

Processo C-697/20**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:**

21 de dezembro de 2020

Órgão jurisdicional de reenvio:

Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia)

Data da decisão de reenvio:

22 de julho de 2020

Recorrente:

W. G.

Recorrido:

Dyrektor Izby Skarbowej w L.

Objeto do processo principal

Exclusão da possibilidade de considerar sujeitos passivos de IVA separados os cônjuges que exercem uma atividade agrícola, numa exploração agrícola, utilizando bens comuns de ambos; qualidade de agricultor sujeito ao regime forfetário e de agricultor tributado segundo o regime normal.

Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial

Interpretação do direito da União; artigo 267.º TFUE

Questões prejudiciais

1. Devem as disposições da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, conforme alterada), em especial os artigos 9.º, 295.º e 296.º, ser interpretadas no sentido de que se opõem a uma prática

nacional, baseada no artigo 15.º, n.ºs 4 e 5, da 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 2011, n.º 177, posição 1054, conforme alterada), que exclui a possibilidade de considerar sujeitos passivos de IVA separados os cônjuges que exercem uma atividade agrícola, numa exploração agrícola, utilizando bens comuns de ambos?

2. É relevante, para a resposta à primeira questão, o facto de, segundo a prática nacional, a escolha, por um dos cônjuges, da tributação da sua atividade ao abrigo do regime normal do IVA ter por efeito que o outro cônjuge perde a qualidade de agricultor sujeito ao regime forfetário?

3. É relevante, para a resposta à primeira questão, que seja possível distinguir claramente os bens que cada um dos cônjuges utiliza de modo independente e autónomo para exercer a sua atividade económica?

Disposições de direito da União invocadas

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»): artigo 9.º, 295.º e 296.º

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 2011, n.º 177, posição 1054, conforme alterada; a seguir «Lei do IVA»):

Artigo 2.º

Para efeitos das disposições que se seguem, entende-se por:

[...]

15) atividade agrícola - a produção vegetal e animal, incluindo [...] a produção industrial ou em explorações agrícolas [...], a criação em explorações agrícolas e a criação de aves de capoeira de engorda e poedeiras, em incubadoras de aves, [...], bem como a prestação de serviços agrícolas;

16) exploração agrícola - uma exploração agrícola na aceção das disposições relativas ao imposto agrícola;

[...]

21) prestação de serviços agrícolas

a) serviços ligados à agricultura e à pecuária [...];

Artigo 15.º

1. São sujeitos passivos as pessoas coletivas, as entidades organizacionais sem personalidade jurídica e as pessoas singulares que exerçam, de modo independente, uma das atividades económicas mencionadas no n.º 2, quaisquer que sejam as finalidades e os resultados dessa atividade.

[...]

4. No caso de pessoas singulares que exercem exclusivamente uma atividade agrícola, silvícola ou de pesca, consideram-se sujeitos passivos as pessoas que preencham uma declaração de registo como a referida no artigo 96.º, n.º 1.

5. A disposição do n.º 4 é aplicável *mutatis mutandis* às pessoas singulares que exerçam exclusivamente uma atividade agrícola em circunstâncias diferentes das indicadas no referido número.

Artigo 43.º

1. Estão isentas de imposto:

[...]

3) a entrega por um agricultor sujeito ao regime forfetário de produtos agrícolas resultantes da sua atividade agrícola e a prestação de serviços agrícolas por um agricultor sujeito ao regime forfetário;

Artigo 96.º

1. As entidades referidas no artigo 15.º devem, antes da data de execução da primeira operação referida no artigo 5.º, apresentar uma declaração de registo junto do diretor da Administração Fiscal, sob reserva do disposto no n.º 3.

2. No caso das pessoas singulares a que se refere o artigo 15.º, n.ºs 4 e 5, a declaração de registo só pode ser apresentada por uma das pessoas em nome da qual as faturas serão passadas no momento da aquisição de produtos e de serviços e que emitam faturas pela venda de produtos agrícolas.

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 Em 2011, a recorrente desenvolveu atividades de produção agrícola no setor específico da criação de frangos de engorda, utilizando duas capoeiras das seis adquiridas em conjunto com o seu marido, que desenvolve atividades especiais de produção agrícola nesse setor nas restantes quatro capoeiras. Em 31 de dezembro de 2010, a recorrente apresentou uma declaração de registo para efeitos do imposto sobre bens e serviços (a seguir «IVA»), renunciando à isenção do imposto a partir de 1 de janeiro de 2011, optando pelo período de liquidação

mensal, continuando o seu marido a beneficiar da isenção enquanto agricultor sujeito ao regime forfetário.

- 2 A recorrente apresentou retificações à declaração IVA-7 referente aos meses de janeiro a dezembro de 2011, que foram consideradas corretas pela autoridade de primeira instância, na medida em que incluíam as receitas e as despesas relativas à totalidade da exploração agrícola.
- 3 Em 29 de agosto de 2016, a recorrente apresentou novas retificações à declaração de IVA referente aos meses de janeiro a dezembro de 2011, juntando uma reclamação do IVA pago em excesso relativo aos períodos de tributação de fevereiro, abril, junho, agosto, outubro e novembro de 2011.
- 4 Por Decisão de 26 de outubro de 2016, a autoridade tributária de primeira instância considerou que as retificações às declarações de IVA anteriormente efetuadas pela parte, relativas aos meses de janeiro a dezembro de 2011 estavam corretas, mas recusou-se a deferir o pedido relativo ao IVA pago em excesso que a recorrente reclamava para os diferentes meses de 2011.
- 5 Na sequência da apreciação do recurso, a autoridade de recurso considerou que as obrigações relativas aos períodos de tributação de janeiro a novembro de 2011 estavam prescritas, mas considerou, quanto ao período restante, que não tinha prescrito o poder da autoridade de verificar o pagamento excessivo. Por esse motivo, por Decisão de 28 de fevereiro de 2017, a autoridade de recurso revogou a Decisão de 26 de outubro de 2016 adotada em primeira instância, no que respeita à determinação do excedente de IVA a montante a deduzir a jusante nos exercícios fiscais seguintes (janeiro, março, maio, julho, setembro e dezembro de 2011), e do montante da dívida de IVA (fevereiro, abril, junho, agosto, outubro e novembro de 2011) tendo, a este respeito, arquivado o processo, e, quanto ao restante, isto é, à recusa de declaração do montante pago em excesso relativo a alguns meses de 2011, manteve a decisão da autoridade de primeira instância.
- 6 Na opinião da autoridade de recurso, é indiscutível que há, no terreno que é um bem comum dos cônjuges, 6 edifícios (capoeiras) nos quais ambos desenvolviam atividades de produção agrícola no setor específico da criação de frangos de engorda (essa atividade seria exercida separadamente pela recorrente em 2 desses edifícios, e pelo seu marido nos outros 4).
- 7 A autoridade de recurso indicou que a recorrente apresentou uma declaração de registo e é um sujeito passivo de IVA ativo no âmbito da atividade agrícola que desenvolve, sendo tributada ao abrigo do regime normal. É, portanto, ela que tem a qualidade de sujeito passivo de IVA a título da atividade agrícola exercida numa exploração agrícola que é um bem comum dos cônjuges. Por conseguinte, esta autoridade considerou que a apresentação, pela recorrente, da declaração de registo referida no artigo 96.º, n.º 1, da Lei do IVA, também tem efeitos sobre o marido da recorrente, que perdeu, assim, a qualidade de agricultor sujeito ao regime forfetário.

- 8 Na sequência da interposição do recurso pela recorrente no órgão jurisdicional de primeira instância, este órgão jurisdicional negou provimento ao recurso, considerando que quando uma exploração agrícola é detida conjuntamente por várias pessoas só uma dessas pessoas pode ser sujeito passivo de IVA ativo. O mesmo acontece quando, numa exploração agrícola conjunta, os cônjuges que permanecem nessa comunhão exercem exclusivamente uma atividade agrícola da mesma natureza, o que acontece no caso em apreço, dado que as seis capoeiras são bens comuns. O órgão jurisdicional observou que, como a recorrente apresentou uma declaração de registo a partir de 1 de janeiro de 2011, é um sujeito passivo de IVA ativo a título das suas atividades agrícolas e este é liquidado nos termos do regime normal.
- 9 A recorrente discordou desta posição do órgão jurisdicional e interpôs um recurso de cassação.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 10 A questão central é a de saber se, com base no IVA, numa situação em que, numa exploração agrícola que é um bem comum dos cônjuges cada um deles declara exercer uma atividade separada num setor específico da produção agrícola (criação de aves de capoeira de engorda), o facto de apenas um dos cônjuges se registar como sujeito de IVA ativo tem consequências para o outro cônjuge, que declarou ser um sujeito passivo forfetário.
- 11 A recorrente considera que o registo apenas dizia respeito à sua pessoa, não se podendo considerar o registo do sujeito passivo referido no artigo 15.º, n.º 4, da Lei do IVA. Por conseguinte, o seu marido não podia perder a qualidade de agricultor sujeito ao regime forfetário e, como exerce independentemente uma exploração comercial, beneficia da isenção fiscal prevista no artigo 43.º, n.º 1, ponto 3, da Lei do IVA.
- 12 À luz do artigo 15.º, n.ºs 1 e 2, da Lei do IVA e do artigo 9.º da Diretiva 2006/112, para que determinada entidade seja considerada um sujeito passivo de IVA, é necessário declarar que essa entidade exerce a sua atividade económica de modo independente. O conteúdo destas disposições, analisado de forma isolada face ao artigo 15.º, n.ºs 4 e 5, da Lei do IVA, não obsta ao funcionamento de dois sujeitos passivos distintos numa única exploração agrícola, na medida em que, apesar da sua atividade na exploração, exerçam as suas atividades de modo independente.
- 13 Na jurisprudência nacional foi apresentado, porém, o ponto de vista de que no caso das pessoas singulares referidas no artigo 15.º, n.ºs 4 e 5, da Lei do IVA, a declaração de registo só pode ser feita por uma das pessoas em nome da qual serão passadas as faturas pela compra de bens e serviços e que emitirão faturas aquando da venda de produtos agrícolas ou da prestação de serviços. É pacífico que esta regulamentação estabelece uma regra especial relativa à qualidade formal de sujeito passivo no caso de explorações familiares ou, mais precisamente, de

explorações agrícolas pluripessoais. A fim de simplificar as regras de liquidação de impostos aplicadas por esse grupo de pessoas, o legislador consagrou o princípio de que apenas constitui um sujeito passivo de IVA a pessoa singular que fez a declaração de registo exigida.

- 14 Por conseguinte, a regulamentação do artigo 15.º, n.ºs 4 e 5, da Lei do IVA, leva, na prática, a que se trate uma exploração agrícola de modo específico, como uma massa patrimonial atribuível a um único sujeito passivo de IVA.
- 15 A segunda questão está ligada à prática nacional do órgão jurisdicional de reenvio segundo a qual, no âmbito de uma única exploração agrícola, não podem coexistir duas qualidades, a saber, a de sujeito passivo de IVA isento enquanto agricultor sujeito ao regime forfetário (que não está obrigado a apresentar declarações, a manter registos do IVA, ou a emitir faturas) e a de sujeito passivo de IVA ativo quanto ao restante âmbito da atividade agrícola, a saber, a prestação de serviços agrícolas. A renúncia à isenção concedida nos termos do artigo 43.º, n.º 1, ponto 3, da Lei do IVA, só pode dizer respeito à totalidade da atividade, visto que ou está isenta toda a atividade agrícola do agricultor sujeito ao regime forfetário, ou nenhuma parte dela o está. Um agricultor sujeito ao regime forfetário pode ser sujeito passivo de IVA ativo quanto ao restante âmbito da sua atividade, mas apenas se o restante da atividade for diferente da entrega de produtos agrícolas provenientes da sua própria atividade agrícola e da prestação de serviços agrícolas.
- 16 Por sua vez, a terceira questão prende-se com o facto de a recorrente ter feito referência, no decurso do processo, aos critérios de independência e de autonomia. Alegou, nomeadamente, que ela e o seu marido têm contas bancárias separadas para efeito das criações que exploram. Os meios destinados à exploração dessa criação são geridos separadamente. Os cônjuges estão sujeitos a um imposto sobre o rendimento separado, com base nos setores específicos da produção agrícola. Nestas condições, é evidente que cada uma das criações é autónoma em termos financeiros, económicos e organizacionais.
- 17 Na opinião do órgão jurisdicional de reenvio, há uma dúvida quanto a saber se, no caso de cônjuges que exercem atividades agrícolas separadas no âmbito de uma exploração agrícola comum, a renúncia ao regime forfetário por um tem incidência na situação do outro.
- 18 O órgão jurisdicional de reenvio considera que na Diretiva 2006/112 não existe nenhuma disposição que permita introduzir diretamente uma regulamentação como a do artigo 15.º, n.ºs 4 e 5, da Lei nacional do IVA, que leva a que a exploração agrícola seja tratada de modo especial.
- 19 O artigo 9.º da Diretiva 2006/112 não constitui um motivo autónomo para um Estado-Membro prever disposições que excluam a concessão da qualidade de sujeito passivo de IVA aos diferentes membros de uma exploração agrícola em virtude da atividade agrícola aí exercida.

- 20 Na opinião do órgão jurisdicional de reenvio, o artigo 15.º, n.ºs 4 e 5, da Lei do IVA, não pode ser considerado um elemento de transposição do artigo 11.º da Diretiva 2006/112. Esta disposição prevê a possibilidade de um Estado-Membro considerar como um único sujeito passivo pessoas formalmente autónomas, mas estreitamente vinculadas entre si nos planos financeiro, económico e de organização. Todavia, a consulta prévia do Comité do IVA é condição necessária para se introduzir tal regulamentação. A Polónia, porém, nunca fez nenhuma consulta.
- 21 Afigura-se que a regulamentação contida na Diretiva 2006/112 *a priori* não permite retirar o carácter autónomo de uma atividade económica exercida por alguém apenas por essa atividade ser de natureza agrícola. Como é evidente, se se verificar que determinado membro de uma exploração agrícola não exerce uma atividade económica de modo independente, sendo apenas um «colaborador» da pessoa que exerce essa atividade, as vendas por ele falsamente declaradas devem ser atribuídas ao sujeito passivo «efetivo». Todavia, esta questão já pertence à esfera probatória não devendo ser objeto de regulamentação do direito substantivo e, além do mais, deve ser apreciada à luz das circunstâncias do caso específico.
- 22 Por outro lado, considerar que, no caso de explorações agrícolas familiares, ou mais precisamente, pluripessoais, o sujeito passivo é apenas a pessoa singular que fez a declaração de registo exigida, tem uma justificação prática. As consequências daí resultantes para efeitos da sua tributação visam corrigir uma irregularidade preexistente e restabelecer a situação que teria prevalecido na ausência de abusos.
- 23 Os abusos podem estar ligados, nomeadamente, à repartição da exploração agrícola por vários operadores com o objetivo de um dos cônjuges beneficiar do regime especial de tributação que é o regime forfetário de tributação dos agricultores, ao mesmo tempo que o outro cônjuge faria a dedução do imposto pago a montante.
- 24 É precisamente a regulamentação contida na Lei do IVA que parece contrariar estes abusos. Segundo esta lei, o agricultor sujeito passivo de IVA é um operador que exerce um tipo específico de atividade económica, isto é, uma atividade agrícola no âmbito de uma exploração agrícola e é, no âmbito desta, produtor e prestador de serviços a terceiros. Tem, assim, a mesma intenção de exercer essa atividade económica, pretendendo produzir, vender produtos agrícolas ou prestar serviços agrícolas a outros operadores. A atividade do agricultor é, como tal, distinta daquela indicada no texto do artigo 15.º, n.º 2, da Lei do IVA, que é a atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, bem como a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.
- 25 Um sujeito passivo que exerça uma atividade agrícola (artigo 2.º, ponto 15, da Lei do IVA) ou que efetue prestações de serviços agrícolas (artigo 2.º, ponto 21, da Lei do IVA) não pode cumular duas qualidades, a de sujeito passivo de IVA

isento enquanto agricultor sujeito ao regime forfetário na venda de produtos agrícolas provenientes da sua própria atividade e a de sujeito passivo de IVA ativo. O agricultor sujeito ao regime forfetário tem direito a um reembolso fixo do imposto sobre a aquisição de certos meios de produção agrícola sujeitos a esse imposto nas condições previstas nos artigos 115.º e seguintes da Lei do IVA. Esta regra implica que um agricultor sujeito ao regime forfetário, isento de imposto nos termos do artigo 43.º, n.º 1, ponto 3, da Lei do IVA, não tem o direito de deduzir do montante do imposto devido o montante do imposto pago a montante segundo o regime normal previsto no artigo 86.º, n.º 1, da Lei do IVA. Este princípio encontra expressão na redação do artigo 302.º da Diretiva 2006/112. Há que acrescentar que, em caso de renúncia à isenção fiscal e de passagem ao regime geral, o agricultor sujeito ao regime forfetário pode «recuperar» o imposto pago a montante sobre a aquisição de meios de produção agrícola através da introdução de retificações nos termos do artigo 91.º, n.os 7 e 7a, em conjugação com o n.º 2, da Lei do IVA.

- 26 A proibição de combinar, no contexto de uma exploração agrícola, a qualidade de agricultor sujeito ao regime forfetário e tributado segundo o regime normal é de âmbito limitado. Estão isentas de imposto e, portanto, sujeitas ao regime de tributação forfetária as entregas de produtos agrícolas provenientes da sua própria atividade agrícola, efetuadas pelo agricultor sujeito ao regime forfetário e as prestações de serviços agrícolas efetuadas pelo agricultor sujeito ao regime forfetário, ao passo que as outras prestações de serviços estão sujeitas às regras gerais de tributação do IVA. O facto de uma pessoa ser um agricultor sujeito ao regime forfetário não permite, só por si, a aplicação exclusiva do regime de tributação forfetária da agricultura, independentemente do ramo de atividade que exerça. Com efeito, só são visadas por este regime as atividades que consistem em «efetuar entregas de produtos agrícolas provenientes da sua própria atividade agrícola ou a realização de prestações de serviços agrícolas». Trata-se de serviços que um agricultor sujeito ao regime forfetário é capaz de fornecer com recurso à mão-de-obra e equipamento que habitualmente utiliza para cultivar a sua exploração agrícola.
- 27 Afigura-se que o regime fiscal acima apresentado é coerente e não apenas previne o abuso do direito fiscal, mas prossegue igualmente os objetivos de aplicação do regime forfetário dos agricultores previsto na Diretiva 2006/112, a saber, o objetivo de simplificação das obrigações administrativas que recaem sobre certos agricultores o qual deve ser conciliado com o da compensação da carga do IVA suportado a montante pelos agricultores na aquisição de bens utilizados para as suas atividades (v., neste sentido, Acórdãos do Tribunal de Justiça de 8 de março de 2012, Comissão/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, n.º 50; e de 12 de outubro de 2016, Nigl e o., C-340/15, EU:C:2016:764, n.º 38).
- 28 A jurisprudência do Tribunal de Justiça já sublinhou várias vezes que o regime forfetário é um regime derogatório que constitui uma exceção ao regime geral da Diretiva 2006/112 e que, portanto, deve ser aplicado apenas na medida do necessário para alcançar o seu objetivo (Acórdãos de 15 de julho de 2004,

Finanzamt Rendsburg, C-321/02, EU:C:2004:447, n.º 27; de 8 de março de 2012, Comissão/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, n.º 49; e de 12 de outubro de 2016, Nigl e o., C-340/15, EU:C:2016:764, n.º 37).

- 29 Na opinião do órgão jurisdicional de reenvio, parece possível considerar que a introdução de uma prática nacional que não permita considerar como sujeitos passivos de IVA separados os cônjuges que exercem uma atividade agrícola numa exploração agrícola utilizando bens que são comuns a ambos visa evitar os abusos de IVA. Neste contexto, as disposições nacionais controvertidas constituem um meio de prevenção de eventuais abusos do IVA ao instituir uma qualidade fiscal única para uma exploração agrícola específica, independentemente do número de operadores – sujeitos passivos de IVA – que nela exerça uma atividade agrícola.

DOCUMENTO DE TRABALHO