver carácter de relação jurídica, como se prevê no artigo 10.º desta diretiva. O artigo 11.º da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que a sua aplicação requer a existência, na ordem jurídica nacional, de uma base jurídica expressa adotada após consulta do Comité Consultivo do IVA. Compete aos órgãos jurisdicionais nacionais determinar se tal base existe no direito nacional e se a mesma é aplicável ao caso em apreço.

Quanto à segunda questão prejudicial

33. Com a sua segunda questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, em

substância, determinar quais as pessoas que, no processo principal, devem eventualmente ser consideradas um único sujeito passivo, caso tal possibilidade exista do ponto de vista jurídico.

34. Como resulta da resposta que proponho para a primeira questão prejudicial, tal possibilidade pode decorrer do artigo 11.º da Diretiva 2006/112, se o órgão jurisdicional de reenvio considerar que o artigo 2.º, n.º 2, segundo parágrafo, da UStG, que transpõe esse artigo, é aplicável às circunstâncias do processo principal. Todavia, a determinação das pessoas que devem eventualmente ser qualificadas como «grupo de IVA» é uma constatação de facto que é inteiramente da competência das autoridades fiscais e dos órgãos jurisdicionais nacionais. Não creio que o direito da União possa fornecer qualquer indicação a este respeito.

35. Consequentemente, proponho ao Tribunal de Justiça que responda à segunda questão declarando que a determinação das pessoas que, numa situação de facto concreta, podem ser consideradas como um único sujeito passivo é inteiramente da competência das autoridades fiscais e dos órgãos jurisdicionais nacionais.

Quanto à terceira questão prejudicial

36. Com a sua terceira questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, em substância, determinar se as autoridades fiscais, ao aplicarem disposições nacionais de transposição do artigo 11.º da Diretiva 2006/112, podem considerar como membros de um grupo de IVA sujeitos passivos que anteriormente consideraram sujeitos passivos distintos e, se assim for, se o podem fazer com efeitos retroativos ou apenas para o futuro.

37. No âmbito da resposta a uma questão formulada deste modo, devo observar, antes de mais, que, na minha opinião, nem o texto do artigo 11.º da Diretiva 2006/112 nem os princípios gerais do direito fiscal indicam que esta disposição só deva aplicar-se às pessoas que nunca tenham anteriormente exercido uma atividade tributada e não tenham, portanto, o estatuto de sujeitos passivos de IVA. Tal interpretação restritiva da disposição em questão seria contrária à prossecução dos seus objetivos. Com efeito, por um lado, impediria a constituição de um grupo de IVA por sujeitos passivos que já exercessem uma atividade tributada como sujeitos passivos distintos. Por outro lado, impediria igualmente as autoridades fiscais de reagir de modo adequado a uma alteração da situação dos sujeitos passivos e de lhes aplicar as disposições em matéria de grupos de IVA, tanto para efeitos da simplificação da liquidação do imposto como do combate à fraude.

38. De igual modo, os princípios do direito fiscal, nomeadamente o princípio da segurança jurídica, não se opõem, na minha opinião, ao reconhecimento como membros de um grupo de IVA de pessoas que tenham anteriormente sido consideradas sujeitos passivos distintos. Com efeito, se é certo que, nos termos do referido princípio, a situação fiscal do sujeito passivo, atentos os seus direitos e obrigações face à administração fiscal, não deve ficar indefinidamente suscetível de ser posta em causa (13), é igualmente verdade que disposições claras e previsíveis que permitam às autoridades fiscais verificar as notificações de liquidação anteriores não violam este princípio (14).

39. No que respeita, seguidamente, à questão de saber se sujeitos passivos, distintos até à data, podem ser considerados membros de um grupo de IVA com efeitos retroativos ou apenas para o futuro, importa, na minha opinião, distinguir duas situações.

40. Como já referi no n.º 24 das presentes conclusões, a aplicação das disposições relativas aos grupos de IVA pode ter como objetivo, nomeadamente, o combate às práticas abusivas como, por exemplo, o fracionamento de uma empresa entre várias pessoas com o objetivo de beneficiar de um regime particular de tributação. Em tal caso, o facto de considerar os sujeitos

passivos como membros de um grupo de IVA e a consequência que daí decorre para a sua tributação visarão corrigir uma anomalia previamente existente e restabelecer a situação que teria existido na ausência da prática abusiva. Tal pode igualmente abranger uma correção, com efeitos retroativos, de decisões anteriores (15). Consequentemente, na minha opinião, há que declarar que as autoridades fiscais têm o direito de considerar, com efeitos retroativos, como membros de um grupo de IVA, pessoas que tenham anteriormente sido consideradas por essas autoridades sujeito passivos distintos, se o objetivo for o de combater uma prática abusiva que consista, por exemplo, num fracionamento artificial da empresa.

41. Pelo contrário, quando não se demonstre esse tipo de prática abusiva por parte dos sujeitos passivos, os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima opõem-se, na minha opinião, a uma aplicação retroativa das disposições relativas aos grupos de IVA às pessoas que tenham anteriormente tido o estatuto de sujeitos passivos distintos. Será esse o caso, nomeadamente, quando, como no processo principal, esse estatuto de sujeitos passivos distintos tenha sido anteriormente confirmado na sequência de uma inspeção efetuada pelas autoridades fiscais.

42. Importa ainda acrescentar, quanto a esta questão, que, segundo a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, a verificação da existência de uma prática abusiva em matéria fiscal exige que estejam preenchidos dois requisitos. Em primeiro lugar, as operações do sujeito passivo, apesar da aplicação formal dos requisitos previstos nas disposições pertinentes, devem ter por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão seria contrária ao objetivo prosseguido por essas disposições. Em segundo lugar, deve resultar de um conjunto de elementos objetivos que a finalidade das operações do sujeito passivo é a obtenção de uma vantagem fiscal, ou seja, que as operações não são suscetíveis de ter outra justificação que não a mera obtenção dessas vantagens fiscais (16). Evidentemente, a apreciação do respeito dessas condições e, de um modo geral, a declaração da existência, num caso concreto, de um abuso de direito, é da competência exclusiva dos órgãos jurisdicionais nacionais.

43. À luz das considerações anteriores, proponho que se responda à terceira questão prejudicial declarando que o artigo 11.º da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que, ao aplicá-lo, as autoridades fiscais podem considerar como um único sujeito passivo pessoas que tenham anteriormente exercido, como sujeitos passivos distintos, uma atividade tributada. É possível considerar tais pessoas como um único sujeito passivo com efeitos retroativos se essas pessoas tiverem abusado dos direitos decorrentes do estatuto de sujeitos passivos distintos.

Quanto às quarta e quinta questões prejudiciais, relativas ao regime comum forfetário dos produtores agrícolas

44. As quarta e quinta questões prejudiciais respeitam à aplicação aos recorrentes no processo principal do sistema comum forfetário dos produtores agrícolas previsto nos artigos 295.º e seguintes da Diretiva 2006/112. A quarta questão respeita concretamente à aplicação deste regime ou, igualmente, à possibilidade de recusar a sua aplicação, consoante os recorrentes no processo principal sejam considerados sujeitos passivos distintos ou membros de um grupo IVA. A quinta questão destina-se, por seu lado, a determinar o momento a partir do qual é eventualmente possível recusar a aplicação do referido regime forfetário.

Quanto à quarta questão prejudicial

45. Com a sua quarta questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pretende, em substância, determinar se é possível recusar a aplicação do regime forfetário aos recorrentes no processo principal, considerados como sujeitos passivos distintos (mais precisamente como três

sociedades civis com o estatuto de sujeitos passivos distintos), em consequência dos seus vínculos estreitos no plano económico, ainda que, formalmente, preencham os requisitos de aplicação desse regime, conforme foram estabelecidos pelo direito nacional.

46. Em primeiro lugar, devo salientar que a questão, formulada nestes termos, parece ultrapassar o alcance do litígio no processo principal. Como resulta do despacho de reenvio, este litígio respeita, com efeito, às decisões das autoridades fiscais que consideraram os recorrentes como membros de um grupo de IVA, à correspondente retificação da sua tributação e à limitação da validade do seu número de identificação para efeitos de IVA. Evidentemente, como decorre do despacho de reenvio e das observações das partes, coloca-se, no fundo, a questão da aplicação do regime forfetário: os recorrentes, tratados como sujeitos passivos distintos, teriam direito a beneficiar deste regime, ao passo que, como grupo de IVA, não teriam tal direito, dado que deixariam de preencher os critérios de aplicação do regime forfetário. Todavia, a não aplicação deste regime resultaria precisamente do reconhecimento dos recorrentes como grupo de IVA. O processo principal não tem por objeto a questão da recusa de aplicação do regime forfetário independentemente do estatuto de sujeitos passivos dos recorrentes ou baseada noutro motivo que não o facto de os considerar membros de um grupo de IVA. Na minha opinião, a resposta do Tribunal de Justiça à quarta questão prejudicial deve, portanto, limitar-se a determinar se a não aplicação do regime forfetário pode depender do facto de os recorrentes serem considerados membros de um grupo de IVA pois, se assim não fosse, esta questão seria, com efeito, de carácter meramente hipotético.

47. Seguidamente, há que recordar que, nos termos do artigo 296.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, os Estados-Membros *podem* aplicar aos produtores agrícolas um regime forfetário se «for difícil» aplicar-lhes o regime normal de tributação ou uma das modalidades simplificadas. Contudo, nos termos do artigo 296.º, n.º 2, desta diretiva, os Estados-Membros *podem excluir* do regime forfetário certos produtores agrícolas ou certas categorias de produtores agrícolas, relativamente aos quais a aplicação do regime normal ou das modalidades simplificadas não apresente dificuldades. Por outro lado, nos termos do artigo 296.º, n.º 3, da mesma diretiva, todos os produtores agrícolas sujeitos ao regime forfetário podem optar, em vez dessa tributação, pela aplicação do regime normal ou das regras simplificadas.

48. Esta configuração do regime forfetário nas disposições da diretiva indica o seu carácter derogatório. Este carácter é igualmente confirmado pela jurisprudência do Tribunal de Justiça, nos termos da qual o regime forfetário deve ser aplicado apenas na medida do necessário para atingir o seu objetivo (17), ou seja, como o mesmo deve ser entendido, na medida em que seja difícil a aplicação do regime normal ou das regras simplificadas.

49. Simultaneamente, porém, o próprio carácter facultativo do regime forfetário, bem como as exclusões deste regime previstas no artigo 296.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112, revelam o amplo poder de apreciação deixado aos Estados-Membros para a aplicação deste regime. Em particular, como a Comissão corretamente salientou nas suas observações, não parece que os Estados-Membros estejam obrigados a examinar caso a caso, relativamente a cada produtor agrícola individual, se é ou não difícil aplicar-lhe o regime normal ou as regras simplificadas e se, neste contexto, lhe deve ser aplicado o regime forfetário. Os Estados-Membros podem definir de maneira geral os critérios cujo respeito permite beneficiar do regime forfetário e podem aplicar este regime automaticamente aos produtores agrícolas que preencham esses critérios.

50. No direito austríaco, o direito a beneficiar do regime forfetário está associado à dispensa da obrigação de manter contabilidade, o que, por sua vez, depende da dimensão da exploração, medida em função do volume de negócios e do valor da exploração. Tal critério parece perfeitamente racional, na medida em que a obrigação de manter contabilidade é precisamente

uma das dificuldades administrativas associadas à sujeição ao IVA nos termos do regime normal ou de regras simplificadas.

51. Parece também perfeitamente racional a recusa de aplicação do regime forfetário quando, atendendo à circunstância de vários produtores agrícolas terem sido considerados um único sujeito passivo de IVA, os mesmos tenham perdido o direito de serem dispensados da obrigação de manter contabilidade quando a sua exploração, como entidade única, ultrapasse a dimensão definida.

52. Consequentemente, proponho que se responda à quarta questão prejudicial declarando que o artigo 296.º, n.os 1 e 2, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma regulamentação nacional nos termos da qual a recusa de aplicação do regime forfetário previsto nessa disposição só ocorre quando o produtor agrícola deixa de preencher os critérios de aplicação desse regime baseados na dimensão da exploração, por exemplo devido ao facto de vários produtores agrícolas vinculados entre si no plano económico terem sido considerados um único sujeito passivo.

Quanto à quinta questão prejudicial

53. Com a sua quinta questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pretende determinar, em substância, se a recusa de aplicação do regime forfetário dos produtores agrícolas pode afetar os produtores agrícolas aos quais o regime tenha sido anteriormente aplicado e, se assim for, se tal recusa pode ter efeitos retroativos ou apenas para o futuro.

54. Uma vez que o presente processo respeita à recusa de aplicar o regime forfetário devido ao facto de vários produtores agrícolas serem considerados membros de um grupo de IVA, a resposta à quinta questão deve ser análoga à resposta dada à terceira questão.

55. Em primeiro lugar, não vejo, portanto, qualquer obstáculo à recusa de aplicação do regime forfetário a produtores agrícolas aos quais tal regime tenha sido anteriormente aplicado. Uma proibição nesse sentido impediria os Estados-Membros de reagir a uma alteração da situação, sendo, além disso, contrária ao carácter derogatório deste regime e à exigência de o aplicar apenas na medida do necessário.

56. Em segundo lugar, considero que, quando se demonstre que a aplicação do regime forfetário está associada a um abuso de direito, por exemplo, quando uma exploração agrícola é fracionada artificialmente apenas com o objetivo de preencher os critérios que permitem beneficiar de tal regime, a recusa de aplicação do mesmo pode ter carácter retroativo. Pelo contrário, noutra situação, os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança legítima opõem-se, na minha opinião, à recusa, com efeitos retroativos, de aplicação do regime forfetário. Em tal caso, se as autoridades fiscais constatarem que a alteração da situação do produtor agrícola já não justifica que este beneficie de tal regime, podem recusar a sua aplicação, mas apenas para o futuro.

57. À luz das considerações anteriores, proponho ao Tribunal de Justiça que responda à quinta questão prejudicial declarando que o artigo 296.º, n.os 1 e 2, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que não se opõe à recusa de aplicação do regime forfetário previsto nessa disposição a um produtor agrícola ao qual tal regime tenha sido anteriormente aplicado. Esta recusa pode ter efeitos retroativos quando a aplicação do regime forfetário tenha estado associada a um abuso de direito.

Conclusão

58. Atendendo a todas as considerações anteriores, proponho ao Tribunal de Justiça que responda do seguinte modo às questões prejudiciais submetidas pelo Bundesfinanzgericht (Tribunal Federal Tributário, Áustria):

1) O artigo 9.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que não serve de base à recusa do estatuto de sujeito passivo a uma pessoa vinculada a outra pessoa nos planos de organização, económico ou financeiro, se tal vínculo não tiver carácter de relação jurídica, como se prevê no artigo 10.º desta diretiva. O artigo 11.º da mesma diretiva deve ser interpretado no sentido de que a sua aplicação requer a existência, na ordem jurídica nacional, de uma base jurídica expressa adotada após consulta do Comité Consultivo do IVA. Compete aos órgãos jurisdicionais nacionais determinar se tal base existe no direito nacional e se a mesma é aplicável ao caso em apreço.

2) A determinação das pessoas que, numa situação de facto concreta, podem ser consideradas como um único sujeito passivo é inteiramente da competência das autoridades fiscais e dos órgãos jurisdicionais nacionais.

3) O artigo 11.º da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que, ao aplicá-lo, as autoridades fiscais podem considerar como um único sujeito passivo pessoas que tenham anteriormente exercido, como sujeitos passivos distintos, uma atividade tributada. É possível considerar tais pessoas como um único sujeito passivo com efeitos retroativos se essas pessoas tiverem abusado dos direitos decorrentes do estatuto de sujeitos passivos distintos.

4) O artigo 296.º, n.os 1 e 2, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma regulamentação nacional nos termos da qual a recusa de aplicação do regime forfetário previsto nessa disposição só ocorre quando o produtor agrícola deixa de preencher os critérios de aplicação desse regime, baseados na dimensão da exploração, por exemplo devido ao facto de vários produtores agrícolas vinculados entre si no plano económico terem sido considerados um único sujeito passivo.

5) O artigo 296.º, n.os 1 e 2, da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que não se opõe à recusa de aplicação do regime forfetário previsto nessa disposição a um produtor agrícola ao qual tal regime tenha sido anteriormente aplicado. Esta recusa pode ter efeitos retroativos quando a aplicação do regime forfetário tenha estado associada a um abuso de direito.

1 – Língua original: polaco.

2 – JO 1977, L 145, p. 1, a seguir «sexta diretiva».

3 – JO 2006, L 347, p. 1.

4 – V., em particular, acórdãos de 27 de janeiro de 2000, Heerma (C-23/98, EU:C:2000:46, n.º 18), e de 29 de setembro de 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, n.os 33 e 34 bem como jurisprudência referida).

5 – V., em particular, acórdão de 9 de abril de 2013, Comissão/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217).

6 – Acórdão de 9 de abril de 2013, Comissão/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217, n.º 48).

- 7 – V., em particular, 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 40).
- 8 – Acórdão de 16 de julho de 2015, Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt (C?108/14 e C?109/14, EU:C:2015:496, n.os 50 e 51).
- 9 – V., neste sentido, no que respeita ao artigo 4.º, n.º 4, segundo parágrafo, da Sexta Diretiva, acórdão de 22 de maio de 2008, Amplisientifica e Amplifin (C?162/07, EU:C:2008:301, n.º 23).
- 10 – Acórdão de 16 de julho de 2015, Larentia + Minerva e Marenave Schiffahrt (C?108/14 e C?109/14, EU:C:2015:496).
- 11 – 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 2 da parte decisória).
- 12 – 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 3 da parte decisória).
- 13 – V. acórdão de 6 de fevereiro de 2014, Fatorie (C?424/12, EU:C:2014:50, n.º 46). V. igualmente, no mesmo sentido, acórdão de 21 de fevereiro de 2006, Halifax e o. (C?255/02, EU:C:2006:121, n.º 72).
- 14 – Acórdão de 6 de fevereiro de 2014, Fatorie (C?424/12, EU:C:2014:50, n.os 47 e 48).
- 15 – V., no mesmo sentido, acórdão de 21 de fevereiro de 2006, Halifax e o. (C?255/02, EU:C:2006:121, n.os 94 e 95).
- 16 – V., no mesmo sentido, acórdãos de 21 de fevereiro de 2006, Halifax e o. (C?255/02, EU:C:2006:121, n.os 74 e 75), bem como de 17 de dezembro de 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, n.º 36).
- 17 – Acórdãos de 15 de julho de 2004, Harbs (C?321/02, EU:C:2004:447, n.º 27), e de 8 de março de 2012, Comissão/Portugal (C?524/10, EU:C:2012:129, n.º 49).