Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

11 de maio de 2017 *

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 2.º, n.º 1, alínea a) — Artigo 14.º, n.º 1 — Operações tributáveis — Conceito de "entrega de bens efetuada a título oneroso" — Cessão ao Estado ou a uma coletividade territorial de um imóvel para liquidar uma dívida fiscal — Exclusão»

No processo C-36/16,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia), por decisão de 21 de setembro de 2015, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 22 de janeiro de 2016, no processo

Minister Finansów

contra

Posnania Investment SA,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: M. Ilešič, presidente de secção, A. Prechal, A. Rosas, C. Toader (relator) e E. Jarašiūnas, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação do Governo polaco, por B. Majczyna, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e M. Owsiany-Hornung, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 16 de fevereiro de 2017,

profere o presente

* Língua do processo: polaco.

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação dos artigos 2.°, n.º 1, alínea a), e 14.°, 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 (JO 2006, L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Minister Finansów (Ministro das Finanças, Polónia, a seguir «Ministro») à Posnania Investment SA (a seguir «Posnania»), a respeito da sujeição a imposto sobre o valor acrescentado (IVA) de uma transação no âmbito da qual esta sociedade transferiu para uma coletividade territorial a propriedade de um bem imobiliário a título de compensação de uma dívida de natureza fiscal.

Quadro jurídico

Direito da União

3 A Diretiva IVA dispõe no seu artigo 2.º, n.º 1:

«Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

a) As entregas de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

[…]»

4 O artigo 9.º, n.º 1, desta diretiva prevê:

«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.»

5 Nos termos do artigo 14.º, n.º 1, da referida diretiva, entende-se por «entrega de bens» a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.

6 Nos termos do artigo 16.º da Diretiva IVA:

«É assimilada a entrega de bens efetuada a título oneroso a afetação, por um sujeito passivo, de bens da sua empresa ao seu uso próprio ou do seu pessoal, a transmissão desses bens a título gratuito ou, em geral, a sua afetação a fins alheios à empresa, quando esses bens ou os elementos que os constituem tenham conferido direito à dedução total ou parcial do IVA.

Todavia, não é assimilada a entrega de bens efetuada a título oneroso a afetação a ofertas de pequeno valor e a amostras efetuadas para os fins da empresa.»

Direito polaco

7 O artigo 2.º, ponto 6, da ustawa o podatku od towarów i usług (Lei relativa ao imposto sobre bens e serviços), de 11 de março de 2004, conforme alterada (Dz. U. de 2011, n.º 177, posição 1054, a seguir «lei relativa ao TVA»), dispõe:

«Nas disposições seguintes, o termo "bens" designa as coisas e as suas partes integrantes, bem como energia sob qualquer forma.»

8 O artigo 5.º, n.º 1, ponto 1, desta lei está redigido nos seguintes termos:

«Estão sujeitos ao imposto sobre bens e serviços, a entrega onerosa de bens e a prestação onerosa de serviços efetuadas em território nacional.»

9 O artigo 7.º, n.º 1, da referida lei tem a seguinte redação:

«Entende-se por entrega de bens, no sentido do artigo 5.º, n.º 1, ponto 1, a transmissão do poder de dispor de bens como proprietário […].»

10 Nos termos do artigo 15.º, n.º 1, da mesma lei:

«São sujeitos passivos as pessoas coletivas, as entidades organizacionais sem personalidade jurídica e as pessoas singulares com uma atividade económica independente mencionada no n.º 2, quaisquer que sejam as finalidades e os resultados dessa atividade.»

11 O artigo 15.º, n.º 2, da lei relativa ao IVA dispõe:

«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, mesmo que a atividade tenha sido exercida por uma única vez mas resulte das circunstâncias a intenção de a exercer de forma repetida. É igualmente considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência.»

12 O artigo 66.º do ordynacja podatkowa de 29 de agosto de 1997 (Código Tributário, Dz. U. de 2015, posição 613) tem a seguinte redação:

«§ 1. Um caso especial de extinção da dívida fiscal é a transmissão da propriedade de bens ou de direitos patrimoniais:

1) à Fazenda Pública — a título de compensação por dívidas fiscais respeitantes a impostos que se destinam ao orçamento de Estado:

2) a um município, um distrito ou uma região — a título de compensação por dívidas fiscais respeitantes a impostos que se destinam aos seus orçamentos.

§ 2. A transmissão tem lugar mediante pedido do sujeito passivo:

1) no caso previsto no n.º 1, ponto 1, com base num contrato celebrado, com o consentimento do diretor da Administração Fiscal ou do diretor das Alfandegas competente, entre o presidente do distrito que executa a missão da Administração Central e o sujeito passivo;

2) no caso previsto no n.º 1, ponto 2, com base num contrato celebrado entre o presidente da câmara, o presidente da cidade, o presidente do distrito ou o governador da região e o sujeito passivo.

[…]

§ 4. Nos casos referidos no n.º 1, a data de extinção da dívida fiscal é a data da transmissão da propriedade de bens ou de direitos patrimoniais.

[…]»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

13 A Posnania é uma sociedade de direito polaco que exerce a sua atividade económica no domínio das transações imobiliárias. A este título, está sujeita a IVA. Para compensar dívidas fiscais por não pagamento de um imposto de que era devedora, propôs ao município de Czerwonak (Polónia, a seguir «município») a celebração de um contrato, nos termos do artigo 66.º do Código Tributário, que tinha por objeto a transmissão para esta última da propriedade de um terreno não edificado que detinha.

14 Este contrato, celebrado em 5 de fevereiro de 2013, teve como resultado a extinção de uma parte da dívida fiscal da Posnania concomitantemente com a transferência do direito de propriedade do referido bem imobiliário para o município.

15 A Posnania submeteu ao Ministro um pedido de decisão fiscal a fim de determinar se, nesta situação, a transação celebrada com o município estava sujeita a IVA e se, em consequência, estava obrigada a emitir uma fatura em conformidade.

16 No seu pedido, a Posnania alegou que a transação em causa não devia estar sujeita a IVA, baseando-se na jurisprudência do tribunal de reenvio, o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia), segundo a qual a transmissão da propriedade de um bem para a Fazenda Pública a título de compensação por dívidas fiscais respeitantes a impostos que se destinam ao orçamento de Estado não está sujeita a IVA.

17 Na sua decisão fiscal de 10 de maio de 2013, o Ministro considerou que, na transmissão da propriedade do bem imóvel da Posnania para o município, este dispunha de todas as prerrogativas de um proprietário e, por conseguinte, a referida transmissão de propriedade a título de compensação por dívidas fiscais respeitantes a impostos constituía uma entrega de bens efetuada a título oneroso, na aceção da legislação polaca, em princípio, sujeita a IVA

18 A Posnania interpôs recurso de anulação da referida decisão fiscal no Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal Administrativo da Região de Varsóvia, Polónia).

19 Por sentença de 13 de fevereiro de 2014, esse tribunal deu provimento ao recurso e anulou a decisão fiscal, considerando que o IVA pode ser devido em caso de transmissão da propriedade de bens por ordem da autoridade pública ou por força da lei, desde que tal transferência tenha lugar em troca de uma contrapartida. Dado que, por força do direito polaco, tal não era o caso em apreço, o referido tribunal decidiu que a transmissão da propriedade de um bem para a Fazenda Pública a título de compensação por dívidas fiscais respeitantes a impostos que se destinam ao orçamento de Estado não é uma transação sujeita a IVA.

20 Essa sentença foi objeto de um recurso de cassação interposto pelo Ministro no tribunal de reenvio.

21 No seu pedido de decisão prejudicial, este precisa que, embora a qualidade de sujeito passivo da Posnania não seja contestada, coloca-se todavia a questão de saber se a transmissão, efetuada em contrapartida de uma dívida fiscal, do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário pode ser considerada uma «entrega de bens efetuada a título oneroso», na aceção da Diretiva IVA.

22 A este respeito, o referido tribunal recorda a sua própria jurisprudência segundo a qual a transmissão da propriedade de um bem para a Fazenda Pública, a título de compensação por dívidas fiscais respeitantes a impostos que se destinam ao orçamento de Estado, não é uma transação sujeita a IVA, na medida em que um imposto não é uma prestação de natureza financeira que pode ser obtida em contrapartida de outra prestação, uma vez que tem como característica essencial ser unilateral.

23 Nestas condições, o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Deve considerar-se que a transmissão da propriedade de um terreno (uma coisa) pelo sujeito passivo de IVA para:

a) a Fazenda Pública — a título de compensação por dívidas fiscais respeitantes a impostos que se destinam ao orçamento de Estado, ou

b) o município, o distrito ou a região — a título de compensação por dívidas fiscais respeitantes a impostos que se destinam aos seus orçamentos, o que leva à extinção da dívida fiscal, constitui um ato sujeito a IVA (entrega de bens) na aceção dos artigos 2.°, n.º 1, alínea a), e 14.°, n.º 1, da Diretiva [IVA]?»

Quanto à questão prejudicial

24 Com a sua questão, o tribunal de reenvio pergunta, em substância, se os artigos 2.°, n.º 1, alínea a), e 14.°, n.º 1, da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que a transmissão da propriedade de um bem imóvel, por um sujeito passivo de IVA, em benefício da Fazenda Pública de um Estado-Membro ou de uma coletividade territorial desse Estado, efetuada, à semelhança da que está em causa no processo principal, em pagamento de uma dívida fiscal, constitui uma entrega de bens a título oneroso sujeita a IVA.

25 Antes de mais, importa recordar que a Diretiva IVA estabelece um sistema comum de IVA baseado, nomeadamente, numa definição uniforme das operações tributáveis (acórdão de 20 de junho de 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, n.º 39).

26 De acordo com o artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA, estão sujeitas a IVA as entregas de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

27 Nos termos do artigo 9.º, n.º 1, 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. É em especial considerada «atividade económica» a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência.

28 O artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA define «entrega de bens» como a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.

29 Quanto à transação em causa no processo principal, é ponto assente, em primeiro lugar, que o contrato celebrado entre a Posnania e o município teve como resultado a transmissão do direito de propriedade de um bem imóvel e, em segundo lugar, que a Posnania é um sujeito passivo.

30 Em terceiro lugar, o requisito do lugar da entrega do bem está incontestavelmente preenchido, uma vez que a transação teve lugar no território de um Estado-Membro, a saber, na Polónia.

31 Em quarto lugar, relativamente ao caráter eventualmente oneroso da transação de transmissão da propriedade de um bem imóvel para uma entidade pública, neste caso, a transmissão de um terreno para um município, em pagamento de dívidas fiscais, importa recordar que uma entrega de bens só é efetuada «a título oneroso», na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva IVA, se existir entre o fornecedor e o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são realizadas prestações recíprocas, constituindo o preço recebido pelo fornecedor o contravalor efetivo do bem fornecido (acórdãos de 27 de abril de 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, n.º 26, e de 21 de novembro de 2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, n.º 32).

32 No caso em apreço, existe efetivamente uma relação jurídica entre o fornecedor do bem imóvel e o beneficiário deste, como a que vincula um credor ao seu devedor.

33 No entanto, a obrigação de pagamento do contribuinte, enquanto devedor de uma dívida fiscal, para com a Administração Fiscal, na qualidade de credor dessa dívida, é de natureza unilateral, na medida em que o pagamento do imposto pelo referido contribuinte só determina a sua liberação legal da dívida, mesmo que o faça, como neste caso, pela dação de um bem imóvel.

34 Com efeito, um imposto constitui uma contribuição obrigatória efetuada por via da autoridade do poder público sobre os recursos das pessoas sujeitas à sua competência fiscal. Esta contribuição destina-se a ser afetada, por intermédio dos orçamentos públicos, a serviços de utilidade geral. Tal contribuição, que tem por objeto uma quantia em dinheiro ou, como no caso em apreço, um bem corpóreo, não dá origem a nenhuma prestação por parte da autoridade pública nem, portanto, a nenhuma contraprestação do sujeito passivo do imposto.

35 Consequentemente, não se trata de uma relação jurídica durante a qual são realizadas prestações recíprocas, na aceção da jurisprudência do Tribunal de Justiça recordada no n.º 31 do presente acórdão.

36 Nesta medida, uma transação de dação em pagamento de um bem, que tem por objetivo a extinção de uma dívida fiscal, não pode ser considerada uma transação a título oneroso, na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA, e não pode ser sujeita a IVA.

37 No entanto, importa acrescentar que, embora o juiz nacional seja o único competente para apreciar os factos em causa no processo principal e para interpretar a legislação nacional, no âmbito de um reenvio prejudicial, o Tribunal de Justiça, chamado a dar respostas úteis ao juiz nacional, tem competência para fornecer indicações baseadas nos autos do processo principal e nas observações escritas e orais que lhe foram apresentadas, suscetíveis de permitir ao órgão jurisdicional de reenvio decidir (acórdão de 24 de fevereiro de 2015, Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, n.º 32).

38 No que se refere a uma transação, como a que está em causa no processo principal, importa observar que não se pode excluir que um sujeito passivo como a Posnania já tenha procedido, na sua qualidade de sujeito passivo de IVA, a uma dedução do imposto a montante relativa ao bem imóvel em causa no processo principal.

39 A este respeito, como salientou a advogada-geral no n.º 44 das suas conclusões, embora exista o risco de um consumo final não tributado, esse risco está todavia coberto pelas disposições do artigo 16.º da Diretiva IVA.

40 Com efeito, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o objetivo desta disposição é garantir uma igualdade de tratamento entre o sujeito passivo que afeta um bem às suas necessidades privadas ou às do seu pessoal, por um lado, e o consumidor final que adquire um bem do mesmo tipo, por outro (v., neste sentido, acórdão de 17 de julho de 2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, n.º 23 e jurisprudência aí referida).

41 Com vista à realização deste objetivo, o artigo 16.º da Diretiva IVA equipara a entrega de bens efetuada a título oneroso a afetação, por um sujeito passivo, de bens da sua empresa ao seu uso próprio ou do seu pessoal, a transmissão desses bens a título gratuito ou, em geral, a sua afetação a fins alheios à empresa, quando esses bens ou os elementos que os constituem tenham conferido direito à dedução total ou parcial do IVA (acórdão de 17 de julho de 2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, n.º 24).

42 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à questão submetida que os artigos 2.°, n.º 1, alínea a), e 14.°, n.º 1, da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que a transmissão da propriedade de um bem imóvel, por um sujeito passivo de IVA, em benefício da Fazenda Pública de um Estado-Membro ou de uma coletividade territorial desse Estado, efetuada, à semelhança da que está em causa no processo principal, em pagamento de uma dívida fiscal, não constitui uma entrega de bens a título oneroso sujeita a IVA.

Quanto às despesas

43 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 (Segunda Secção) declara:

Os artigos 2.°, n.º 1, alínea a), e 14.°, 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, devem ser interpretados no sentido de que a transmissão da propriedade de um bem imóvel, por um sujeito passivo de imposto sobre o valor acrescentado, em benefício da Fazenda Pública de um Estado-Membro ou de uma coletividade territorial desse Estado, efetuada, à semelhança da que está em causa no processo principal, em pagamento de uma dívida fiscal, não constitui uma entrega de bens a título oneroso sujeita a imposto sobre o valor acrescentado.

Assinaturas