

**Processo C-213/24 [Grzera] <sup>i</sup>****Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

19 de março de 2024

**Órgão jurisdicional de reenvio:**Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu  
(Tribunal Administrativo do Voivodato de Wrocław, Polónia)**Data da decisão de reenvio:**

28 de dezembro de 2023

**Recorrente:**

E.T.

**Outra parte:**Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu  
(Diretor do Serviço da Autoridade Tributária de Wrocław, Polónia)**Objeto do processo principal**

Recurso da decisão do Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (Diretor do Serviço da Autoridade Tributária de Wrocław, Polónia; a seguir «DIAS») de 19 de dezembro de 2022, relativa ao imposto sobre bens e serviços (a seguir «IVA»).

**Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial**

Interpretação do direito da União com base no artigo 267.º TFUE, em especial, do artigo 2.º, n.º 1, e do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Diretiva 2006/112»).

<sup>i</sup> O nome do presente processo é um nome fictício. Não corresponde ao nome verdadeiro de nenhuma das partes no processo.

## Questões prejudiciais

1. Devem as disposições da Diretiva [2006/112] e, em especial, os seus artigos 2.º, n.º 1, e 9.º, n.º 1, ser interpretadas no sentido de que uma pessoa que procede à venda de bens imóveis não afetados anteriormente a uma atividade económica, encarregando da preparação da venda um profissional que, em seguida, na qualidade de mandatário dessa pessoa, efetua uma série de operações organizadas com vista à divisão e venda a um preço mais elevado, exerce uma atividade económica independente?

2. Devem as disposições da Diretiva [2006/112] e, em especial, o seu artigo 9.º, n.º 1, ser interpretadas no sentido de que cada um dos cônjuges, que agem conjuntamente, deve ser considerado uma pessoa que exerce de modo independente uma atividade económica?

## Disposições de direito da União invocadas

Diretiva IVA: artigo 2.º, n.º 1, artigo 9.º, n.º 1; 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: artigo 2.º, n.º 1, artigo 4.º, n.ºs 1, 2 e 3, alínea b).

## Disposições de direito nacional invocadas

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [Lei de 11 de março de 2004, relativa ao Imposto sobre Bens e Serviços] (Dz. U. de 2172, posição 1221, conforme alterada, a seguir «Lei do IVA»), na redação em vigor entre 1 de janeiro de 2017 e 31 de julho de 2021:

Artigo 15.º, n.º 1: «Os sujeitos passivos são pessoas coletivas, entidades organizacionais sem personalidade jurídica e pessoas singulares com uma atividade económica independente mencionada no n.º 2, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.»

Artigo 15.º, n.º 2 «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. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência.»

Ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. Kodeks rodzinny i opiekuńczy [Lei de 25 de fevereiro de 1964, que aprova o Código da Família e da Tutela] (Dz. U. de 2017, posição 682, a seguir «Código da Família e da Tutela»), na redação em vigor entre 1 de janeiro de 2017 e 31 de julho de 2021:

Artigo 31.º, § 1: «Nos termos da lei, com a celebração do casamento surge entre os cônjuges uma comunhão de bens (comunhão legal) que abrange os bens adquiridos durante a sua vigência por ambos os cônjuges ou por um deles (património comum). Os bens patrimoniais não abrangidos pela comunhão legal pertencem ao património pessoal de cada um dos cônjuges.»

Artigo 35.º: «Durante o período de comunhão legal, nenhum dos cônjuges pode exigir a divisão do património comum. Também não pode dispor nem comprometer-se a dispor de uma participação que, em caso de extinção da comunhão, lhe caberá no património comum ou em bens individuais pertencentes a esse património.»

### **Apresentação sucinta dos factos e do processo principal**

- 1 E.T (a seguir «recorrente»), juntamente com o seu cônjuge, W.T., ao abrigo de um contrato de cessão de exploração agrícola a um sucessor, adquiriu, em 21 de abril de 1989, as parcelas em causa no processo principal. Durante o período analisado, a recorrente e o seu cônjuge venderam 19 lotes de terreno não urbanizados situados na aldeia de L. Nenhuma dessas transações foi sujeita a IVA.
- 2 A recorrente e o seu marido (comitentes) celebraram, em 11 de janeiro de 2011, um contrato de representação com a sociedade B.A.Z. (comissário) para cooperar na valorização e venda de um terreno, situado em L. no município de Z., destinado à construção residencial e residencial e comercial. O âmbito do contrato abrangia algumas parcelas de terreno. A conclusão da venda foi fixada para o final de 2017. Em execução do contrato, foi conferido ao comissário um mandato para tomar todas as medidas necessárias. Para realizar o seu projeto, o comitente encomendou uma série de atividades à empresa do comissário, incluindo:
  - execução do projeto de divisão do terreno acima referido em parcelas mais pequenas, e execução das ações necessárias para esse efeito no âmbito das inscrições formais no registo predial e no cadastro predial;
  - instalação de serviços de utilidade pública na propriedade, saneamento do terreno, abate de árvores e arbustos;
  - obtenção de autorizações e decisões pertinentes das autoridades e das instituições para a execução dos trabalhos acima referidos;
  - realização de publicidade adequada junto de potenciais compradores de terrenos;
  - preparação dos documentos necessários, relativos aos bens imóveis, para a celebração, pelo comitente, de contratos notariais com as pessoas interessadas na aquisição dos referidos terrenos.

- 3 Resultava também desse contrato que as despesas relacionadas com a execução dos encargos seriam suportadas pelo comissário. Além disso, devia ser-lhe entregue um mandato notarial para agir perante as instituições e autoridades administrativas no que respeita ao objeto do contrato. A remuneração do comissário foi fixada, enquanto montante representativo do excedente dos preços de venda fixados contratualmente, na totalidade ou em proporções determinadas segundo as regras fixadas para cada parcela individual, e devia ser paga com base numa fatura de IVA por ele emitida, no montante bruto.
- 4 Com a adenda n.º 1 ao contrato em causa, de 25 de maio de 2015, o prazo para a venda das parcelas foi prorrogado até ao final de 2021.
- 5 Segundo a autoridade tributária, a venda de imóveis pela recorrente constituía uma atividade económica e não a gestão do património pessoal e estava, por isso, sujeita a IVA. Tendo em conta este facto, a autoridade de primeira instância determinou uma dívida de IVA da recorrente a título da venda de lotes de terreno no montante da quota-parte da recorrente correspondente ao período compreendido entre dezembro de 2017 e julho de 2021. Foi tomada uma decisão análoga relativamente ao marido da recorrente. O DIAS, na qualidade de autoridade tributária de segunda instância, confirmou, por Decisão de 19 de dezembro de 2022, a decisão da autoridade de primeira instância.

#### **Argumentos essenciais das partes no processo principal**

- 6 No seu recurso para o órgão jurisdicional de reenvio, a recorrente invoca uma interpretação errada e a violação, nomeadamente, do artigo 15.º, n.ºs 1 e 2, da Lei do IVA, do artigo 4.º, n.ºs 1 e 2, da Sexta Diretiva e do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112. Sustenta que não resulta das circunstâncias no seu todo que exerceu uma atividade económica sujeita a IVA. No processo em apreço, trata-se da venda de património privado. Esse património foi adquirido para uso próprio da pessoa em causa e não para efeitos de uma atividade comercial, pelo que a sua venda não pode ser considerada uma atividade comercial que tenha por efeito qualificar essa pessoa de sujeito passivo de IVA. Segundo a recorrente, não pode ser qualificada de sujeito passivo, uma vez que as suas atividades implicam o exercício normal de um direito de propriedade e não tinha a intenção de exercer uma atividade económica ou de utilizar os bens imóveis que detém para os fins dessa atividade, e que os fundos obtidos se destinam a prover às suas necessidades privadas. Além disso, adquiriu a propriedade do imóvel em causa não com o objetivo de o revender, mas sim na sequência da aquisição de uma exploração agrícola.
- 7 Na sua contestação, o DIAS pediu que fosse negado provimento ao recurso, mantendo a sua posição na íntegra. Segundo a autoridade tributária, as vendas tiveram lugar, pelo menos, entre 2017 e 2021, o que demonstra o carácter cíclico e repetitivo das atividades, e a recorrente adotou uma série de medidas destinadas a maximizar o lucro da venda dos imóveis. Desde a aquisição das parcelas

(por doação) até à sua venda, as parcelas foram convertidas de terrenos agrícolas em terrenos para construção (alterações ao plano de ordenamento local), tal como solicitado pelo comissário em nome da recorrente e do seu marido. Foi também adquirida uma parcela de terreno adicional, para criar estradas internas e de acesso às parcelas separadas. A autoridade tributária considerou, nomeadamente, como elementos que atestam o carácter profissional, contínuo, planificado e organizado da venda dos imóveis em causa, típico do exercício de uma atividade económica, em especial:

- a celebração de um contrato de representação com um construtor, nos termos do qual o comissário se comprometia a realizar uma série de operações destinadas a tornar os lotes em causa mais atrativos e a prepará-los para a venda, recebendo em contrapartida a remuneração estipulada no contrato;
- o pagamento ao comissário de uma remuneração pela execução das operações encomendadas ao abrigo do referido contrato, com base nas faturas de IVA emitidas por este a W.T.;
- a incumbência ao mesmo da realização das operações acima referidas e da sua representação perante as instituições e órgãos nos assuntos relativos às parcelas em causa.

#### **Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial**

- 8 A Diretiva 2006/112 fixa um âmbito de aplicação material do IVA muito amplo, ao referir, no seu artigo 2.º, relativo às operações tributáveis, além das importações de bens, as entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado- Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade (v. Acórdão de 10 de junho de 2010, Future Health Technologies, C- 86/09, Future Health Technologies, EU:C:2010:334, n.º 25 e jurisprudência referida).
- 9 No processo principal, as entregas em causa foram efetuadas em nome e por conta da recorrente.
- 10 No que respeita ao conceito de «atividade económica» na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, é jurisprudência assente que este conceito tem um carácter objetivo, no sentido de que a atividade é considerada em si mesma, independentemente dos seus objetivos ou dos seus resultados (v., neste sentido, Acórdão de 21 de fevereiro de 2006, University of Huddersfield, C- 223/03, EU:C:2006:124, n.ºs 47 e 48 e jurisprudência referida).
- 11 É, nomeadamente, considerada «atividade económica» a exploração de um bem corpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.
- 12 A recorrente alega que se trata da venda dos seus bens pessoais. Por conseguinte, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à questão de saber se se pode

considerar que a utilização, neste tipo de transações, da ajuda de uma pessoa com as qualificações exigidas, tendo em vista a preparação do bem imóvel para venda a fim de maximizar o preço obtido, é equiparada à organização de um estabelecimento estável, e também se tem significado o facto de o comissário agir no âmbito da sua empresa e de a sua remuneração constituir, em substância, o excedente do preço que obteve sobre o preço esperado pelo vendedor.

- 13 Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, quando um sujeito passivo vende património do qual tinha decidido reservar uma parte para seu uso privado, não age, no que toca à venda dessa parte, na qualidade de sujeito passivo, na aceção do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Diretiva (v. Acórdão Armbrrecht, C-291/92, EU:C:1995:304).
- 14 A Diretiva 2006/112/CE prevê a possibilidade de considerar também sujeito passivo qualquer pessoa que realize, a título ocasional, uma operação relacionada com as atividades referidas no segundo parágrafo do n.º 1 do artigo 9.º e, designadamente, a entrega de um terreno para construção [artigo 12.º, n.º 1, alínea b)].
- 15 A lei polaca não prevê uma disposição específica em matéria de tributação das entregas de terrenos para construção. O artigo 43.º, n.º 1, ponto 9, da Lei do IVA, apenas exclui da isenção as entregas de terrenos para construção e a ela destinados. Tal significa que, em princípio, na lei polaca, qualquer atividade de entrega de um terreno destinado a construção é tributada. Deve, todavia, ser efetuada por um sujeito passivo de IVA, ou seja, no âmbito de uma atividade económica com carácter comercial.
- 16 No entanto, surge uma dúvida quanto a saber se o artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 autoriza a tributação de operações de entrega de terrenos para construção que não tenham sido anteriormente utilizados para uma atividade económica.
- 17 Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a mera intenção de exercício de uma atividade económica, confirmada através de elementos concretos, implica considerar a entidade em causa sujeito passivo de IVA, ainda que o órgão fiscal saiba que a atividade económica em causa, que pode não dar origem a operações tributáveis, não se realizará (v. Acórdão de 8 de junho de 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304). Se não existe esta intenção, em contrapartida, fica excluída a possibilidade de considerar a entidade em causa sujeito passivo de IVA.
- 18 Simultaneamente o facto de a recorrente no processo principal ter adquirido o bem corpóreo em causa para satisfazer necessidades pessoais não impede que esse bem seja subsequentemente utilizado para o exercício de uma «atividade económica». A questão de saber se um particular, num determinado caso, adquiriu um bem para as necessidades das suas atividades económicas ou para as suas necessidades pessoais coloca-se quando esse particular reclama o direito à dedução do imposto

pago a montante sobre a aquisição desse bem (Acórdão de 19 de julho de 2012, C-263/11 ECLI:EU:C:2012:497, n.º [3]9).

- 19 Uma vez que a recorrente não comprou os terrenos para neles desenvolver uma atividade agrícola, não se pode considerar que tivesse a intenção de exercer uma atividade comercial. Estes terrenos, adquiridos como terreno agrícola sem IVA, não foram de nenhuma forma utilizados pela recorrente. No entanto, continua em aberto a questão de saber se a intenção revelada no momento em que repete a venda de lotes «do seu património», após a alteração da sua afetação para fins de construção e a exclusão da produção agrícola, permite qualificar estas operações de atividade económica (comercial). Neste caso, é relevante o facto de a mudança de uso do terreno ter ocorrido por iniciativa da recorrente, representada por um comissário profissional.
- 20 No caso de essa venda ser considerada comercial, a questão que se coloca é a de saber qual a quantidade de transações determinante para concluir pelo seu carácter comercial uma vez que um terreno pode – consoante o preço e a procura – ser vendido na totalidade no âmbito de uma só transação ou de várias, ou mesmos dezenas de transações, em função do número de lotes obtidos com a divisão do terreno.
- 21 A questão da qualificação da venda de bens imóveis como atividade económica foi objeto de várias decisões de órgãos jurisdicionais nacionais. Na sua Decisão de 31 de janeiro de 2013, o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia) considerou que também podem ser objeto de comércio profissional os bens adquiridos inicialmente para fins pessoais e utilizados para esses fins. É importante que, no momento da venda dos terrenos, o sujeito passivo tome efetivamente medidas ativas e planeadas em matéria de transações imobiliárias, mobilizando recursos semelhantes aos utilizados pelos comerciantes (v. Decisão do NSA de 15 de janeiro de 2019). O NSA adotou uma posição análoga, partindo do princípio de que a intenção que acompanhava a aquisição inicial de património não excluía a posterior alteração da sua utilização. Do mesmo modo, pouco importa que, no momento da aquisição do bem imóvel, o proprietário tivesse a intenção de o destinar à venda com lucro, mas que o sujeito passivo tenha efetuado diligências com carácter contínuo, organizado e orientadas para a obtenção de lucro com a venda do imóvel.
- 22 Importa igualmente referir que resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa ao artigo 9.º da Diretiva 2006/112 que, para determinar se uma pessoa exerce uma atividade económica de modo independente, há que verificar se existe uma relação de subordinação no exercício dessa atividade (Acórdão de 13 de junho de 2019, IO, C-420/18, EU:C:2019:490, n.º 38 e jurisprudência aí referida). Para apreciar a existência desta relação de subordinação, 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 corre o risco económico decorrente do exercício dessas atividades. Para verificar a independência das atividades em questão, o Tribunal de Justiça

teve, assim, em conta a ausência total de uma relação de subordinação hierárquica, assim como o facto de a pessoa em causa agir por sua própria conta e sob a sua própria responsabilidade, organizar livremente as modalidades de execução do seu trabalho e arrecadar ela própria os emolumentos que constituem os seus rendimentos. Segundo o Tribunal de Justiça, o risco económico está sempre relacionado com o risco económico incorrido diretamente pela pessoa cujo carácter independente da atividade económica deve ser apreciado (Acórdão de 21 de dezembro de 2023, C-288/22, Administration de l'Enregistrement, des Domaines [et] de la TVA, EU:C:2023:1024). No processo em apreço, o risco económico suportado pela recorrente foi reduzido ao mínimo pelo contrato e o risco total de não atingir um preço superior ao preço mínimo indicado no contrato era suportado pelo comissário.

- 23 Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, surge a questão de saber que entidade exerce esta atividade quando a venda incide sobre bens em regime de compropriedade.
- 24 Até à data, as autoridades fiscais nacionais adotaram a prática de considerar sujeito passivo separadamente cada um dos cônjuges, atribuindo-lhe metade do valor das vendas. Esta prática foi aceite pelos órgãos jurisdicionais nacionais. No entanto, no presente processo, o órgão jurisdicional concluiu que esta prática violava as disposições acima referidas do Código da Família e da Tutela polaco. Com efeito, resulta indubitavelmente destas disposições que, durante a vigência do casamento, a comunhão patrimonial dos cônjuges só pode ser suprimida por força de um acordo celebrado por estes. Uma vez que esta comunhão não pode ser obrigatoriamente suprimida por um tribunal, também não pode ser contestada pela autoridade tributária. Por conseguinte, há que considerar que, no que respeita aos bens comuns, os cônjuges atuam sempre conjuntamente.
- 25 Uma vez que o artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 indica que o sujeito passivo é uma «pessoa», surge a dúvida de saber se, no caso de pessoas singulares, cada uma das pessoas envolvidas na operação é sempre tributada separadamente. Ou, se à luz da regulamentação nacional relativa aos regimes matrimoniais, o termo «pessoa» também pode ser entendido como «um grupo de pessoas singulares que atuam em conjunto». Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que «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 singular que celebrou com outra pessoa singular um contrato de atividade comum que constitui uma parceria destituída de personalidade jurídica, caracterizada pelo facto de a primeira pessoa estar habilitada a agir em nome do conjunto dos parceiros, mas intervir sozinha e em seu próprio nome nas relações com terceiros quando pratica os atos constitutivos da atividade económica prosseguida por essa parceria, deve ser considerada “sujeito passivo”, na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, devendo pagar sozinha o imposto sobre o valor acrescentado devido em conformidade com o artigo 193.º da mesma diretiva, na medida em que aja por sua própria conta ou por conta de outrem como comissário, na aceção do artigo 14.º, n.º 2, alínea c), e do artigo 28.º da referida diretiva» (Acórdão de

16 de setembro de 2020., C-312/19, Valstybinè mokesçig inspekcija EU:C:2020:711) *A contrario*, teria de se considerar que, se duas pessoas realizam um projeto e agem conjuntamente perante as suas partes contratantes, ambas são responsáveis pelo pagamento do IVA. Ora, não sendo possível distinguir a sua participação na venda, a sua participação na obrigação ao IVA também deve ser conjunta.

- 26 As dúvidas acima expostas justificam as questões prejudiciais submetidas *supra* ao Tribunal de Justiça.

DOCUMENTO DE TRABALHO