



Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
JULIANE KOKOTT
apresentadas em 16 de fevereiro de 2017¹

Processo C-36/16

**Minister Finansów
contra
Posnania Investment SA**

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia)]

«Pedido de decisão prejudicial — Direito fiscal — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Operações tributáveis — Entrega de bens a título oneroso — Atuação de um sujeito passivo agindo nessa qualidade — Sujeição a imposto da dação em pagamento de um bem para satisfação de uma dívida fiscal»

I. Introdução

1. A dação em pagamento de bens para satisfação de dívidas fiscais constitui uma operação sujeita a IVA, no caso de o devedor do imposto ser simultaneamente sujeito passivo na aceção do direito em matéria de IVA? É esta questão, que permanece por esclarecer, que constitui o cerne do presente pedido de decisão prejudicial.
2. No processo principal, uma sociedade fez uso da possibilidade de pagamento em espécie de dívidas fiscais, admitida pela lei polaca de procedimento tributário, tendo transmitido para Estado a propriedade de um terreno. Sucede que esta sociedade se dedicava, nomeadamente, à comercialização de imóveis.
3. A questão de saber se uma operação de pagamento de impostos pode ser objeto de nova tributação afigura-se singular. Também se tivermos em conta a natureza indireta do IVA, sendo suposto o ónus fiscal repercutir-se no destinatário - neste caso, o Estado -, parece estranha a ideia da sujeição a IVA.

¹ — Língua original: alemão.

II. Quadro jurídico

A. Direito da União

4. O quadro de direito da União do presente caso é fornecido pelo artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado² (a seguir «Diretiva IVA»). Segundo esta disposição, estão sujeitas ao IVA:

«[a]s entregas de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade [...]»

5. O artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA define sujeito passivo nos termos seguintes:

«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.»

6. O artigo 16.º, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA estatui, ainda, o seguinte:

«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.»

B. Direito nacional

7. O legislador polaco transpôs as disposições da Diretiva IVA. Além disso, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, o artigo 66.º, parágrafo 1, da lei tributária polaca, de 29 de agosto de 1997, concede ao sujeito passivo a possibilidade de satisfazer dívidas fiscais através da transmissão da propriedade sobre um bem à Fazenda Pública ou, por exemplo, a um município, desde que estes tenham direito ao produto do imposto em causa. Nos termos do artigo 66.º, parágrafo 2, da lei tributária polaca, a referida transmissão e a concomitante extinção da dívida fiscal opera com base num contrato com o município (ou a Fazenda Pública, etc.), cujas modalidades se encontram mais detalhadamente reguladas no artigo 66.º, parágrafos 2 e 3, da lei tributária polaca. Segundo o artigo 66.º, parágrafo 4, da lei tributária polaca, a data da extinção da dívida fiscal corresponde à data da transmissão do bem entregue.

² — JO 2006, L 347, p. 1.

III. Litígio no processo principal

8. A demandante no processo principal, a Posnania Investment SA (a seguir «sociedade» ou «demandante»), é uma sociedade de direito polaco que se dedica, nomeadamente, à comercialização de imóveis. A fim de satisfazer dívidas fiscais, fez uso da possibilidade concedida pelo artigo 66.º, parágrafo 1, da lei tributária polaca e celebrou, com o município em causa, a 5 de fevereiro de 2013, um contrato de transmissão do direito de propriedade sobre um terreno não edificado. Desta forma, extinguiu-se parcialmente a dívida fiscal.

9. Seguidamente, a sociedade submeteu ao Ministro das Finanças a questão de saber se a transmissão da propriedade para o município está sujeita a IVA. Na opinião da sociedade, não pode ser assim. A este propósito, invocou, em particular, a jurisprudência do Naczelny Sąd Administracyjny, segundo a qual a transmissão da propriedade 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.

10. Em contrapartida, o Ministro das Finanças, na sua comunicação de 10 de maio de 2013, considerou que a transmissão da propriedade por parte da sociedade constitui uma entrega de bens que está, em princípio, sujeita ao IVA. A sociedade impugnou esta comunicação.

11. Por acórdão de 13 de fevereiro de 2014, o tribunal de primeira instância anulou a comunicação do Ministro das Finanças, remetendo, para o efeito, para a referida jurisprudência do Naczelny Sąd Administracyjny. Concretamente, considerou que o procedimento da administração tributária violava o «princípio da confiança». O Ministro das Finanças interpôs recurso de cassação do acórdão proferido em primeira instância.

IV. Pedido de decisão prejudicial e processo no Tribunal de Justiça

12. Por despacho de 21 de setembro de 2015 o Naczelny Sąd Administracyjny, a quem compete agora decidir a causa, submeteu ao Tribunal de Justiça, ao abrigo do artigo 267.º TFUE, a seguinte questão para decisão 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.º, n.º 1, alínea a), e 14.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado?»

13. A República da Polónia e a Comissão Europeia apresentaram observações escritas no Tribunal de Justiça, acerca desta questão.

V. Apreciação jurídica

14. O artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA estabelece cinco requisitos para a existência de imposto: tem de estar em causa uma entrega de bens ou uma prestação de serviços (1), efetuada por um sujeito passivo (2), agindo nessa qualidade (3), a título oneroso (4), no território de um Estado-Membro (5). É inequívoco que três destes requisitos estão preenchidos. A transmissão de um terreno constitui uma entrega de bens. Esta entrega de bens foi efetuada por um sujeito passivo, no território de um Estado-Membro.

15. Por conseguinte, a resposta à questão prejudicial pressupõe, à luz do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA, que se analise se neste caso está em causa uma entrega de bens «a título oneroso» (a este propósito, *infra*, A) e se o sujeito passivo agiu «nessa qualidade» (a este propósito, *infra*, B).

A. Entrega de bens efetuada a título oneroso por um sujeito passivo no território de um Estado-Membro

16. Segundo a Comissão e a República da Polónia, a cedência do terreno, no quadro da satisfação de impostos, efetuou-se a título oneroso, na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA. A remissão de uma obrigação pecuniária como contraprestação de uma entrega de bens não é outra coisa senão a constituição de um crédito pecuniário em virtude de uma entrega de bens.

17. Em todo o caso, poderia questionar-se se a entrega do bem e a remissão da dívida fiscal assentam numa relação jurídica sinalagmática. Efetivamente, o Tribunal de Justiça considerou necessária essa relação nas suas decisões. Uma entrega de bens só é efetuada «a título oneroso», na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA, se existir entre o fornecedor e o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são realizadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo fornecedor o contravalor efetivo do bem entregue ao beneficiário³.

18. Que a entrega do terreno e a extinção das dívidas fiscais se baseiam, neste caso, numa relação jurídica, resulta, desde logo, do artigo 66.º, parágrafo 1, da lei tributária polaca. Esta disposição regula uma relação jurídica de natureza legal. De resto, o contrato jurídico-público previsto no artigo 66.º, parágrafo 2, da lei tributária polaca confirma-o. Pode-se eventualmente questionar se no caso da extinção legal da dívida fiscal (artigo 66.º, parágrafo 4, da lei tributária polaca), em virtude da entrega de um bem a título de dação em pagamento, existe uma relação jurídica sinalagmática ou apenas unilateral. Contudo, não se afigura necessário incidir sobre esta questão.

19. O IVA é um imposto *geral* sobre o consumo⁴, que onera a despesa suportada pelo beneficiário da prestação com vista à obtenção de uma vantagem consumível (entrega de bens ou prestação de serviços). Por conseguinte, o conceito da relação jurídica considerada necessária para o efeito tem de ser interpretado de forma muito ampla. Não pode depender nem da validade jurídico-civil, nem do fundamento jurídico-civil ou jurídico-público, nem ainda da reciprocidade desse fundamento. O que releva é, apenas, se o beneficiário despende parte do seu património para obter uma vantagem consumível (uma entrega de bens ou prestação de serviços) que lhe é proporcionado por um sujeito passivo⁵. O que é decisivo, portanto, é a reciprocidade entre o dispêndio e a vantagem consumível e não a reciprocidade dos fundamentos jurídico-civis ou jurídico-públicos.

3 — Acórdãos de 21 de novembro de 2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, n.º 32); de 20 de junho de 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, n.º 40); de 23 de março de 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, n.º 34); de 17 de setembro de 2002, Town & County Factors (C-498/99, EU:C:2002:494, n.º 18); e de 3 de março de 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, n.º 14).

4 — Acórdãos de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, n.º 19), e de 7 de novembro de 2013, Tulică e Plavoşin (C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, n.º 34), bem como despacho de 9 de dezembro de 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, não publicado, EU:C:2011:825, n.º 21).

5 — É por isso que a gorjeta paga de forma unilateral e voluntária num restaurante, após o cumprimento do contrato de prestação de serviços de restauração, constitui uma remuneração pelo serviço.

20. Partindo desta conceção ampla de operação onerosa, exigida pela legislação que regula os impostos sobre o consumo, impõe-se, no caso em apreço - em linha com a Comissão e a República da Polónia -, confirmar que existe uma entrega de bens a título oneroso. O mesmo vale ainda que as dívidas fiscais se extingam em virtude da lei, com a transmissão da propriedade de um terreno (artigo 66.º, parágrafo 4, da lei tributária polaca).

B. Atuação de um sujeito passivo agindo nessa qualidade

1. O pagamento de dívidas fiscais constitui uma atividade económica?

21. Impõe-se ainda esclarecer se um sujeito passivo de IVA, que enquanto devedor do imposto paga os seus impostos não com dinheiro, mas em espécie, age a esse respeito também como sujeito passivo de IVA, ou seja, «nessa qualidade», na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA.

22. Um sujeito passivo apenas age como tal («nessa qualidade») quando efetua operações no quadro da sua atividade tributável⁶. Como resulta, de resto, do artigo 9.º da Diretiva IVA, não basta que a atividade seja exercida a título oneroso. Na verdade, a diretiva em apreço exige uma certa qualidade, concretamente uma atividade económica no momento da atuação.

23. Portanto, a questão decisiva é a de saber se o pagamento de dívidas fiscais constitui uma atividade económica do devedor do imposto, na aceção do artigo 9.º da Diretiva IVA. Caso se responda negativamente a esta questão, impõe-se ainda questionar se altera alguma coisa, a este respeito, o facto de as dívidas fiscais não serem satisfeitas em dinheiro, mas sim em espécie.

24. O conceito de «atividades económicas» engloba, segundo o artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, todas as atividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços e, segundo a jurisprudência, inclui todos os estádios de produção, da distribuição e da prestação de serviços⁷.

25. O artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA define as atividades económicas mediante determinados tipos de profissões. Observando com mais detalhe, constata-se que se trata de uma definição tipológica na qual se enumeram tipos (profissões) de empresas. Contrariamente aos conceitos abstratos, as definições tipológicas são mais amplas. A pertença a um tipo não tem de ser determinada por uma subsunção lógico-abstrata, podendo antes sê-lo em função do grau de similitude com o arquétipo (modelo). Não é necessário que estejam preenchidas todas as características do tipo, podendo não se cumprir alguma delas. O caso concreto examinado é alocado ao tipo apenas mediante uma comparação valorativa da similitude. Esta alocação exige uma consideração global do caso concreto, que tenha em conta a perceção pública e atenda ao grau de similitude com o tipo (arquétipo).

6 — V., neste sentido, acórdãos de 4 de outubro de 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, n.º 17 e segs.); de 29 de abril de 2004, EDM (C-77/01, EU:C:2004:243, n.º 66); e de 12 de janeiro de 2006, Optigen e o. (C-354/03, C-355/03 e C-484/03, EU:C:2006:16, n.º 42).

7 — V., entre outros, acórdãos de 4 de dezembro de 1990, van Tien (C-186/89, EU:C:1990:429, n.º 17); de 26 de junho de 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, n.º 41); e de 12 de janeiro de 2006, Optigen e o. (C-354/03, C-355/03 e C-484/03, EU:C:2006:16, n.º 41).

26. Ainda que se imponha interpretar o conceito de «atividade económica» em sentido amplo⁸, o pagamento de dívidas fiscais não é subsumível nele. Na realidade, o pagamento de impostos constitui simplesmente o cumprimento de uma obrigação pessoal de direito público, que incumbe a todo e qualquer devedor do imposto, ainda que não seja sujeito passivo de IVA. E assim é ainda que se trate de impostos que onerem uma atividade económica, como sucede, por exemplo, com o pagamento de dívidas de IVA.

27. Esta conclusão não é afetada pelo facto de a dívida fiscal ser paga em espécie. A dação em espécie constitui tão-só uma modalidade especial de pagamento no quadro da cobrança de impostos. Tal como sucede no procedimento tributário normal, a dívida fiscal originada nos termos da lei é satisfeita, se bem que não em dinheiro mas sim espécie, segundo o valor objetivo dos bens entregues (e não segundo o preço de compra). Desta forma, uma tal atuação, no quadro da cobrança de impostos regulada pelo direito público, não pode classificar-se como uma atividade económica. A entrega de bens com valor patrimonial para pagamento de uma dívida fiscal própria não pode comparar-se, de modo algum, com a atividade de um típico sujeito passivo de IVA, na aceção do artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA (por exemplo, um comerciante que adquire bens para revendê-los).

28. A previsão do contrato jurídico-público, na lei tributária polaca, não altera nada a este respeito. Limita-se a assegurar a concordância dos intervenientes no recurso a esta modalidade especial de pagamento. O credor do imposto limita-se a declarar que concorda que esta dívida fiscal seja satisfeita em espécie.

29. De resto, tampouco se extrai do pedido de decisão prejudicial que o direito nacional permita à Fazenda Pública dirigir-se ao devedor do imposto e oferecer-lhe a possibilidade de pagar não com dinheiro mas sim, de preferência, com a entrega de um determinado terreno que, de outra forma, teria de adquirir comercialmente. É apenas e só ao devedor do imposto que assiste a opção de pagar os seus impostos em espécie e, neste caso, de escolher os bens com que fazê-lo. Neste caso, a Fazenda Pública pode unicamente declarar se está de acordo, mas não pode exigir que o pagamento seja feito nestes termos.

30. A dívida fiscal extingue-se por força de lei, através da transmissão, na medida do valor do bem entregue. Não depende nem da vontade nem do que foi negociado entre as partes no contrato jurídico-público. Num Estado de Direito que se financia por meio de impostos, o valor do bem tem de determinar-se em função de critérios de valoração abstratos - aplicáveis a todos os sujeitos passivos. Tendo em conta estas premissas - que o órgão jurisdicional de reenvio deve, contudo, confirmar -, não se pode em princípio falar, no caso do pagamento de dívidas fiscais através da dação de um bem, de uma atividade económica (típica).

2. Exceção em razão da proximidade com a atividade principal tributada?

31. Sucede, porém, que, neste caso, a transmissão do terreno não foi efetuada, por exemplo, por um advogado ou um médico, mas sim por um agente imobiliário. Neste sentido, não se pode negar verificar-se uma certa proximidade entre essa atividade (entrega do terreno em pagamento) e a atividade económica desenvolvida (comércio de imóveis).

8 — Acórdãos de 12 de setembro de 2000, Comissão/Reino Unido (C-359/97, EU:C:2000:426, n.º 39); de 26 de junho de 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, n.º 42); de 26 de junho de 2007, T-Mobile Austria e o. (C-284/04, EU:C:2007:381, n.º 35); e de 20 de junho de 2013, Fuchs (C-219/12, EU:C:2013:413, n.º 17).

32. O Tribunal de Justiça ocupou-se de uma situação semelhante no processo *Kostov*⁹. Neste caso, um sujeito passivo (um agente judiciário independente) tinha celebrado diversos contratos de mandato para leiloar terrenos no interesse de terceiros, contratos estes que apresentam uma certa proximidade material com a sua atividade principal (leilões). O Tribunal de Justiça declarou que estavam sujeitos a imposto.

33. O Tribunal de Justiça referiu, a este propósito, «que o artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que uma pessoa singular já sujeita a IVA pela sua atividade de agente judiciário independente deve ser considerada ‘sujeito passivo’ para qualquer outra atividade económica exercida a título ocasional, desde que essa atividade constitua uma atividade na aceção do artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA»¹⁰.

34. Contudo, isto não pode ser interpretado no sentido de que todas as atuações de um sujeito passivo a título oneroso ocorrem simultaneamente na sua condição de sujeito passivo. No caso concreto objeto de decisão no referido processo, existia efetivamente uma relação estreita entre a «atividade secundária» do agente judiciário e a sua atividade principal tributada. Por isso, do ponto de vista da necessária abordagem tipológica, o mandato assumido apenas ocasionalmente, no interesse de terceiros, também constituía uma atividade económica.

35. Diferentemente, no caso do pagamento de dívidas fiscais por parte de um agente imobiliário, mediante a dação de um terreno, não existe, do ponto de vista da abordagem tipológica, uma atividade económica, na aceção do artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA.

36. É certo que o princípio da neutralidade concorrencial - como acertadamente assinala a Comissão - exige que todos os fornecedores concorrentes no mercado de consumo fiquem sujeitos ao IVA em igualdade de circunstâncias. Mas o pagamento de dívidas fiscais em espécie não constitui uma situação de concorrência com outros devedores do imposto. O devedor do imposto que paga a sua dívida fiscal tampouco concorre, nesse momento, com outro sujeito passivo (por exemplo, outros agentes imobiliários). Não dispõe, nomeadamente, de qualquer poder de negociação para determinar o «preço de compra» do bem dado em pagamento. Efetivamente, a valoração do terreno objeto da dação em pagamento ocorre no quadro da cobrança do imposto, segundo critérios objetivos. Por conseguinte, não pode existir concorrência alguma acerca do preço.

37. Neste sentido, a dação de um bem em pagamento de dívidas fiscais é uma operação que se realiza à margem de qualquer mercado. Isto aplica-se tanto aos devedores «normais» do imposto como aos devedores do imposto que são, simultaneamente, sujeitos passivos de IVA. O Estado, na qualidade de beneficiário da prestação, tampouco pode escolher se «adquire» este ou outro terreno. Apenas pode decidir se, para satisfação dos impostos, aceita, em vez do pagamento em dinheiro, o pagamento em espécie, pelo valor objetivo dos bens.

38. Neste sentido, o Tribunal de Justiça considera, inclusivamente, que não está sujeita ao imposto uma operação indiscutivelmente económica e onerosa (a venda de drogas) se estiver excluída toda e qualquer concorrência (legal) dentro de um determinado setor económico¹¹. Esta ideia também pode ser útil no presente caso. Na extinção da dívida fiscal pessoal, através do pagamento em espécie ao credor do imposto (ou seja, na cobrança do imposto), também está excluída toda a concorrência entre os vários sujeitos passivos.

9 — Acórdão de 13 de junho de 2013, *Kostov* (C-62/12, EU:C:2013:391).

10 — Acórdão de 13 de junho de 2013, *Kostov* (C-62/12, EU:C:2013:391, n.º 31).

11 — V., entre outros, acórdãos de 29 de junho de 1999, *Coffeeshop «Siberië»* (C-158/98, EU:C:1999:334, n.ºs 14 e 21); de 29 de junho de 2000, *Salumets e o.* (C-455/98, EU:C:2000:352, n.º 19); e de 12 de janeiro de 2006, *Optigen e o.* (C-354/03, C-355/03 e C-484/03, EU:C:2006:16, n.º 49).

39. O que é decisivo é então se o direito nacional (neste caso, mediante um contrato jurídico-público legalmente previsto) permite aos intervenientes, no quadro de uma cobrança de impostos, determinar, de comum acordo, o bem a entregar e o respetivo preço - tal como sucede numa compra e venda. Enquanto não for assim, o sujeito passivo de IVA não estará a atuar no âmbito da sua atividade económica, ao pagar a sua dívida fiscal. Não estará, então, a atuar «nessa qualidade», na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA. O mesmo aplica-se ainda que o sujeito passivo seja um agente imobiliário e entregue para pagamento um terreno em vez de dinheiro.

3. Natureza do IVA

40. A natureza do IVA como imposto indireto sobre o consumo confirma esta conclusão. O IVA deve ser suportado pelo consumidor final¹², sendo que o sujeito passivo atua «apenas» como cobrador de impostos por conta do Estado¹³. Também este facto milita, no presente caso, contra a existência de uma atividade económica. Uma atividade económica, na aceção do artigo 9.º da Diretiva IVA, pressupõe que o sujeito passivo, mediante a sua contraprestação - que é por si negociada com o seu cliente -, repercute o IVA no beneficiário da prestação, a quem pode cobrá-lo. Esta ideia é incompatível com o modelo segundo o qual o crédito fiscal se extingue por força de lei e com o facto de o Estado beneficiário querer cobrar impostos sem ter de suportar novos impostos (neste caso, o IVA, que nele se repercutiria).

4. Risco de conceder ao Estado um tratamento de favor como «consumidor»?

41. Não consigo compreender as dúvidas expressas pela Comissão a propósito do risco de o devedor do imposto ou o Estado beneficiarem de um tratamento de favor. O devedor do imposto não obtém nenhuma vantagem, dado que a dação de um bem em pagamento de um imposto não seria propriamente afetada pela sujeição a IVA. Efetivamente, a referida sujeição a IVA produziria o seguinte efeito: se um devedor deve um imposto no montante de X, o terreno tiver o valor de X e a operação for sujeita a IVA, então o imposto extinguir-se-ia no valor de X e o Estado teria, ainda, de pagar ao devedor do imposto o IVA correspondente, para que o sujeito passivo pudesse entregá-lo (novamente ao Estado). O Estado, por seu turno, não pouparia no IVA, uma vez que recebe o bem em espécie independentemente das suas próprias necessidades de consumo, com o que não poupa noutros gastos que tenha de realizar, onerados com IVA.

42. Contrariamente ao que a Comissão entende, existe o risco, isso sim, de a hipótese de tributação da operação abrir a possibilidade de dedução do imposto pago a montante inclusivamente em relação a aquisições de bens de uso pessoal, já que estes podem ser utilizados para pagar dívidas fiscais¹⁴.

43. Também não seria razoável conceder-se um tratamento diferenciado ao pagamento dos impostos consoante seja efetuado em dinheiro (sem carga tributária) ou em espécie (com carga tributária plena). O mesmo sucede com a concessão de um tratamento diferenciado ao pagamento dos impostos em espécie consoante seja efetuado por um sujeito passivo de IVA ou por alguém que não o seja. Esta qualificação para efeitos de IVA não pode influenciar o montante das receitas fiscais (resultantes dos outros tipos de impostos dos quais provêm as dívidas fiscais).

12 — Acórdãos de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, n.º 19), e de 7 de novembro de 2013, Tulică e Plavoşin (C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, n.º 34), bem como despacho de 9 de dezembro de 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, não publicado, EU:C:2011:825, n.º 21).

13 — Acórdãos de 20 de outubro de 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, n.º 25), e de 21 de fevereiro de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, n.º 21).

14 — Por exemplo, as sempre deficitárias atividades de ócio de sujeitos passivos (no domínio do imposto sobre o rendimento sucede frequentemente com advogados e médicos independentes com vinhas particulares, criações de cavalos, veleiros, etc.) poderiam ser mantidas de forma muito vantajosa, graças à dedução do imposto pago a montante, à custa do interesse geral.

44. Neste sentido, o único risco que realmente existe é o de se verificarem consumos finais não tributados, no caso de não se considerar a dação de bens em pagamento uma atividade económica. Mas este risco só existe se o prestador (neste caso, a sociedade), na sua qualidade de sujeito passivo de IVA, já tiver deduzido o imposto pago a montante em relação ao bem entregue.

45. Porém, o artigo 16.º (e também o artigo 26.º) da Diretiva IVA previne este risco, em termos conformes ao sistema. Se o pagamento de impostos em espécie não constitui uma atividade económica, então os bens, ao serem dados em pagamento, são retirados da empresa para fins alheios à mesma. Assim, por via do artigo 16.º da Diretiva IVA corrige-se uma dedução já efetuada e evita-se que certo consumo final fique por tributar. O sujeito passivo de IVA é então tratado como um particular que entrega um objeto ao Estado para pagamento de dívidas fiscais. Desta forma garante-se, em consequência, a igualdade de tratamento de todos os pagamentos de impostos realizados por todos os devedores de imposto, independentemente de (por coincidência ou não) serem simultaneamente sujeitos passivos de IVA.

5. Conclusão

46. Em conclusão, a entrega de um bem proveniente do património do sujeito passivo, a título de dação em pagamento de uma dívida fiscal, não constitui uma atividade económica na qual o sujeito passivo aja «nessa qualidade», na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA. O mesmo aplica-se ainda que dê em pagamento um bem do género do qual normalmente faria comércio no quadro da sua empresa. Neste sentido, não existe uma operação sujeita a IVA, na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA.

VI. Proposta de decisão

47. Por conseguinte, proponho ao Tribunal de Justiça que responda às questões submetidas pelo Naczelny Sąd Administracyjny, nos termos seguintes:

A transmissão da propriedade de um terreno pelo sujeito passivo de IVA a favor do credor fiscal, que por força de lei extingue a dívida fiscal, não constitui um ato sujeito a IVA, na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA. A este respeito, o sujeito passivo não age nessa qualidade. Não obstante, nos termos do artigo 16.º da Diretiva IVA, impõe-se corrigir uma dedução do imposto pago a montante, eventualmente já efetuada, em relação ao bem dado em pagamento.

Para o efeito, é necessário que seja só o devedor do imposto a poder optar pelo pagamento de impostos através da entrega de bens a título de dação em pagamento e que este seja efetuado apenas através do contrato jurídico-público legalmente previsto. Neste sentido, as partes não podem ter qualquer influência sobre o «preço de compra». Este tem de ser determinado segundo critérios objetivos de valoração, a comprovar pelo órgão jurisdicional de reenvio.