



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção)

16 de setembro de 2020*

«Reenvio prejudicial — Diretiva 2006/112/CE — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Artigo 9.º, n.º 1 — Artigo 193.º — Conceito de “sujeito passivo” — Contrato de atividade comum — Parceria — Ligação de uma operação económica a um dos parceiros — Determinação do sujeito passivo devedor do imposto»

No processo C-312/19,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Lietuvos vyriausiosis administracinis teismas (Supremo Tribunal Administrativo da Lituânia), por Decisão de 10 de abril de 2019, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 16 de abril de 2019, no processo

XT

contra

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção),

composto por: L. S. Rossi, presidente de secção, A. Prechal (relatora), presidente da terceira secção, e F. Biltgen, juiz,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação do Governo lituano, por K. Dieninis e V. Vasiliauskienė, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por R. Lyal e J. Jokubauskaitė, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 23 de abril de 2020,

profere o presente

* Língua do processo: lituano.

Acórdão

- 1 O presente pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos 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 (JO 2006, L 347, p. 1), conforme alterada pela Diretiva 2013/43/UE do Conselho, de 22 de julho de 2013 (JO 2013, L 201, p. 4) (a seguir «Diretiva 2006/112»).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe XT à Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Direção Nacional dos Impostos do Ministério das Finanças da República da Lituânia) a respeito de um aviso de pagamento dirigido à XT pela Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Inspeção dos Impostos do Distrito de Vílnius, a seguir «Administração Fiscal de Vílnius») relativo a imposto sobre o valor acrescentado (IVA), acrescido de juros de mora e de uma multa, em virtude de transações imobiliárias não declaradas.

Quadro jurídico

Direito da União

- 3 O artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112 está assim redigido:

«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.

Entende-se por “atividade económica” qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência.»

- 4 O artigo 14.º da mesma diretiva dispõe:

«1. Entende-se por “entrega de bens” a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.

2. Para além da operação referida no n.º 1, são consideradas entregas de bens as seguintes operações:

[...]

c) A transmissão de um bem efetuada nos termos de um contrato de comissão de compra ou de venda.

3. Os Estados-Membros podem considerar entrega de bens a entrega de determinadas obras em imóveis.»

- 5 Nos termos do artigo 28.º da mesma diretiva:

«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.»

6 O artigo 193.º da Diretiva 2006/112 prevê:

«O IVA é devido por sujeitos passivos que efetuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis, com exceção dos casos em que o imposto é devido por outra pessoa nos termos dos artigos 194.º a 199.º-B e 202.º»

7 O artigo 226.º da mesma diretiva enuncia:

«Sem prejuízo das disposições específicas previstas na presente diretiva, as únicas menções que devem obrigatoriamente figurar, para efeitos do IVA, nas faturas emitidas em aplicação do disposto nos artigos 220.º e 221.º são as seguintes:

[...]

5) O nome e o endereço completo do sujeito passivo e do adquirente ou destinatário;

[...]»

8 O artigo 287.º da mesma diretiva tem o seguinte teor:

«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];

[...]»

9 O artigo 1.º da Decisão de Execução 2011/335/UE do Conselho, de 30 de maio de 2011, que autoriza a República da Lituânia a aplicar uma medida em derrogação ao artigo 287.º da Diretiva 2006/112 (JO 2011, L 150, p. 6), dispõe:

«Em derrogação ao artigo 287.º, n.º 11, da Diretiva 2006/112/CE, a República da Lituânia é autorizada a conceder uma isenção do IVA aos sujeitos passivos cujo volume de negócios anual seja, no máximo, igual ao contravalor em moeda nacional de 45 000 euros à taxa de conversão do dia da sua adesão à União Europeia.»

Direito lituano

Lei do IVA

10 Nos termos do artigo 2.º da Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Lei da República da Lituânia relativa ao IVA) (Žin., 2002, n.º 35-1271), na versão em vigor nos exercícios fiscais de 2010 a 2013 (a seguir «Lei do IVA»):

«[...]

2. Entende-se por “sujeito passivo” um sujeito passivo da República da Lituânia ou um estrangeiro.

[...]

15. 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.

[...]»

11 O artigo 71.º da Lei do IVA tem o seguinte teor:

«1. Os sujeitos passivos que efetuem entregas ou prestações de serviços no território nacional têm a obrigação de se registar no IVA e de liquidar e pagar esse imposto à Administração Fiscal [...] A pessoa sujeita a registo do IVA deve requerer o registo para efeitos do IVA.

2. Sem prejuízo do disposto no n.º 1 [do artigo 71.º], 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 [...], 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 ou serviços prestados no exercício de atividades económicas nos últimos doze meses não exceder 155 000 litas [lituanas (LTL), cerca de 45 000 euros]. 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]. [...]

[...]

4. A não apresentação de um pedido de registo para efeitos de IVA não exonera o sujeito passivo da obrigação de liquidar o IVA sobre os bens entregues ou serviços prestados [...] e de o entregar à Administração Fiscal [...]»

12 Os n.ºs 1 e 5 do artigo 79.º da Lei do IVA preveem:

«1. [...] o sujeito passivo que efetue uma entrega de bens ou uma prestação de serviços deve emitir uma fatura com discriminação do IVA [...]

[...]

5. Nos casos e segundo as modalidades previstas pelo Governo lituano ou pela autoridade por ele habilitada, pode ser emitida uma só fatura relativamente a um bem entregue ou a um serviço prestado conjuntamente por vários sujeitos passivos.»

Código Civil

13 O artigo 6.969, n.º 1, do Lietuvos Respublikos Civilinis kodeksas (Código Civil da República da Lituânia), na redação resultante da Lei n.º VIII-1864 de 18 de julho de 2000 (a seguir «Código Civil»), dispõe:

«Por contrato de atividade comum (parceria), duas ou mais pessoas (parceiros) colocam em comum bens, a sua indústria ou os seus conhecimentos e comprometem-se a agir com um determinado objetivo que não seja contrário à lei ou a exercer conjuntamente determinada atividade.»

14 O artigo 6.971 deste mesmo código enuncia:

«1. Salvo disposição em contrário da lei ou de estipulação contrária do contrato de atividade comum, os bens levados pelos parceiros, assim como os produtos, rendimentos e frutos fabricados ou percebidos no âmbito da atividade comum, são propriedade indivisa de todos os parceiros.

[...]

3. Um dos parceiros, designado por acordo de todos os parceiros, é responsável pela contabilidade do património comum.

4. A utilização, gestão e disposição dos bens comuns é feita de comum acordo de todos os parceiros. Em caso de desacordo, essas modalidades são fixadas judicialmente a pedido de um dos parceiros. [...]»

15 Nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 6.972 do mesmo código:

«1. Relativamente à gestão dos negócios comuns, cada um dos parceiros está habilitado a agir em nome do conjunto dos parceiros, a menos que o contrato de atividade comum disponha que um dos parceiros, ou todos em conjunto, gere(m) os negócios. Se os parceiros não puderem gerir os negócios em conjunto, cada transação exige o consentimento de todos.

2. Nas relações com terceiros, o poder de um parceiro agir em nome de todos é comprovado por uma procuração passada pelos outros parceiros ou pelo contrato de atividade comum.»

16 O artigo 6.974 do mesmo código, sob a epígrafe «Despesas e perdas comuns», tem a seguinte redação:

«1. A repartição das despesas e perdas comuns, ligadas à atividade comum, é regulada pelo contrato de atividade comum. Na falta de estipulação sobre esta matéria, cada parceiro contribui para as despesas e perdas comuns na proporção da sua parte.

2. A estipulação que libere algum dos parceiros integralmente da obrigação de contribuir para as despesas e perdas comuns é inválida.»

17 Nos termos do artigo 6.975, n.º 3, do Código Civil:

«Se o contrato de atividade comum disser respeito a uma atividade comercial dos parceiros, todos os parceiros são responsáveis pelas dívidas comuns, independentemente da sua natureza.»

18 Em conformidade com o artigo 6.976, n.º 1, do mesmo código, «[s]alvo estipulação em contrário do contrato de atividade comum, os lucros gerados pela atividade comum são distribuídos pelos parceiros na proporção do valor com que cada um haja contribuído para a atividade comum.»

Litígio do processo principal e questões prejudiciais

19 Em 19 de fevereiro de 2010, XT e outra pessoa singular (a seguir «parceiro») celebraram um contrato de atividade comum (a seguir «contrato em causa»), previsto no artigo 6.969, n.º 1, do Código Civil sob a designação de «parceria», que tinha como objeto uma colaboração para a construção de um imóvel para habitação (a seguir «parceria em causa»).

- 20 Em 25 de abril de 2010, XT e o seu parceiro decidiram adquirir um terreno no distrito de Víliaus (Lituânia). Em 27 de abril de 2010, XT assinou sozinho o contrato de venda com os proprietários desse terreno. XT entrou com 30% e o parceiro com 70% do montante da transação, entregando a sua contribuição a XT. Foi decidido que apenas XT constaria como proprietário do terreno no registo predial.
- 21 Em 5 de maio de 2010, XT e o seu parceiro decidiram construir um conjunto imobiliário com cinco edifícios, encarregar XT das formalidades administrativas necessárias à construção e confiar a execução das obras a uma sociedade de promoção imobiliária na qual XT tinha o cargo de diretor. Em 22 de maio de 2010, foi celebrado um contrato de promoção imobiliária com essa sociedade, no qual XT figurava simultaneamente na qualidade de dono da obra e de representante da sociedade.
- 22 Em 2 de novembro de 2010, XT obteve, em seu nome, uma licença para a construção de cinco imóveis no terreno em questão.
- 23 Em 2 de dezembro de 2010, XT e o seu parceiro decidiram vender o primeiro imóvel com uma parte do terreno e utilizar os fundos assim obtidos em futuras construções. O contrato de venda desse primeiro imóvel foi assinado em 14 de dezembro de 2010 entre XT e os adquirentes, pessoas singulares.
- 24 Em 10 de janeiro de 2011, XT e o seu parceiro celebraram um acordo que pôs fim à parceria em causa e procederam à partilha dos ativos e das dívidas. Nesse acordo, concordaram restituir ao parceiro o direito sobre alguns ativos criados, concretamente, o quarto e quinto imóveis. XT obrigou-se igualmente a pagar ao seu parceiro, até 2017, o montante de 300 000 LTL (cerca de 86 886 euros) para compensar a diferença entre as contribuições respetivas e a diferença entre as partes que lhes cabiam nos ativos comuns. Nos termos desse acordo, o primeiro, segundo e terceiro imóveis foram atribuídos a XT.
- 25 A sociedade de promoção imobiliária emitiu, em 15 de fevereiro de 2011, uma fatura que indica um montante devido a título de IVA pela construção do primeiro a quarto imóveis. Pela construção do quinto imóvel, a sociedade de promoção imobiliária emitiu, em 11 de fevereiro de 2013, uma fatura que indicava o montante devido a título de IVA.
- 26 Por contratos celebrados entre XT e outras pessoas singulares, o segundo e terceiro imóveis foram vendidos em 30 de maio de 2011 e 13 de novembro de 2012.
- 27 Em 1 de fevereiro de 2013, XT e o seu parceiro assinaram um ato de transferência (divisão) de ativos, no qual se precisava que, tendo em conta o acordo de 10 de janeiro de 2011, XT transferia para o seu parceiro os imóveis quarto e quinto.
- 28 Em 6 de fevereiro de 2013, XT e o seu parceiro decidiram, nos termos do contrato em causa, que XT venderia o quinto imóvel, de que XT era o proprietário segundo a inscrição no registo predial, e entregaria ao seu parceiro o montante respetivo. Essa venda realizou-se em 13 de fevereiro de 2013.
- 29 Não tendo XT e o seu parceiro considerado que as vendas dos imóveis a terceiros (a seguir «entregas em causa») constituíam uma atividade económica sujeita a IVA, as faturas emitidas aos compradores não foram acrescidas de IVA. Também não declararam nem pagaram IVA, nem deduziram o IVA pago a montante.
- 30 Na sequência de uma fiscalização tributária a XT relativa ao imposto sobre o rendimento e ao IVA dos exercícios de 2010 a 2013, a Administração Fiscal de Víliaus considerou que a atividade em cujo âmbito se inscreviam as entregas em causa e as próprias entregas em si mesmas deviam ser consideradas uma única atividade económica para efeitos de IVA. Considerando XT «sujeito passivo» responsável pelo cumprimento das obrigações em matéria de IVA, a Administração de Víliaus

impôs-lhe o pagamento do IVA destas operações, acrescido de juros, de mora e ainda uma multa fiscal, admitindo, no entanto, a dedução do IVA pago a montante de acordo com as faturas emitidas pela sociedade de promoção imobiliária.

- 31 Tal decisão foi depois mantida pela Direção Nacional dos Impostos do Ministério das Finanças da República da Lituânia e pela Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comissão do contencioso fiscal do Governo da República da Lituânia) e pelo Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Administrativo Regional de Vítnius, Lituânia). XT pediu a anulação da sentença deste tribunal no Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Supremo Tribunal da Lituânia).
- 32 No âmbito da apreciação deste recurso, o tribunal de reenvio tem dúvidas sobre a determinação do sujeito passivo de IVA, XT ou o parceiro em causa, a saber, os dois parceiros da entidade constituída pelo contrato em causa, tendo em conta que o direito lituano não atribui personalidade jurídica à parceria.
- 33 Essas dúvidas são suscitadas pelas considerações do tribunal de reenvio, segundo as quais, por um lado, em primeiro lugar, a referida parceria não foi posta em causa pela Administração Fiscal de Vítnius, em segundo lugar, o contrato em causa menciona que, nas suas relações com terceiros, XT agiu em nome dos dois parceiros e, em terceiro lugar, as diferentes decisões tomadas por XT e o seu parceiro no cumprimento do contrato foram a base dos atos praticados por XT, de modo que se pode pensar, em face dos elementos expostos, que XT não exerceu, de forma independente, uma atividade económica. Pelo contrário, a parceria em causa corresponderia aos critérios enunciados no artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112.
- 34 Por outro lado, o tribunal de reenvio constata que, nas relações com terceiros, incluindo no que se refere às entregas em causa, só intervinha XT, tendo-se o seu parceiro limitado a financiar parcialmente a aquisição do terreno, e que os adquirentes que participaram nessas entregas ignoravam a existência desse parceiro.
- 35 No caso de o Tribunal de Justiça julgar que se deve considerar a parceria em causa sujeita a IVA, o tribunal de reenvio pretende, com a sua segunda questão, saber de que forma se repartem as obrigações fiscais. Interroga-se sobre se, neste contexto, se deve considerar que cada parceiro é individualmente obrigado a pagar IVA proporcionalmente à sua parte na contraprestação recebida pela entrega dos bens fornecidos no âmbito das atividades económicas e qual é a base a ter em conta para calcular a isenção de IVA prevista no artigo 287.º da Diretiva 2006/112.
- 36 Nestas circunstâncias, o Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Supremo Tribunal Administrativo da Lituânia) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:
- «1) Devem o artigo 9.º, n.º 1, e o artigo 193.º da Diretiva [2006/112] 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 [IVA] 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)?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

- 37 Com a sua primeira questão, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 9.º, n.º 1, e o artigo 193.º da Diretiva 2006/112 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, e exercer essa atividade de forma independente, devendo por isso ser considerada «sujeito passivo», na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, devendo pagar sozinha o IVA devido, em conformidade com o artigo 193.º da mesma diretiva.
- 38 Nos termos do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, «[e]ntende-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». Em conformidade com o artigo 193.º desta diretiva, o IVA é devido por sujeitos passivos que efetuem entregas de bens ou prestações de serviços tributáveis, com exceção dos casos em que o imposto é devido por outra pessoa nos termos dos artigos 194.º a 199.º-B e 202.º desta diretiva. Resulta da decisão de reenvio que as exceções mencionadas a estas disposições da Diretiva 2006/112 não são aplicáveis ao processo principal.
- 39 Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, os termos utilizados no artigo 9.º da Diretiva 2006/112, designadamente a expressão «qualquer pessoa», dão da noção de «sujeito passivo» uma definição muito ampla, centrada na independência no exercício de uma atividade económica, no sentido de que todas as pessoas, singulares ou coletivas, de direito público ou de direito privado, mesmo as entidades destituídas de personalidade jurídica, que, objetivamente, preenchem os critérios que figuram nessa disposição, devem ser consideradas sujeitos passivos de IVA (Acórdão de 12 de outubro de 2016, Nigl e o., C-340/15, EU:C:2016:764, n.º 27 e jurisprudência aí referida).
- 40 Para determinar quem, nas circunstâncias como as do processo principal, deve ser considerado «sujeito passivo» de IVA nas entregas em causa, importa verificar quem exerceu de forma independente a atividade económica referida. Com efeito, como precisou a advogada-geral nos n.ºs 33, 45 e 46 das suas conclusões, o critério de independência diz respeito à questão da ligação da operação em causa a uma pessoa ou a uma entidade concreta, garantindo, além disso, que o adquirente possa exercer o seu eventual direito a dedução de maneira juridicamente segura na medida em que este disponha do nome completo e da morada do sujeito passivo em questão, em conformidade com o artigo 226.º, ponto 5, da Diretiva 2006/112.
- 41 Para este efeito, 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 (Acórdão de 12 de outubro de 2016, Nigl e o., C-340/15, EU:C:2016:764, n.º 28 e jurisprudência aí referida).

- 42 Resulta do pedido de decisão prejudicial que, no caso em apreço, após a constituição da parceria em causa para construção de um projeto imobiliário e após o parceiro de XT lhe ter entregado a sua contribuição, o terreno foi adquirido por XT, sozinho e em seu próprio nome. XT pediu e obteve, em seu nome, a licença de construção emitida pelas entidades competentes. Foi igualmente ele que, sozinho e em seu próprio nome, assinou o contrato de promoção imobiliária. Os parceiros decidiram que seria XT que ficaria inscrito no registo predial como único proprietário. XT assinou em seu próprio nome os contratos de venda relativos a todos os imóveis e parcelas de terrenos ligadas a esses imóveis, quer antes quer depois da decisão de pôr fim à parceria em causa.
- 43 Apesar da existência de uma estipulação contratual que designa XT como a pessoa que, nas relações com terceiros, agia em nome dos dois parceiros, o tribunal de reenvio constata, designadamente no que se refere às entregas em causa, que XT intervinha sozinho nessas relações, sem mencionar a identidade do parceiro ou a parceria em causa, de forma que, segundo aquele tribunal, é muito provável que os destinatários das entregas em causa ignorassem a existência de um parceiro.
- 44 Daqui decorre que XT agiu em seu nome e por sua própria conta, assumindo sozinho o risco económico ligado às operações tributáveis em causa.
- 45 Resulta dos elementos que precedem que, em circunstâncias como as do processo principal, a atividade económica não pode ser ligada à entidade constituída pelo contrato de atividade comum, pois os parceiros não agiram em comum nas suas relações com os terceiros e a pessoa habilitada a agir em nome do conjunto dos parceiros não agiu nessas relações segundo as regras da representação previstas no contrato, de forma que não se pode considerar que essa entidade tenha realizado as operações tributáveis em causa no processo principal. Não tendo o parceiro realizado nenhuma operação, resulta do conjunto destes elementos que, no caso em apreço, só uma pessoa tal como XT deve ser considerada como tendo agido de forma independente e, por conseguinte, na qualidade de sujeito passivo.
- 46 Esta conclusão não é infirmada nem pelo facto de o parceiro ter financiado substancialmente a aquisição do terreno e de ter sido decidida, ao cessar a parceria, a partilha das dívidas e os ativos, nem pelo facto de as decisões relativas à atividade económica em causa no processo principal, em cujo âmbito se inscreviam as entregas em causa, como a compra do terreno e a decisão de desenvolver um projeto imobiliário utilizando montantes obtidos com a venda do primeiro imóvel, terem sido tomadas em conjunto pelos parceiros. Com efeito, tendo em conta o facto de, nas relações com os terceiros, só XT ter aparecido, sem mencionar a parceria em causa ou a identidade do seu parceiro, os atos resultantes dessas mesmas decisões, como, em substância, salientou a advogada-geral no n.º 54 das suas conclusões, foram praticados não por ou para essa parceria, mas por XT, por sua própria conta.
- 47 Em consequência, a participação de um parceiro como o de XT nas decisões que precederam os atos praticados por uma pessoa como XT não tem relevância para a qualidade de sujeito passivo dessa pessoa.
- 48 A existência formal de um contrato como o que constituiu a parceria em causa não exclui, por conseguinte, a independência de uma pessoa como XT no exercício da atividade económica.
- 49 Aliás, no que toca à exigência colocada pela jurisprudência do Tribunal de Justiça mencionada no n.º 41 do presente acórdão, no sentido de o sujeito passivo agir por sua própria conta, decorre das disposições da Diretiva 2006/112, designadamente dos seus artigos 14.º, n.º 2, alínea c), e 28.º, como a advogada-geral precisou no n.º 56 das suas conclusões, que o facto de se ter agido por conta de outrem, como comissário, não exclui a qualificação de «sujeito passivo». Com efeito, ainda que a pessoa aja em seu próprio nome, mas por conta de outrem, deve ser considerada sujeito passivo, graças à ficção, criada pela referida diretiva, de ter, num primeiro momento, recebido o bem em questão antes de realizar ela própria, num segundo momento, a entrega desse bem (v., por analogia, Acórdão de 14 de julho de 2011, Henfling e o., C-464/10, EU:C:2011:489, n.º 35).

- 50 Esta regra pode aplicar-se no caso da venda do quinto imóvel, que XT realizou em seu próprio nome, no âmbito de um contrato de venda celebrado em 13 de fevereiro de 2013, ao passo que esse imóvel tinha sido atribuído, e depois transferido, para o parceiro, na sequência da decisão de partilha de 1 de fevereiro de 2013, tomada como execução da decisão de pôr fim à parceria de 10 de janeiro de 2011. Cabe, no entanto, ao tribunal de reenvio verificar se assim pode ser nos termos do direito nacional, dado resultar do pedido de decisão prejudicial que XT estava ainda inscrito no registo predial como proprietário do imóvel à data da sua venda.
- 51 Resulta de quanto precede que uma pessoa que se encontre numa situação como a de XT deve ser considerada «sujeito passivo» na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, na medida em que agiu por sua própria conta ou por conta de outrem.
- 52 Tendo em conta as considerações que precedem, importa responder à primeira questão que o artigo 9.º, n.º 1, e o artigo 193.º da Diretiva 2006/112 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 IVA 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.

Quanto à segunda questão

- 53 Tendo em conta a resposta dada à primeira questão, não há que responder à segunda questão.

Quanto às despesas

- 54 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Oitava Secção) declara:

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, 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.

Assinaturas