Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
JULIANE KOKOTT
apresentadas em 3 de setembro de 2020[1]

Processo C-604/19

Gmina Wrocław
contra
Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal Administrativo da província de Wrocławiu, Breslávia, Polónia)]

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112 — Artigo 14.º, n.º 2, alínea a) — Conceito de "entregas" de bens — Conversão por força da lei de um usufruto vitalício num direito de propriedade — Transmissão do poder de dispor de um bem corpóreo como se fosse proprietário — Entrega fictícia — Qualidade de sujeito passivo de um município, quando este cobra taxas por uma conversão prevista por lei»

I. Introdução

1. No presente processo, cabe ao Tribunal de Justiça analisar o tratamento que deve ser dado, para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), a uma aquisição de propriedade por força da lei em troca do pagamento de uma taxa de conversão. No presente processo, os terrenos estavam onerados com um direito real especial (o usufruto vitalício). Em consequência, o «titular económico do bem» — a pessoa que utilizava os terrenos como se fosse proprietário dos mesmos — e o «proprietário formal» — a pessoa a quem pertenciam os terrenos por força do direito civil — eram pessoas diferentes. As remunerações pagas pelo titular do usufruto vitalício ao proprietário do terreno estavam sujeitas ao IVA polaco.

2. Na sequência de uma reforma do direito real, os até então proprietários dos terrenos perderam, por força da lei, a sua propriedade em benefício dos titulares do usufruto vitalício. Estes últimos estão obrigados a continuar a pagar as remunerações anuais relativas ao usufruto vitalício durante um período de 20 anos ou a realizar um pagamento único de um valor equivalente. Coloca-se a questão de saber se as remunerações recebidas agora dos anteriores proprietários também estão sujeitas ao IVA, como estavam até à data.

3. Estão aqui em causa terrenos pertencentes a um município. Por conseguinte, importa ainda clarificar se, além disso, o município atua aqui como sujeito passivo ou no âmbito de uma atividade soberana, de modo que não estaria sujeito ao IVA.

1 Língua original: alemão.

II. Quadro jurídico

A. Direito da União

4. O quadro jurídico do direito da União é constituído pelos artigos 2.º, 9.º, 13.º, 14.º, 24.º e 25.º, 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 IVA») [2].

5. Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva IVA, estão sujeitas ao IVA as entregas de bens efetuadas a título oneroso [alínea a)], bem como as prestações de serviços efetuadas a título oneroso [alínea c)].

6. Resulta do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA que se entende 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.

7. O artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva IVA prevê uma isenção ao IVA para determinadas atividades exercidas por organismos de direito público:

«1. Os Estados, as regiões, as autarquias locais e os outros organismos de direito público não são considerados sujeitos passivos relativamente às atividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas, mesmo quando, no âmbito dessas atividades ou operações, cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações.

Contudo, quando efetuarem essas atividades ou operações, devem ser considerados sujeitos passivos relativamente às mesmas na medida em que a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas.

Em qualquer caso, os organismos de direito público são considerados sujeitos passivos no que se refere às atividades referidas no anexo I, na medida em que estas não sejam insignificantes.»

8. O artigo 14.º, n.ºs 1 e 2, da Diretiva IVA determina o que se entende por entrega:

«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:

a) A transmissão da propriedade de um bem, mediante pagamento de uma indemnização, em virtude de ato das autoridades públicas ou em seu nome ou por força da lei;

b) A entrega material de um bem nos termos de um contrato que preveja a sua locação por período determinado ou a sua venda a prestações e que estipule que, em circunstâncias normais, a propriedade é transmitida, o mais tardar, no momento do pagamento da última prestação;

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

9. O artigo 24.º, n.º 1, da Diretiva IVA define prestação de serviços:

«1. Entende-se por "prestação de serviços" qualquer operação que não constitua uma entrega de bens.»

2 JO 2006, L 347, p. 1.

10. O artigo 25.º, alínea c), da Diretiva IVA dispõe o seguinte:

«Uma prestação de serviços pode consistir, designadamente, numa das seguintes operações:

[…]

c) A execução de um serviço em virtude de ato das autoridades públicas ou em seu nome ou por força da lei.»

B. Direito polaco

11. Estas disposições de direito da União foram transpostas para o direito polaco pela Lei relativa ao Imposto sobre Bens e Serviços (a seguir «Lei do IVA») [3]. O artigo 7.º, n.º 1, da Lei do IVA determina o seguinte:

«Entende-se por entrega de bens […] a transmissão da capacidade de dispor dos bens como um proprietário, designadamente:

1. de transmitir a propriedade dos bens, mediante indemnização, a pedido de um organismo de direito público ou de um sujeito jurídico que atue em nome desse organismo de direito público, ou por força da lei; […]

6. a concessão de um usufruto vitalício sobre terrenos.»

12. O usufruto vitalício está regulado na Lei relativa à Gestão de Bens Imobiliários [4]. Nos termos do artigo 12a, n.º 1, desta lei, os valores devidos pelos usufrutuários vitalícios regem-se segundo o direito civil.

13. Nos termos do artigo 32.º, n.º 1, da Lei relativa à Gestão de Bens Imobiliários, os terrenos cedidos em regime de usufruto vitalício só podem ser vendidos ao beneficiário do usufruto vitalício.

14. O artigo 32.º, n.º 2, da mesma lei esclarece que um usufruto vitalício previamente concedido expirará por força da lei com a celebração de um contrato de venda relativo ao bem imóvel.

15. Nos termos do artigo 69.º, da referida lei, o preço de compra a pagar pelo beneficiário do usufruto vitalício deve incluir o montante equivalente ao valor do usufruto vitalício sobre o bem imóvel, determinado segundo a situação na data da venda.

16. A Lei relativa à Conversão do Usufruto Vitalício sobre Prédios Urbanos Construídos para Fins Habitacionais no Direito de Propriedade desses Prédios (a seguir «Lei de Conversão») [5] estabelece, no artigo 1.º, n.º 1, que, a partir de 1 de janeiro de 2019, os usufrutos vitalícios sobre prédios urbanos para fins habitacionais são convertidos em direito de propriedade desses prédios.

3 Ustawa o podatku od towarów i usług de 11 de março de 2004.

4 Ustawa o gospodarce nieruchomościami de 21 de agosto de 1997.

5 Ustawa o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego gruntów zabudowanych na cele mieszkaniowe w prawo własności tych gruntów de 20 de julho de 2018.

17. O artigo 7.º, da Lei de Conversão contém disposições relativas à taxa devida. Nos termos do n.º 2 deste artigo, o valor da taxa será igual à remuneração anual a pagar pelo usufruto vitalício. O n.º 6 deste artigo estabelece que o pagamento anual deverá ser realizado durante um período de 20 anos a contar da data da conversão. O n.º 7 do mesmo artigo prevê a possibilidade de um pagamento único de igual montante. O artigo 12.º, n.º 2, da Lei de Conversão declara ser aplicável o artigo 12a da Lei relativa à Gestão de Bens Imobiliários.

III. Matéria de facto

18. O litígio subjacente ao pedido de decisão prejudicial baseia-se num pedido de resolução interpretativa apresentado pelo município de Wrocław (Breslávia, Polónia), demandante no processo principal (a seguir «demandante»), apresentado ao Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Diretor do Serviço Informativo Tributário Nacional; a seguir «autoridade tributária»).

19. O demandante é um organismo de direito público, mas também está registado como sujeito passivo de IVA. Era proprietário de bens imóveis onerados com um usufruto vitalício a favor de terceiros.

20. O usufruto vitalício é um direito real limitado no tempo que permite ao seu titular o uso de um bem imóvel em condições semelhantes às de um proprietário. O usufrutuário vitalício paga ao proprietário uma taxa anual durante a vigência do seu direito. Todas as partes concordam que a constituição de um usufruto vitalício se deve classificar como uma entrega de bens a título oneroso, nos termos do artigo 5.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Lei do IVA, em conjugação com o artigo 7.º, n.º 1, ponto 6, da mesma lei. Também parece haver acordo entre as partes de que o município recebia os pagamentos do usufrutuário vitalício na qualidade de sujeito passivo.

21. Por força da Lei de Conversão, a propriedade dos bens imóveis foi transferida para o respetivo usufrutuário vitalício em 1 de janeiro de 2019. Em contrapartida, os antigos proprietários receberam um pagamento anual durante um período de 20 anos. O valor desse pagamento é exatamente o mesmo da remuneração anual que era paga anteriormente pelo usufruto vitalício. O valor da conversão também pode ser satisfeito, a pedido, mediante um pagamento único.

22. O demandante questionou à autoridade tributária se estas remunerações também estão sujeitas ao IVA. Mediante resolução de 15 de janeiro de 2019, a autoridade tributária respondeu afirmativamente, considerando que a conversão do direito é uma continuação da entrega originalmente realizada em virtude da concessão do usufruto vitalício. Por conseguinte, entende que o processo de transmissão da propriedade partilha o destino legal do usufruto vitalício.

23. O demandante interpôs recurso contra esta resolução perante o Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal Administrativo da Província de Wrocławiu, Breslávia, Polónia). Considera que a taxa de conversão não está sujeita ao IVA. Afirma que, por força do usufruto vitalício, o usufrutuário vitalício já tinha adquirido uma condição semelhante à do proprietário, e, portanto, o poder de dispor economicamente do bem. Entende que, se o usufruto vitalício se consolida agora como propriedade, o mesmo bem não pode ser objeto de outra entrega. Além disso, considera que atuou aqui no contexto de uma atividade soberana, não sujeita a imposto.

IV. Pedido de decisão prejudicial

24. Com a Decisão de 19 de junho de 2019, o Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal Administrativo da província de Wrocławiu, Breslávia) submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões para decisão prejudicial:

«1. Constitui a conversão, por força da lei, de uma enfiteuse no direito de propriedade de um bem imóvel, como sucedeu nas circunstâncias do caso em apreço, uma entrega de bens, na aceção do artigo 14.º, n.º 2, alínea a), em conjugação com o artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA, sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado?

2. Em caso de resposta negativa à primeira questão prejudicial, constitui a conversão, por força da lei, da enfiteuse no direito de propriedade de um bem imóvel uma entrega de bens, na aceção do artigo 14.º, n.º 1, em conjugação com o artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA, sujeita ao IVA?

3. Ao cobrar taxas pela conversão da enfiteuse no direito de propriedade de um bem imóvel, nas circunstâncias do caso em apreço, o município agiu na qualidade de sujeito passivo, na aceção do artigo 9.º, n.º 1, em conjugação com o artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA, ou na qualidade de autoridade pública, na aceção do artigo 13.º da Diretiva IVA?»

25. No processo perante o Tribunal de Justiça, o demandante, a República da Polónia e a Comissão Europeia apresentaram observações escritas.

V. Apreciação jurídica

A. Quanto às questões prejudiciais

26. Com as suas primeira e segunda questões prejudiciais, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, no essencial, se a conversão legal do usufruto vitalício num direito de propriedade está sujeita ao IVA quando, em contrapartida, o novo proprietário deve pagar uma taxa fixada por lei. Uma vez que estas situações dizem sobretudo respeito a terrenos de propriedade de organismos de direito público, com a sua terceira questão prejudicial, o órgão jurisdicional nacional pretende saber se, na realidade, o município atuou na qualidade de sujeito passivo.

27. Pode responder-se conjuntamente às duas primeiras questões prejudiciais. Não obstante, na medida em que referem expressamente a questão de saber se a conversão do usufruto vitalício constitui uma entrega de bens na aceção do artigo 14.º, n.º 2, alínea a), ou do artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA, importa sublinhar o seguinte.

28. Não é correta a presunção do órgão jurisdicional de reenvio, aparentemente subjacente às duas primeiras questões, de que a sujeição ao IVA no presente caso depende da existência de uma entrega. As operações tributáveis não existem apenas no caso de entrega de bens ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), em conjugação com o artigo 14.º, da Diretiva IVA, mas também no caso da prestação de serviços na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), em conjugação com o artigo 24.º, da Diretiva IVA. A Diretiva IVA entende por prestação de serviços toda a operação que não constitua uma entrega de bens (artigo 24.º, n.º 1 da Diretiva IVA).

29. A questão de saber se uma operação tributável constitui uma entrega de bens ou uma prestação de serviços é relevante para determinar o lugar e o momento em que se realizou a operação e a taxa do imposto, mas é, no entanto, irrelevante para estabelecer se, em princípio, é ou não devido IVA. Por conseguinte, as questões prejudiciais necessitam de ser precisadas a fim de fornecer ao órgão jurisdicional de reenvio uma resposta útil.

30. Mais concretamente, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se a transmissão da propriedade por força da lei, em troca do pagamento de uma remuneração pela conversão, constitui uma operação tributável (entrega de bens ou prestação de serviços a título oneroso) (v. ponto B) e se o demandante atuou na qualidade de sujeito passivo a este respeito (v. ponto C). Caso assim seja, a conversão legal do usufruto vitalício em direito de propriedade em troca de uma taxa de conversão estará sujeita ao IVA, uma vez que não se aplica nenhuma isenção fiscal.

B. Quanto à primeira e segunda questões prejudiciais: conversão do usufruto vitalício em propriedade como operação tributável (entrega de um bem ou prestação de serviços a título oneroso)

31. Em meu entender, há duas soluções possíveis para a primeira e a segunda questões prejudiciais. Ou se trata de dois atos isolados: a concessão do usufruto vitalício sobre o terreno e a aquisição da propriedade do mesmo por força da lei. Se esta última não for considerada uma entrega de um bem, a conversão em propriedade será uma prestação de serviços (v. ponto 1). Ou, de uma perspetiva económica conjunta, a conversão representa uma continuação do usufruto vitalício na medida em que a Lei de Conversão prolonga no tempo o objeto da entrega (v. ponto 2).

32. Independentemente da abordagem a adotar pelo Tribunal de Justiça (perspetiva isolada ou perspetiva económica conjunta), em ambos os casos existem operações tributáveis. Em consequência, no fundo, não se suscita a questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio relativa à interpretação do artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA (v. ponto 3).

1. Perspetiva isolada da transferência de propriedade

33. De um ponto de vista formal, o proprietário transmite ao usufrutuário vitalício, em primeiro lugar, o poder de disposição do terreno, o que deve ser considerado como uma entrega sujeita ao IVA na aceção do artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA. Num segundo momento, por força da lei, o usufruto vitalício converte-se num direito de propriedade. Se a conversão não for considerada uma entrega, por já ter sido transmitido o poder de disposição ao usufrutuário vitalício, será, em todo o caso, considerada uma prestação de serviços tributável por força do artigo 24.º, n.º 1, da Diretiva IVA.

34. Com efeito, nos termos do artigo 24.º, n.º 1, da Diretiva IVA, entende-se por prestação de serviços qualquer operação que não constitua uma entrega de bens. De acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, uma prestação de serviços a título oneroso, tributável, exige apenas que exista entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica no âmbito da qual são realizadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efetivo de um serviço individualizável prestado ao beneficiário [6]. Tal verifica-se caso exista um nexo direto entre o serviço prestado e o contravalor recebido [7].

6 V., recentemente, Acórdãos de 11 de junho de 2020, Vodafone Portugal (C-43/19, EU:C:2020:465, n.º 31); de 11 de março de 2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, n.º 21); bem como, o Acórdão de referência, de 3 de março de 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, n.º 14).

7 Acórdãos de 22 de novembro de 2018, MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, n.º 39), de 23 de dezembro de 2015, Air France-KLM e Hop!-Brit Air (C-250/14 e C-289/14, EU:C:2015:841, n.º 22); e de 18 de julho de 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, n.º 19).

35. Não obstante, nem todos os pagamentos implicam obrigatoriamente uma troca de prestações tributável. A tributação no âmbito do imposto sobre o consumo só se aplica quando o destinatário da prestação também obtém um benefício consumível [8]. Por conseguinte, não existe uma prestação de serviços na aceção do artigo 24.º, n.º 1, da Diretiva IVA se o beneficiário não recebe um pagamento em troca de uma prestação determinável, mas por outras razões (por exemplo, compensação por um prejuízo económico resultante do atraso no pagamento [9] ou uma compensação por lucros cessantes [10]) [11].

36. No presente caso, pode afirmar-se, sem mais, que o usufrutuário vitalício goza de um benefício consumível. A existência deste benefício não pode ser posta em causa no presente caso pelo facto de, ainda antes da conversão, o usufrutuário vitalício, na qualidade de titular do poder de disposição, já utilizar o terreno com as faculdades atribuídas ao proprietário em termos económicos. Em contrapartida, na qualidade de proprietário, não só pode extrair frutos do terreno, mas também pode transmitir a propriedade a terceiros. Em consequência, a conversão do usufruto vitalício em direito de propriedade constitui um benefício consumível. Por conseguinte, considerado de forma isolada, existe uma prestação de serviços na aceção do artigo 24.º, n.º 1, da Diretiva IVA.

2. Perspetiva económica conjunta: a transmissão da propriedade como mera continuação da prestação inicial

37. No entanto, tal como a Polónia, considero que, no presente caso, a perspetiva económica conjunta é mais convincente. Contrariamente ao entendimento do demandante, a conversão do usufruto vitalício em propriedade não é irrelevante para efeitos de IVA, mas deve classificar-se como a continuação de uma entrega nos termos do artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA.

38. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a entrega de um bem inclui qualquer operação de transferência de um bem corpóreo por uma parte que confira à outra parte o poder de dispor dele, de facto, como se fosse o proprietário desse bem [12]. Quando o destinatário de uma entrega não pode dispor de um bem «na qualidade de proprietário», tal não exclui que se trate de uma entrega, sempre que, pelo menos, possa dispor do bem «como proprietário» [13]. Assim se depreende pelo menos de algumas versões linguísticas da Diretiva IVA [14].

39. O mesmo também é confirmado pela jurisprudência do Tribunal de Justiça. O princípio da aplicação uniforme do direito da União e o princípio da igualdade requerem uma interpretação autónoma e uniforme dos conceitos do direito da União [15]. Esta só ficaria comprometida se, para determinar a existência de uma entrega, se tivesse que ter em conta a aquisição da propriedade nos termos do direito civil, a qual depende da configuração de cada direito civil nacional. Neste sentido, o

8 V., a este respeito desde logo, as minhas Conclusões no processo MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413, n.os 35 e 36) mediante referência aos Acórdãos de 18 de dezembro de 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, n.º 13); e de 29 de fevereiro de 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, n.º 20).

9 Acórdão de 1 de julho de 1982, BAZ Bausystem (222/81, EU:C:1982:256, n.º 8 em relação a juros de mora).

10 Acórdão de 18 de julho de 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, n.º 35 relativo à compensação por lucros cessantes em caso de resolução do contrato).

11 Acórdão de 29 de fevereiro de 1996, Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72, n.º 21), v. igualmente as minhas Conclusões no processo MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:413, n.os 35 e 36).

12 Acórdãos de 2 de julho de 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, n.º 29), de 18 de julho de 2013, Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, n.º 33); de 3 de junho de 2010, De Fruytier (C-237/09, EU:C:2010:316, n.º 24); de 14 de julho de 2005, British American Tobacco e Newman Shipping (C-435/03, EU:C:2005:464, n.º 35); e de 8 de fevereiro de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, n.º 7).

13 V. as minhas Conclusões no processo Herst (C-401/18, EU:C:2019:834, n.º 34).

14 Assim, na versão alemã («wie ein Eigentümer»), na versão francesa («comme un propriétaire»); no entanto, eventualmente em sentido diferente, nas versões inglesa («as owner») e estónia («Kaubatarne on materiaalse vara omanikuna käsutamise õiguse üleminek»). V., a este respeito, desde logo as minhas Conclusões no processo Herst (C-401/18, EU:C:2019:834, n.º 34, nota 16).

15 Acórdãos de 21 de junho de 2018, Oberle (C-20/17, EU:C:2018:485, n.º 33); e de 29 de julho de 2019, B (volume de negócios de um comerciante de veículos em segunda mão) (C-388/18, EU:C:2019:642, n.º 30).

facto de se transferir a propriedade não pode ser decisivo para o conceito de entrega [16]. Por conseguinte, o poder de disposição na aceção do artigo 14.º, da Diretiva IVA não é o mesmo que a condição jurídica de proprietário. Consequentemente, no entender do Tribunal de Justiça, a ausência de transmissão da propriedade por força do direito civil não se opõe à existência de uma entrega [17].

40. Os atuais proprietários já obtiveram o poder de dispor economicamente do bem com a concessão do usufruto vitalício. O usufrutuário vitalício pode utilizar o terreno com as faculdades atribuídas ao seu proprietário. Em consequência, todas as partes interessadas concordam em qualificar a concessão do usufruto vitalício como uma entrega sujeita ao IVA nos termos do artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA, pelo que as remunerações anuais estão sujeitas ao IVA. Assim o refere explicitamente o órgão jurisdicional de reenvio.

41. Contudo, a conclusão do demandante de que a operação de conversão é irrelevante para efeitos do IVA não é correta. Até à data, os pagamentos anuais feitos pelo usufrutuário vitalício a favor do proprietário eram considerados como uma contrapartida da obtenção do poder de disposição do terreno. Por esse motivo, estavam sujeitos ao IVA como contrapartida pela entrega dos bens nos termos dos artigos 5.º, n.º 1, e 7.º, n.º 7, ponto 6, da Lei do IVA. O facto de agora também se transmitir ao anterior usufrutuário vitalício a condição de proprietário e de o mesmo pagar uma remuneração pela conversão em vez das taxas pelo usufruto vitalício em nada altera o tratamento fiscal destes pagamentos.

42. Com efeito, os referidos pagamentos continuam a estar relacionados com a entrega do terreno. O anterior usufrutuário vitalício continua a pagar uma remuneração em troca da obtenção do poder de disposição sobre o terreno. O processo de conversão apenas implica uma alteração do objeto da entrega. Inicialmente a remuneração era paga pelo mero usufruto vitalício. Agora, passa a ser paga pelo usufruto vitalício convertido em direito de propriedade.

43. O mesmo também resulta evidente da configuração da taxa de conversão, tal como salienta acertadamente a Polónia. O anterior usufrutuário vitalício continua a pagar as remunerações devidas pelo usufruto vitalício, apenas sob condições diferentes. O valor da taxa que é paga no quadro da conversão da propriedade é precisamente o mesmo que se pagaria anualmente pelo usufruto vitalício.

44. O facto de agora, nos termos do artigo 7.º, n.º 7, da Lei de Conversão, ser possível, mediante pedido, realizar um pagamento único ou, nos termos do artigo 7.º, n.º 6, da mesma lei, um pagamento em 20 anuidades, implica apenas a regulamentação das modalidades de pagamento que em nada altera o fundamento jurídico do pagamento. O único objetivo da Lei de Conversão é, aparentemente, apenas superar a anterior discrepância entre a propriedade formal e a propriedade material. Tanto a obrigação de pagamento como o montante da remuneração resultam da concessão inicial do usufruto vitalício e, por conseguinte, do ponto de vista económico, também devem ser considerados conjuntamente como a contrapartida dessa entrega.

3. Trata-se de uma entrega na aceção do artigo 14.º, n.º 2, da Diretiva IVA?

45. Em consequência, qualquer que seja o entendimento adotado pelo Tribunal de Justiça, no fundo, a interpretação do artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA, segundo a qual se entende como entrega, a transmissão da propriedade de um bem por força da lei, mediante pagamento de uma indemnização, não é relevante. Em todo o caso, existe uma operação tributável.

16 Acórdãos de 13 de junho de 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, n.º 39); de 2 de julho de 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, n.º 29); de 16 de fevereiro de 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, n.º 39); de 6 de fevereiro de 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, n.º 32); e de 8 de fevereiro de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, n.ºs 7 e 8).

17 Acórdão de 8 de fevereiro de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, n.º 9).

46. Não obstante, o órgão jurisdicional de reenvio pretende obter esclarecimento sobre a relação entre o artigo 14.º, n.º 1 e o artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA. No quadro da relação de cooperação com os tribunais nacionais, o Tribunal de Justiça responde às questões dos mesmos sempre que possível. Contudo, a questão do órgão jurisdicional de reenvio parece basear-se num pressuposto incorreto. Aparentemente, entende que o artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA simula uma entrega quando falta uma transmissão do poder de disposição na aceção do artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA.

47. Com efeito, o Tribunal de Justiça já declarou [18], aliás, num caso em que estava em causa um fornecimento nos termos do artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA [19], que o artigo 14.º, n.º 2, alínea a) constitui uma *lex specialis* em relação ao artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA. Este último também simula uma entrega quando não é constituído um poder de disposição [20]. Não obstante, a análise detalhada da redação e da sistemática desta disposição (v. n.os 48 e 49), dos seus antecedentes (v. n.os 50 e 51) e de determinadas considerações teleológicas (v. n.os 52 e segs.) opõe-se a esta interpretação.

48. Resulta da redação e da sistemática do artigo 14.º, da Diretiva IVA que o artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA presume sempre a existência de uma entrega. Assim, faz referência à «transmissão de propriedade». A transmissão de propriedade é precisamente o pressuposto clássico de uma entrega na aceção do artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA [21].

49. A disposição paralela do artigo 25.º, alínea c), da Diretiva IVA também se opõe a uma relação de *lex specialis*. Com efeito, deixa claro («designadamente») que, em conformidade com o pressuposto básico do artigo 24.º, n.º 1, desta Diretiva, também se consideram prestações de serviços as que são realizadas de forma coerciva. Por conseguinte, o significado do artigo 25.º, da Diretiva IVA é meramente exemplificativo. Esta disposição não simula absolutamente nada. Este entendimento também se pode aplicar à relação entre o artigo 14.º, n.º 1, e o artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA [22].

50. Tal também corresponde à vontade do legislador. O artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA dá seguimento ao artigo 5.º, n.º 4, da Sexta Diretiva IVA [23]. Esta última, por seu turno, baseia-se no artigo 5.º, n.º 2, alínea f), da Proposta de Sexta Diretiva do Conselho [24], que tem a seguinte redação: «Entende-se ainda por entrega de um bem na aceção do n.º 1: […] f) A transmissão da propriedade de um bem, mediante pagamento de uma indemnização, em virtude de ato das autoridades públicas, quando a alienação desses bens que não fosse ordenada pelas autoridades esteja sujeita a imposto.»

51. Por conseguinte, esta norma tem por objeto garantir a igualdade de tratamento para efeitos de IVA entre uma alienação normal, que não seja imposta pelas autoridades, e uma transmissão da propriedade imposta pelas autoridades.

18 Acórdão de 13 de junho de 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, n.º 36), no qual o Tribunal de Justiça seguiu as Conclusões do advogado-geral M. Bobek no mesmo processo Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:112, n.º 47).

19 Neste litígio, o terreno transmitido continuou apenas a ser explorado pelo município que perdeu a propriedade do mesmo. A exploração de um bem alheio não pode, no entanto, ser equiparada ao poder de disposição na aceção do artigo 14.º, da Diretiva IVA. No entanto, este aspeto não foi abordado pelo Tribunal de Justiça devido à imprecisão das questões prejudiciais.

20 Acórdão de 13 de junho de 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, n.os 36 e seg.).

21 V. apenas Acórdão de 19 de dezembro de 2018, AREX CZ (C-414/17, EU:C:2018:1027, n.º 78).

22 V. Acórdão de 4 de maio de 2017, Comissão/Luxemburgo (C-274/15, EU:C:2017:333, n.º 88), no qual o próprio Tribunal de Justiça teceu conclusões cruzadas entre o artigo 14.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva IVA e a disposição paralela aplicável à prestação de serviços (artigo 28.º da Diretiva IVA).

23 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 (JO 1977, L 145, p. 1, EE 09 F1 p. 54).

24 Proposta de Sexta Diretiva do Conselho relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, COM(73) 950 final.

52. Do ponto de vista teleológico, o entendimento segundo o qual o artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA prevê a ficção de uma entrega quando falta a transmissão do poder de disposição não é convincente [25].

53. O mesmo é confirmado pela análise das outras duas alternativas do artigo 14.º, n.º 2, da Diretiva IVA, já que o artigo 14.º, n.º 2, alíneas b) ou c), da Diretiva IVA também não servem simplesmente para estabelecer uma entrega fictícia. O artigo 14.º, n.º 2, alínea b), da Diretiva IVA esclarece apenas que, por exemplo, no caso de uma locação financeira, a operação consiste numa entrega no seu conjunto [26], independentemente da ordem pela qual se transmitem o poder de dispor economicamente do bem e, em última instância, a propriedade.

54. O artigo 14.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva IVA também tem um objetivo específico no que diz respeito às transações ao abrigo de contratos de comissão. Embora, no fundo, a prestação de serviços de gestão de negócios que o comissionista efetua a favor do comitente devesse ser tratada como prestação de serviços ao abrigo do artigo 24.º, n.º 1, da Diretiva IVA, em caso de comissão de venda, o artigo 14.º, n.º 2, alínea c), da Diretiva IVA transforma a sua qualificação numa entrega de um bem. Assim, esta disposição cria a ficção de duas entregas de bens idênticas realizadas consecutivamente [27], a fim de garantir a sincronização para efeitos do IVA das transações entre comissionista e comitente e entre comissionista e comprador.

55. Em contrapartida, no quadro do artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA, não se vislumbra nenhum motivo pelo qual se deva ficcionar uma entrega para o caso em que a propriedade seja transmitida independentemente do poder de disposição. Pelo contrário, em casos como o presente, tal interpretação conduziria a uma duplicação da entrega que seria contrária à lógica interna do sistema. Um único e mesmo bem que já tenha sido entregue ao adquirente uma vez não pode ser entregue ao mesmo adquirente uma segunda vez. À luz do pressuposto de facto que representa a prestação de serviços regulada no artigo 24.º, n.º 1, da Diretiva IVA, não há risco de lacuna em matéria de direito fiscal.

56. Assim, o teor normativo do artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA limita-se apenas a esclarecer que uma transmissão (coerciva) da propriedade com base no direito público está sujeita ao IVA enquanto entrega na aceção do artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA, se uma transação comparável com base no direito civil consubstanciar tal entrega. Em última instância, tal também se apoia no facto de o legislador poder ter tido em mente institutos como o da expropriação ou o da execução coerciva [28]. Contudo, em ambos os casos, é pacífico que o poder de disposição sobre os bens é transmitido.

C. Quanto à terceira questão prejudicial: não se trata de uma atividade exercida na qualidade de autoridade pública

57. Com a sua terceira questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se, no presente caso, o município atua efetivamente na condição de sujeito passivo na aceção do artigo 9.º, da Diretiva IVA. Se o município, na sua qualidade de organismo de direito público, ao arrecadar a taxa de conversão, está a exercer uma atividade em que atua como autoridade pública, a exceção prevista no artigo 13.º, n.º 1, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA poderia excluir uma operação tributável.

25 V. neste sentido, Conclusões do advogado-geral M. Bobek no processo Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:112, n.º 52).

26 Conclusões do advogado-geral M. Szpunar no processo Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:414, n.º 41).

27 Acórdãos de 4 de maio de 2017, Comissão/Luxemburgo (C-274/15, EU:C:2017:333, n.º 88); e de 14 de julho de 2011, Henfling, Davin, Tanghe (C-464/10, EU:C:2011:489, n.º 35).

28 Quanto às entregas devido a execução coerciva, v., por exemplo, Acórdão de 26 de março de 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201, n.ºs 33 e seg.).

58. Ainda se, tal como sugerem as observações escritas da Polónia, a conversão por força da lei do usufruto vitalício na Polónia afetar sobretudo ou até exclusivamente terrenos de organismos de direito público, o artigo 13.º, da Diretiva IVA não é aplicável ao presente caso.

59. Esta norma tem por base o facto de certas atividades, apesar de serem de natureza económica, estarem estreitamente relacionadas com a utilização de prerrogativas de poder público [29] que estão reservadas unicamente aos organismos de direito público. Nestes casos, pode descartar-se uma distorção da concorrência.

60. No entanto, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, os organismos de direito público só exercem atividades na qualidade de autoridades públicas quando atuam no âmbito do regime jurídico que lhes é próprio e não exercem, precisamente, atividades nas mesmas condições jurídicas que os operadores económicos privados [30].

61. Nem a perda da propriedade nem a cobrança da remuneração pela conversão constituem, no presente caso, um exercício da autoridade pública. Com efeito, a Lei de Conversão obriga o município a desenvolver um processo administrativo. No entanto, a remuneração que os anteriores usufrutuários vitalícios devem pagar não é determinada pelo município enquanto autoridade pública, por força de um regime de direito público que lhe é próprio nem no contexto de um procedimento administrativo.

62. Pelo contrário, o município recebe o pagamento na qualidade de antigo proprietário do terreno. O facto de a conversão por força da lei servir para depurar o direito real da proibição de aquisição de terrenos do Estado que, aparentemente, vigorava no tempo do comunismo, razão pela qual naquela altura se recorreu ao instituto do usufruto vitalício, em nada altera esta constatação. Do ponto de vista económico, a atual transmissão da propriedade é uma continuação da entrega relacionada com a concessão do usufruto vitalício (v. *supra* ponto 2). Tal como sublinha a Comissão, com razão, a obrigação de pagar uma remuneração está, pois, vinculada à concessão do usufruto vitalício sobre os terrenos municipais que, no entanto, se baseia no direito civil.

63. Por este motivo, o município atua na qualidade de sujeito passivo ao cobrar a remuneração pelo usufruto vitalício. Por conseguinte, não há motivo para alterar a classificação das atividades do município.

64. Neste sentido, a Lei de Conversão não afeta a natureza jurídica (civil) da remuneração. O mesmo é confirmado pelo artigo 12.º, n.º 2, da Lei de Conversão, que se refere expressamente ao artigo 12a, da Lei relativa à Exploração de Bens Imóveis que regula a natureza jurídico-civil das remunerações do usufrutuário vitalício.

VI. Conclusão

65. Proponho assim ao Tribunal de Justiça que decida o seguinte:

1) A conversão por força da lei de um usufruto vitalício num direito de propriedade sobre um bem imóvel, tal como sucede no presente caso, constitui uma entrega de bens na aceção do artigo 14.º, n.º 1, em conjugação com o artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA, sujeita a IVA.

29 Acórdão de 16 de setembro de 2008, Isle of Wight Council e o. (C-288/07, EU:C:2008:505, n.º 31).

30 Acórdãos de 13 de junho de 2018, Gmina Wrocław (C-665/16, EU:C:2018:431, n.º 48); de 16 de setembro de 2008, Isle of Wight Council e o. (C-288/07, EU:C:2008:505, n.º 21); de 12 de setembro de 2000, Comissão/Grécia (C-260/98, EU:C:2000:429, n.º 35); e de 14 de dezembro de 2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, n.º 17).

2) Um município que receba uma remuneração pela conversão por força da lei de um usufruto vitalício sobre um imóvel num direito de propriedade, em circunstâncias como as do processo principal, atua na qualidade de sujeito passivo na aceção do artigo 9.º, n.º 1, e não na qualidade de autoridade pública na aceção do artigo 13.º da Diretiva IVA.