

Edição provisória

CONCLUSÕES DA ADVOGADA?GERAL

JULIANE KOKOTT

apresentadas em 23 de abril de 2020 (1)

Processo C?312/19

XT,

Intervenientes:

Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos,

Vilniaus apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Supremo Tribunal Administrativo, Lituânia)]

«Reenvio prejudicial – Fiscalidade – Imposto sobre o valor acrescentado – Diretiva 2006/112/CE – Artigo 9.º, n.º 1 – Conceito de sujeito passivo – Capacidade para ser sujeito passivo – Capacidade jurídica – Afetação do volume de negócios a um sujeito passivo – Atividade conjunta de várias pessoas – Atuação de uma sociedade interna»

I. Introdução

1. No presente caso, duas pessoas planearam e realizaram um projeto de construção composto por vários edifícios, embora apenas uma delas – o recorrente no processo principal – tenha atuado ativamente perante o exterior. Em contrapartida, o seu parceiro comercial só participou financeiramente em 70 % das despesas de aquisição, tendo no entanto estado envolvido em decisões relativas ao projeto e, no final do projeto comum e da venda dos edifícios construído, recebeu do recorrente a correspondente quota?parte.

2. Quem é então o sujeito passivo que presta o serviço, que é devedor do IVA aplicável, no caso em que duas pessoas atuam em conjunto, mas apenas uma delas atua em seu nome perante o exterior? A resposta é relevante não apenas para a dívida fiscal do prestador de serviços, mas também para o direito à dedução do beneficiário dos serviços. Com efeito, este necessita de uma fatura na qual devem estar indicados o nome e a morada do sujeito passivo vendedor.

3. Até à data, as decisões do Tribunal de Justiça não se referiam ao caso em que alguém

participa em segundo plano (ou seja, como financiador) numa atividade que foi executada exclusivamente por outro, em seu nome. O Tribunal de Justiça apreciou apenas a questão relacionada com a dedução (proporcional) por parte do detentor de uma quota?parte de uma propriedade através de uma fatura emitida em nome dos dois comproprietários (2). Neste sentido, o presente caso oferece a oportunidade de continuar a desenvolver a temática absolutamente fundamental da determinação do sujeito passivo no caso em que também há terceiros envolvidos na sua atividade.

II. Quadro jurídico

A. Direito da União

4. Os artigos 9.º, n.º 1, 193.º e 287.º, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006 relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (3) (a seguir «Diretiva IVA») constituem o quadro jurídico de direito da União.

5. O artigo 9.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA dispõe:

«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.

[...]»

6. O artigo 193.º, da Diretiva IVA diz respeito à pessoa do devedor do imposto e prevê, na versão aplicável aos anos controvertidos:

«O IVA é devido por sujeitos passivos que efetuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis [...]».

7. O artigo 287.º, n.º 11, da Diretiva IVA prevê a denominada isenção para as pequenas empresas e estabelece:

«Os Estados-Membros que tenham aderido depois de 1 de janeiro de 1978 podem conceder uma isenção aos sujeitos passivos cujo volume de negócios anual seja, no máximo, igual ao contravalor em moeda nacional dos seguintes montantes à taxa de conversão do dia da respetiva adesão:

[...]

11) Lituânia: 29 000 euros; [...]»

B. Direito lituano

8. O artigo 2.º, n.º 15, da Lietuvos Respublikos prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymas (Lei da República da Lituânia relativa ao imposto sobre o valor acrescentado; a seguir «Lei relativa ao IVA») dispõe:

«[Entende-se por] “Sujeito passivo da República da Lituânia”, uma pessoa singular ou coletiva da República da Lituânia que exerça uma atividade económica, independentemente do seu tipo, bem como um organismo de investimento coletivo estabelecido na República da Lituânia que não tenha o estatuto de pessoa coletiva e que atue na qualidade de fundo de investimento.»

9. O artigo 71.º, n.º 1 da Lei relativa ao IVA dispõe:

«1. A obrigação de registo para efeitos de IVA, de apuramento do IVA e da respetiva entrega ao

Estado incumbe aos sujeitos passivos que procedam a entregas de bens ou a prestações de serviços no território nacional [...]. Uma pessoa obrigada a registar-se para efeitos de IVA deve apresentar um requerimento de registo para efeitos de IVA.»

10. O artigo 71.º, n.º 2, da Lei relativa ao IVA estabelece o seguinte, em derrogação do acima exposto:

«Não obstante o disposto no n.º 1, [do artigo 71.º, da Lei relativa ao IVA], um sujeito passivo da República da Lituânia não está obrigado a apresentar um pedido de registo para efeitos de IVA, nem a apurar o IVA e a entregá-lo ao Estado, nos termos previstos [...], relativamente a entregas de bens e/ou prestações de serviços no território do país, se o montante total anual da contraprestação recebida pelos bens entregues e/ou serviços prestados no exercício de atividades económicas nos últimos 12 meses não excedeu 155 000 [litas lituanas (LTL)]. O IVA começa a ser apurado a partir do mês em que tal limite seja excedido. Não será apurado IVA relativamente a entregas de bens e a prestações de serviços cuja contraprestação não exceda o montante estabelecido de 155 000 LTL. [...]»

III. Processo principal

11. Em 19 de fevereiro de 2010, o recorrente no processo principal (a seguir «recorrente») e outra pessoa singular (a seguir «parceiro comercial»), celebraram um acordo de atividade conjunta para efeitos de cooperação na construção de um imóvel para habitação em Vilnius ou próximo de Vilnius (Lituânia).

12. Em 25 de abril de 2010, o recorrente, juntamente com o seu parceiro comercial, decidiu adquirir uma parcela de 0,5 ha de terreno agrícola no distrito de Vilnius. Em 27 de abril de 2010, o recorrente e os proprietários dessa parcela de terreno assinaram um contrato de compra e venda para a parcela de terreno. O parceiro comercial contribuiu com 70 % e o recorrente com 30 % do montante da transação. Tomaram a decisão de registar a propriedade do terreno em nome do recorrente.

13. Em 5 de maio de 2010, o recorrente e o seu parceiro comercial decidiram construir um complexo de cinco edifícios, encarregando-se o recorrente de tratar de todos os documentos necessários para a construção e designar a sociedade de responsabilidade limitada Konsela (a seguir «Konsela UAB»), cujo gerente era o recorrente, para efetuar a construção.

14. Em 2 de novembro de 2010, foi concedida ao recorrente uma licença de construção emitida em seu nome pela Autoridade Municipal do Distrito de Vilnius, autorizando a construção de cinco edifícios na parcela de terreno. Em 22 de abril de 2010, foi celebrado o contrato de empreitada, assinado pelo recorrente, enquanto cliente, e o representante da Konsela UAB. Em 15 de fevereiro de 2011, o empreiteiro emitiu uma fatura de IVA para a construção dos edifícios n.os 1 a 4 e, em 11 de fevereiro de 2013, para o edifício n.º 5.

15. Por Decisão de 2 de dezembro de 2010, o recorrente e o seu parceiro comercial decidiram vender o edifício n.º 1 com uma parte da parcela de terreno e utilizar o montante recebido para a construção. Esse imóvel foi vendido ao abrigo de um contrato de compra e venda celebrado em 14 de dezembro de 2010 entre o recorrente e os compradores (pessoas singulares).

16. Em 10 de janeiro de 2011, o recorrente e o parceiro comercial celebraram um acordo relativo à cessação do acordo de atividades conjuntas de 19 de fevereiro de 2010 e à divisão da propriedade e das responsabilidades. Nos termos deste acordo, foi decidido cessar o acordo de atividades conjuntas e conceder o direito aos ativos produzidos (edifícios n.os 4 e 5) ao parceiro comercial, comprometendo-se o recorrente a reembolsar ao parceiro comercial, até 2017, a

diferença entre as suas contribuições e a parte dos ativos comuns recebidos, no montante de 300 000 LTL (86 886 euros).

17. Os edifícios n.os 2 e 3 passaram a ser da responsabilidade do recorrente, nos termos deste acordo e foram vendidos, juntamente com as partes da parcela de terreno que lhes foi atribuída, em 30 de maio de 2011 e em 13 de novembro de 2012.

18. Em 1 de fevereiro de 2013, o recorrente e o parceiro comercial celebraram uma escritura de transmissão da propriedade (alienação) nos termos da qual o recorrente, tendo em conta o acordo de 10 de janeiro de 2011, transmitiu para o parceiro comercial os edifícios n.os 4 e 5, bem como as partes da parcela de terreno que lhes tinham sido atribuídas.

19. Por Decisão de 6 de fevereiro de 2013, ao abrigo do acordo de atividade conjunta de 19 de fevereiro de 2010, o recorrente e o seu parceiro comercial decidiram que o recorrente venderia o edifício n.º 5 e a parte da parcela de terreno que lhe foi atribuída, registada em seu nome, e transferiria de imediato o montante recebido para o parceiro comercial. Por contrato de compra e venda de 13 de fevereiro de 2013, esse imóvel foi vendido a uma pessoa coletiva com sede na Lituânia.

20. O recorrente e o seu parceiro comercial não consideraram estas vendas de imóveis realizadas em 14 de dezembro de 2010, 30 de maio de 2011, 13 de novembro de 2012 e 13 de fevereiro de 2013 como uma atividade (económica) sujeita a IVA, pelo que não apuraram nem identificaram o IVA a pagar pelos compradores, não declararam nem pagaram o IVA, e não utilizaram uma dedução do IVA.

21. Após a realização de uma inspeção fiscal ao recorrente, relativa ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e ao IVA de 2010 a 2013, a autoridade fiscal local classificou as entregas controvertidas como uma única atividade sujeita a IVA e considerou o recorrente como o sujeito passivo devedor do IVA relativo a todas estas entregas.

22. No apuramento do IVA devido, a autoridade fiscal local reconheceu, por sua própria iniciativa, o direito do recorrente a uma dedução do IVA ao abrigo das faturas de IVA emitidas pela Konsela UAB e apurou os montantes de IVA devidos após dedução do IVA para a aquisição (construção) dos referidos edifícios que foram objeto de impugnação.

23. Foi solicitado ao recorrente o pagamento do IVA apurado no montante de 39 586,71 euros acrescidos de juros de mora no montante de 11 695 euros. A notificação de liquidação do imposto foi confirmada pela Decisão da Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Inspeção das Finanças de Vilnius) de 3 de novembro de 2015. A oposição deduzida contra esta decisão foi rejeitada por Decisão de 3 de março de 2016 da Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Inspeção das Finanças sob a tutela do Ministério das Finanças da República da Lituânia).

24. As restantes reclamações do recorrente foram indeferidas por Decisão da Mokestinė ginčų komisija (Comissão de Contencioso Fiscal) de 18 de julho de 2016 e por Decisão do Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Administrativo Regional de Vilnius, Lituânia). O recorrente interpôs recurso da decisão de indeferimento perante o Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Supremo Tribunal Administrativo, Lituânia).

IV. Pedido de decisão prejudicial e tramitação perante o Tribunal de Justiça

25. Por Despacho de 10 de abril de 2019, o Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Supremo Tribunal Administrativo) submeteu ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 267.º

TFUE, as seguintes questões para decisão prejudicial:

1. Devem o artigo 9.º, n.º 1, e o artigo 193.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, ser interpretados no sentido de que, em circunstâncias como as do caso em apreço, não se pode considerar que uma pessoa singular como o recorrente exerceu a atividade (económica) em questão de forma «independente» e tem, ela própria, de pagar o imposto sobre o valor acrescentado sobre as entregas controvertidas, ou seja, para efeitos do artigo 9.º, n.º 1, e do artigo 193.º da Diretiva 2006/112, deve considerar-se sujeito passivo responsável pelas obrigações em causa na atividade conjunta/parceria (os participantes na atividade conjunta coletivamente; nos presentes autos, o recorrente e o seu parceiro comercial, em conjunto) – que, nos termos do direito nacional, não é considerada sujeito passivo e não tem personalidade jurídica – e não apenas uma pessoa singular como o recorrente?

2. Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, deve o artigo 193.º da Diretiva 2006/112 ser interpretado no sentido de que, em circunstâncias como as do caso em apreço, o IVA é pago individualmente por cada um dos participantes (nos presentes autos, o recorrente e o seu parceiro comercial) na atividade conjunta/parceria, que o direito nacional não considera sujeito passivo e não tem personalidade jurídica, pela parte do pagamento que recebem a título de contraprestação (ou é cobrável por eles ou lhes é devido) por entregas de bens imóveis sujeitas a imposto? Deve o artigo 287.º da Diretiva 2006/112 ser interpretado no sentido de que, em circunstâncias como as do caso em apreço, o volume de negócios anual referido nessa disposição é determinado tendo em conta a totalidade das receitas da atividade conjunta (recebidas coletivamente pelos participantes nessa atividade)?

26. No processo perante o Tribunal de Justiça só a República da Letónia e a Comissão apresentaram observações escritas.

V. **Apreciação jurídica**

A. **Quanto à primeira questão prejudicial e à primeira parte da segunda questão: quem é o verdadeiro sujeito passivo no caso concreto?**

27. Com a primeira questão e a primeira parte da segunda questão – que podem ambas ser analisadas em conjunto – o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, em substância, quem é, no caso concreto, o sujeito passivo devedor do IVA sobre as entregas de bens imóveis, à luz do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA.

28. Só o recorrente (segundo o entendimento da administração fiscal lituana), a sociedade entre o recorrente e o parceiro comercial (segundo o entendimento da Comissão), o recorrente e o parceiro comercial em conjunto (neste sentido se inclina o órgão jurisdicional de reenvio) ou – pelo menos, em parte – apenas o parceiro comercial (também, em parte, segundo o entendimento da Comissão), podem ser tidos em consideração.

29. A resposta a esta questão pressupõe que a capacidade de poder ser um sujeito passivo na aceção da Diretiva IVA possa ser atribuída a pelo menos uma das quatro variantes (recorrente, parceiro comercial, sociedade entre recorrente e parceiro comercial, recorrente e parceiro comercial em conjunto) (v., a este respeito, 1.). A esta segue-se a questão de saber segundo que critérios se deve decidir no caso concreto qual dos possíveis sujeitos passivos é devedor do IVA da venda das parcelas de terreno. Esta é, fundamentalmente, uma questão de afetação dos volumes de negócios concretos a um dos possíveis sujeitos passivos (v., a este respeito, 2.)

1. **Capacidade para ser sujeito passivo**

30. Nos termos do artigo 9.º, n.º 1, primeiro período, da Diretiva IVA, 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).

31. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça os termos utilizados 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 (5) que se centra 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, preenchem os critérios que figuram nessa disposição, devem ser consideradas sujeitos passivos de IVA (6).

32. Por conseguinte, segundo o Tribunal de Justiça, para verificar a independência do exercício de uma atividade económica, há que verificar se a pessoa em causa exerce 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 (7).

33. Embora esta última situação diga sobretudo respeito à questão da afetação do volume de negócios a uma pessoa concreta e menos à característica de sujeito passivo, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça não deixa, porém, de ser um requisito básico da atividade económica na aceção do artigo 9.º, da Diretiva IVA. Em contrapartida, é irrelevante a forma jurídica sob a qual estas atividades são prestadas (pessoa singular, pessoa coletiva ou parceria) e se é atribuída personalidade jurídica própria a esta forma jurídica nos termos do direito nacional (8).

34. No entanto, a atividade económica pressupõe que o respetivo regime jurídico nacional confere a faculdade de celebrar negócios jurídicos (económicos) (9). Contudo, só as entidades com capacidade para serem titulares de direitos e de deveres têm capacidade jurídica.

35. As pessoas singulares e coletivas têm capacidade jurídica *per definitionem*. Outras entidades (ou seja, outras formas de atuação) também a podem ter, à luz da respetiva legislação nacional, sem que, tal como o Tribunal de Justiça sublinha, corretamente, tenham de ter personalidade jurídica própria. No entanto, na aceção da Diretiva IVA, sem personalidade jurídica própria não se pode ser sujeito passivo.

36. O mesmo é confirmado, por um lado, pela jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à existência de uma prestação tributável, segundo a qual o Tribunal de Justiça salienta que para a existência de uma transação tributável de um sujeito passivo é necessário que exista uma relação jurídica entre os intervenientes no âmbito da qual as prestações e a remuneração são transacionadas (10). Porém, uma relação jurídica só pode ser criada por uma pessoa que também tenha capacidade jurídica.

37. Por outro lado, a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à função do sujeito passivo no sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (11) confirma o mesmo. Neste caso, o Tribunal de Justiça declarou que o sujeito passivo tem a função de cobrador de impostos por conta do Estado (12). No entanto, só uma entidade com capacidade jurídica pode mencionar o montante do IVA numa fatura, recebê-lo juntamente com o preço ou também cobrá-lo coercivamente.

38. Não se pode concordar com a afirmação da Comissão de que o Tribunal de Justiça já

reconheceu uma união de facto/uma comunhão resultante de um casamento como sujeito passivo (13).

39. Com efeito, a decisão do Tribunal de Justiça referida pela Comissão (14) não dizia respeito à questão de saber quem era no caso concreto o sujeito passivo devedor do IVA. Pelo contrário, a mesma dizia respeito a uma propriedade alemã através da qual várias pessoas eram proprietárias de uma quota?parte de um bem. Esta propriedade mais não era que uma participação real num bem que não podia celebrar negócios jurídicos enquanto tal (15). Contudo, um dos proprietários já era sujeito passivo e pretendia exercer o direito à dedução dos custos de produção de uma parte do bem que era utilizada para fins profissionais.

40. Neste processo HE, o Tribunal de Justiça declarou, quanto à questão de saber quem era o destinatário das operações, que a comunhão que vincula dois cônjuges não exerceu, por si, qualquer atividade económica sob a forma de sociedade com personalidade jurídica ou de uma entidade que, mesmo sem ter personalidade jurídica, efetivamente atua de forma independente (16). Pelo contrário, são os proprietários que devem ser considerados os destinatários da operação (17). Em contrapartida, o Tribunal negou, corretamente, a uma forma de cooperação destituída de capacidade jurídica (ou seja, de uma comunhão sem autonomia própria) a capacidade de ser sujeito passivo.

41. Neste sentido, importa reter que um certo grau de capacidade jurídica é pressuposto para se ser sujeito passivo na aceção da Diretiva IVA. No presente caso, é pacífico que tanto o recorrente por si só, como o parceiro comercial por si só, como também o recorrente em conjunto com o seu parceiro comercial, enquanto pessoas singulares e, conseqüentemente, com capacidade jurídica, têm essa capacidade.

42. No entanto, no presente caso, só não é claro se a forma de cooperação entre o recorrente e o parceiro comercial tem tal capacidade. A questão de saber se esta forma de cooperação tem efetivamente capacidade para celebrar negócios jurídicos ou se não se trata apenas de uma sociedade interna sem capacidade para atuar perante o exterior deve ser respondida pelo órgão jurisdicional de reenvio em conformidade com o regime jurídico nacional. Com efeito, pode tratar-se da denominada *stille Gesellschaft* (associação em participação) na qual o parceiro comercial apenas participa financeiramente nas atividades do recorrente, no âmbito da relação interna, ao passo que este último (e não a sociedade) atua perante o exterior.

43. Se o regime jurídico nacional atribuir à presente forma de colaboração entre o recorrente e o seu parceiro comercial a capacidade para, enquanto tal, estabelecer relações jurídicas, a mesma também poderá ser sujeito passivo. No entanto, se o regime jurídico nacional não atribuir tal possibilidade a esta forma de colaboração [um exemplo seria, na Alemanha, a *stille Gesellschaft* nos termos do § 230 do *Handelsgesetzbuch* (Código Comercial)], a mesma não deverá ser considerada sujeito passivo.

2. A afetação das operações concretas a um dos sujeitos passivos

44. Do acima exposto deve autonomizar-se a questão de saber a qual dos três ou quatro possíveis sujeitos passivos devem, no caso concreto, ser afetadas as operações tributáveis, de modo a que essa pessoa se torne devedora de IVA.

45. Como ponto de partida, pode recorrer-se à jurisprudência já referida (v. a este respeito, *supra*, n.os 31 e 32), segundo a qual 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 (18). Com efeito, no caso de vários sujeitos

passivos possíveis, pode acabar por haver apenas um que preencha estes critérios. Em meu entender, não é possível atuar simultaneamente de modo totalmente independente e em nome de outrem.

46. Além disso, estes critérios desenvolvidos pelo Tribunal de Justiça garantem que o adquirente pode exercer com segurança jurídica o direito à dedução que eventualmente detenha. Com efeito, para tanto, necessita, nos termos do artigo 226.º, n.º 5, da Diretiva IVA, de uma fatura com o nome e o endereço completo do sujeito passivo e do adquirente ou destinatário. Contudo, o mesmo só pode verificar esta informação na fatura se souber quem é a sua contraparte (designadamente, perante o exterior).

47. Neste sentido, deve averiguar-se no presente caso quem forneceu os prédios construídos, segundo estes critérios, aos respetivos compradores.

48. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, o recorrente comprou as parcelas de terreno sozinho, em seu nome, foi inscrito no registo predial como único proprietário, requereu e obteve sozinho a licença de construção e também vendeu os prédios construídos, sozinho, em seu nome, tendo emitido as respetivas faturas. Ainda que a cooperação entre o recorrente e o parceiro comercial tivesse capacidade jurídica à luz do direito interno, a mesma não interveio, em seu nome, nos negócios jurídicos. Uma vez que a cooperação entre recorrente e parceiro comercial cessou logo em 10 de janeiro de 2011, também é dificilmente concebível que ainda tenha realizado as operações de maio de 2011, novembro de 2012 e fevereiro de 2013. O recorrente e o seu parceiro comercial também não atuaram de forma concertada quer antes quer após a cessação da sua cooperação. Assim, resulta desde logo destes factos que só o recorrente atuou no caso concreto na qualidade de sujeito passivo.

49. A participação interna dos sócios nos lucros e nos prejuízos em nada altera esta conclusão. Contrariamente ao que afirmam o órgão jurisdicional de reenvio e a Comissão, a participação financeira interna de um terceiro não significa que a pessoa que atua perante o exterior (neste caso, o recorrente), deixa de atuar de modo independente. Pelo contrário, o mesmo começou, quando muito, por atuar sozinho, por sua conta e risco e, por esse motivo, é o sujeito passivo devedor do respetivo IVA.

50. O recorrente tem apenas, subseqüentemente, a possibilidade de transferir uma parte do risco para outra pessoa ou a obrigação de dividir o lucro com outra pessoa. O órgão jurisdicional de reenvio, ao expressar algum desconforto com o facto de só o recorrente ser devedor da totalidade do IVA, ignora que o parceiro comercial também participa nestes custos adicionais do projeto, nos termos acordados entre ambos. A questão de saber se a divisão destes custos ficou esquecida no acordo interno mais não é que uma questão de interpretação desse acordo. Tal não produz, no entanto, quaisquer efeitos sobre a determinação do sujeito passivo que atuou em concreto, à luz do regime jurídico do IVA.

51. A este respeito, o facto invocado pelo órgão jurisdicional de reenvio de que a administração fiscal afetou determinadas receitas ao parceiro comercial para efeitos de imposto sobre o rendimento também é irrelevante. A legislação nacional do imposto sobre o rendimento e a legislação da União respeitante ao IVA prosseguem objetivos diferentes. Com efeito, a legislação do imposto sobre o rendimento também tributa, em regra, as receitas de pessoas que não atuaram de modo independente, como, por exemplo, os trabalhadores, que são expressamente excluídos pela Diretiva IVA (artigo 10.º) da qualidade de sujeitos passivos.

52. Além disso, a possibilidade (interna) subseqüente de transferência do risco para um terceiro em nada altera, por si só, a operação por conta própria que ocorreu em primeiro lugar. Tal pode ser ilustrado com o exemplo de um seguro. Ainda que o seguro garanta todos os riscos

económicos de uma operação de uma empresa, isso em nada altera o facto de a empresa atuante ser o sujeito passivo. Não é por ser possível à empresa transferir o risco da perda realizada em caso de sinistro que a seguradora passa a ser o sujeito passivo dessa operação. O mesmo se aplica à participação interna nos lucros da seguradora.

53. O artigo 132.º, n.º 1, alínea f), da Diretiva IVA também demonstra que devem ser as próprias formas internas de cooperação a realizar as operações para serem tratadas como sujeitos passivos. No entanto, não é o que sucede no presente caso. De acordo com a matéria de facto comunicada, as operações a jusante, ou seja, a venda dos edifícios construídos foram realizadas apenas pelo recorrente e não pela cooperação entre o recorrente e o parceiro comercial.

54. A participação do parceiro comercial nas decisões comerciais na relação interna, salientada pelo órgão jurisdicional nacional, em nada altera esta conclusão, uma vez que não produz quaisquer efeitos para o exterior e, por conseguinte, também não pode exercer qualquer influência sobre a qualidade de sujeito passivo da pessoa que atua perante o exterior. Por um lado, dificilmente se consegue detetar com segurança jurídica a influência de um terceiro, determinante para esse efeito. Por outro lado, o beneficiário da prestação não pode, por princípio, reconhecer esta influência interna, sob pena de a sua dedução ficar sempre em risco por falta de uma fatura regular. Tal contrariaria a noção de sistema de IVA simples e eficaz (19).

55. Além disso, tal como o Tribunal de Justiça já declarou, «a existência de uma certa cooperação» não basta para pôr em causa a independência da pessoa atuante (20). O papel determinante de uma pessoa na produção também «não é suscetível» de pôr em causa a independência que essas pessoas demonstram no exercício das suas atividades, visto que cada uma atua em seu próprio nome, por sua conta e sob a sua própria responsabilidade (21). Neste contexto, o Tribunal de Justiça também considerou empresas independentes e sujeitos passivos de IVA as pessoas que se apresentam como independentes perante os seus fornecedores, perante as autoridades públicas e, em certa medida, também perante os seus clientes, apesar de comercializarem uma grande parte dos seus produtos sob uma marca conjunta por intermédio de uma sociedade de capitais por elas detida (22). Isto é ainda mais verdadeiro para o caso em apreço, no qual o recorrente atuou de modo independente perante o vendedor da parcela de terreno, mais tarde perante o Bauamt (serviço de obras) e, por último, perante os seus compradores.

56. Acresce que a importância da atuação perante o exterior é ilustrada pelas disposições da Diretiva IVA relativas à comissão de compra ou de venda [artigo 14.º, n.º 2, alínea c) e artigo 28.º]. Em especial, o artigo 28.º, da Diretiva IVA (23) demonstra claramente que o que é determinante é a atuação em seu nome e não tanto a atuação por sua conta. Com efeito, mesmo que se atue em seu nome mas por conta de outrem, a pessoa que atua fornece um bem ou um serviço e, assim, permanece um sujeito ativo independente.

57. Tal poderia ser relevante, em especial, no que diz respeito ao «acordo de cessação» de 10 de janeiro de 2011 e à escritura de transmissão de 1 de fevereiro de 2013 relativa aos edifícios n.os 4 e 5. Com efeito, a venda subsequente do edifício n.º 5 pelo recorrente a terceiros também poderia tratar-se de um contrato de comissão na aceção do artigo 14.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva IVA.

58. Contudo, ainda que este contrato de comissão existisse no presente caso, tal em nada alteraria a qualidade de sujeito passivo do recorrente que atua de modo independente. Este último, para efeitos da venda dos edifícios, ou atuou em seu nome por conta própria (o denominado negócio próprio), ou atuou em seu nome por conta de outrem (o denominado contrato de comissão).

3. **Conclusão intermédia**

59. Por conseguinte, no presente caso, é o recorrente que deve ser considerado o sujeito passivo devedor do IVA. Só este atuou sozinho em seu nome e por sua conta (possivelmente também por conta de outrem) e, portanto, por seu risco, perante o seu cliente (ou seja, perante o exterior).

B. Quanto à segunda parte da segunda questão prejudicial: determinação do volume de negócios anual para a aplicação da isenção para as pequenas empresas

60. Uma vez que, de acordo com o entendimento aqui defendido, só o recorrente pode ser considerado sujeito passivo, não se afigura necessário responder à segunda parte da segunda questão prejudicial.

61. Só para o caso de o Tribunal de Justiça considerar que a (*stille*) *Gesellschaft* entre o recorrente e o parceiro comercial ou as duas pessoas, respetivamente, enquanto tais, podem ser consideradas como sujeitos passivos, deve responder-se a esta questão a título subsidiário. A questão visa a determinação do volume anual para efeitos de isenção das pequenas empresas, nos casos em que haja várias pessoas envolvidas na realização das operações.

62. Como a Comissão alega, corretamente, a este respeito, a denominada isenção das pequenas empresas diz respeito a cada sujeito passivo e ao seu volume de negócios. O mesmo resulta da letra, do sentido e do objetivo da isenção fiscal do artigo 287.º da Diretiva IVA.

63. Uma vez que esta isenção não está objetivamente ligada ao tipo de atividade, mas unicamente ao facto de o sujeito passivo não ter atingido pessoalmente um determinado volume de negócios, impõe-se constatar que o artigo 287.º da Diretiva IVA prevê uma isenção subjetiva. Tal como já foi decidido pelo Tribunal de Justiça (24) e referido por mim noutro contexto (25), o sentido principal desta isenção subjetiva é a simplificação administrativa.

64. Sem um tal limiar a autoridade tributária teria que tratar como sujeito passivo, desde o primeiro euro, qualquer pessoa que exercesse uma atividade económica na aceção do artigo 9.º da Diretiva IVA, por mais reduzida que esta fosse. Uma situação deste tipo geraria encargos administrativos não apenas do lado do sujeito passivo, mas também do lado da autoridade tributária, sem que daí adviesse para esta uma receita tributária equivalente (26). É precisamente o que o limiar mínimo estabelecido no artigo 287.º, da Diretiva IVA pretende evitar (27).

65. O acima exposto também se aplica ao caso em que dois sujeitos passivos atuam em conjunto – embora cada um por conta própria – sem que devam ser considerados conjuntamente como um sujeito passivo independente. O mesmo se dirá no caso em que a atuação em conjunto dá origem a um novo sujeito passivo que deve ser distinto dos seus «fundadores» por ter capacidade jurídica própria e que não ultrapassa o limiar mínimo.

66. Consequentemente, se a sociedade entre o recorrente e o parceiro comercial fosse o sujeito passivo atuante, as operações da sociedade seriam determinantes para o apuramento do volume de negócios anual na aceção do artigo 287.º, da Diretiva IVA. Se fossem o recorrente e o

parceiro comercial respetivamente no montante da quota?parte da sua participação nas transações conjuntas, o volume de negócios anual também deveria ser considerado para cada um em separado. Desde que a construção respetivamente escolhida não tenha uma configuração abusiva (28), e não existem no caso em apreço indícios de que assim seja, a conclusão continuará a ser a mesma.

67. A título subsidiário, há, por conseguinte, que responder da seguinte forma à segunda parte da segunda questão: o artigo 287.º, da Diretiva IVA constitui uma isenção fiscal subjetiva. Em consequência, o volume anual de negócios deve ter em conta cada um dos sujeitos passivos atuantes.

VI. Conclusão

68. Em conclusão, proponho ao Tribunal de Justiça que responda às questões do Lietuvos vyriausioji administracinė teisėmų apeliacinė instancija (Supremo Tribunal Administrativo, Lituânia), nos seguintes termos:

1) O artigo 9.º, n.º 1 e o artigo 193.º, da Diretiva 2006/112/CE devem ser interpretados no sentido de que o sujeito passivo neles referido deve ter capacidade para constituir relações jurídicas, para mencionar o IVA numa fatura e para o cobrar com base no preço acordado, no pressuposto de que pode celebrar transações jurídicas à luz da ordem jurídica nacional, ou seja, que tem capacidade jurídica.

2) O artigo 9.º, n.º 1 e o artigo 193.º, da Diretiva 2006/112/CE devem ser interpretados no sentido de que uma pessoa que tem capacidade para ser sujeito passivo exerce a atividade económica controvertida «de modo independente», quando, tal como o recorrente no presente caso, atua em seu nome e por sua conta (ou também por conta de outrem no âmbito de um contrato de comissão).

1 Língua original: alemão.

2 Acórdão de 21 de abril de 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241).

3 JO 2006, L 347, p. 1.

4 V., entre outros, Acórdãos de 12 de outubro de 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, n.º 26); de 29 de setembro de 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, n.º 27); e de 29 de outubro de 2009, Comissão/Finlândia (C-246/08, EU:C:2009:671, n.º 35).

5 Acórdãos de 12 de outubro de 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, n.º 27), e de 29 de setembro de 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, n.º 28).

6 Acórdãos de 12 de outubro de 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, n.º 27), e de 29 de setembro de 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, n.º 34).

7 Acórdãos de 12 de outubro de 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, n.º 28), e de 29 de setembro de 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, n.º 34). V. também, neste sentido, Acórdão de 18 de outubro de 2007, van der Steen (C-355/06, EU:C:2007:615, n.º 23).

8 V., expressamente: Acórdãos de 12 de outubro de 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, n.º 27); de 29 de setembro de 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635, n.º 28); e de 21 de abril de 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, n.º 54).

9 O Tribunal de Justiça refere uma entidade que, mesmo sem ter personalidade jurídica,

efetivamente atua de forma independente – v. Acórdão de 21 de abril de 2005, HE (C?25/03, EU:C:2005:241, n.º 54).

10 Acórdãos de 27 de março de 2014, Le Rayon d'Or (C?151/13, EU:C:2014:185, n.º 29); de 3 de maio de 2012, Lebara (C?520/10, EU:C:2012:264, n.º 27); e de 3 de março de 1994, Tolsma (C?16/93, EU:C:1994:80, n.º 14). O Acórdão de 29 de outubro de 2009, Comissão/Finlândia (C?246/08, EU:C:2009:671, n.º 43) refere inclusivamente uma transação entre as partes com a estipulação de um preço. Contudo, essas transações só podem ser realizadas por uma pessoa com capacidade jurídica.

11 V., entre outros, Acórdãos de 8 de maio de 2019, A?PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, n.º 22); de 23 de novembro de 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, n.º 23); de 21 de fevereiro de 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, n.º 21); e de 20 de outubro de 1993, Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846, n.º 25); bem como as minhas conclusões no processo Dong Yang Electronics (C?547/18, EU:C:2019:976, n.º 41).

12 V., entre outros, Acórdãos de 8 de maio de 2019, A?PACK CZ (C?127/18, EU:C:2019:377, n.º 22); de 23 de novembro de 2017, Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:887, n.º 23); de 21 de fevereiro de 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, n.º 21); e de 20 de outubro de 1993, Balocchi (C?10/92, EU:C:1993:846, n.º 25).

V. a este respeito igualmente as minhas Conclusões no processo Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:440, n.º 21).

13 Para sustentar esta afirmação, a Comissão cita o Acórdão de 21 de abril de 2005, HE (C?25/03, EU:C:2005:241, n.º 58), onde é referido expressamente o seguinte: «Por conseguinte, há que responder à segunda questão que, quando uma comunhão resultante de um casamento, comunhão essa que não tem personalidade jurídica nem exerce, por si, uma atividade económica na aceção da Sexta Diretiva, encomenda um bem de investimento, os comproprietários que formam a referida comunhão devem ser considerados os destinatários da operação, para efeitos de aplicação da referida diretiva». Não se vislumbra que com tal afirmação a comunhão resultante de um casamento tenha sido reconhecida pelo Tribunal de Justiça como sujeito passivo.

14 Acórdão de 21 de abril de 2005, HE (C?25/03, EU:C:2005:241).

15 V. a este respeito igualmente as conclusões acertadas do Tribunal de Justiça no Acórdão de 21 de abril de 2005, HE (C?25/03, EU:C:2005:241, n.º 32). Outra seria a conclusão se os comproprietários constituíssem uma parceria que tivesse capacidade de celebrar negócios jurídicos perante o exterior e de gerar o seu próprio volume de negócios. Nesse caso, por força desta capacidade jurídica, a pareceria seria o sujeito passivo.

16 Acórdão de 21 de abril de 2005 (C?25/03, EU:C:2005:241, n.º 54).

17 Acórdão de 21 de abril de 2005, HE (C?25/03, EU:C:2005:241, n.º 58).

18 Acórdãos de 12 de outubro de 2016, Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, n.º 28), e de 29 de setembro de 2015, Gmina Wroc?aw (C?276/14, EU:C:2015:635, n.º 34). V. igualmente Acórdão de 18 de outubro de 2007, van der Steen (C?355/06, EU:C:2007:615, n.º 23).

19 V., a este respeito, considerando 5 da Diretiva IVA.

20 Acórdão de 12 de outubro de 2016, Nigl (C?340/15, EU:C:2016:764, n.º 31), neste sentido, desde logo, as Conclusões do advogado?geral M. Szpunar no processo Nigl (C?340/15, EU:C:2016:505, n.º 21), segundo o qual «a mera colaboração, ainda que estreita», não indica que

já não exista um sujeito passivo independente.

21 Acórdão de 12 de outubro de 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, n.º 33).

22 Acórdão de 12 de outubro de 2016, Nigl (C-340/15, EU:C:2016:764, n.º 34).

23 O artigo 28.º, da Diretiva IVA dispõe o seguinte: «Quando um sujeito passivo participe numa prestação de serviços agindo em seu nome mas por conta de outrem, considera-se que recebeu e forneceu pessoalmente os serviços em questão.»

24 Acórdão de 2 de maio de 2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, n.os 37 *in fine*), e de 26 de outubro de 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, n.º 63).

25 Conclusões no processo Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin – Serviciul Inspecție Persoane Fizice e Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara – Serviciul Soluționare Contestații 1 (C-716/18, EU:C:2020:82, n.os 22 e segs.) e no processo Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:354, n.º 33 *in fine*).

26 Neste sentido, também expressamente, Acórdão de 2 de maio de 2019, Jarmuškienė (C-265/18, EU:C:2019:348, n.º 38).

27 V. a justificação do artigo 25.º (pequenas empresas) na p. 27 da Proposta da Comissão de 20 de junho de 1973, COM(73) 950 final.

28 V., em particular, Acórdão de 22 de novembro de 2017, Cussens e o. (C-251/16, EU:C:2017:881, n.os 31 e seg.).