

Edição provisória

**ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção)**

11 de julho de 2024 (\*)

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 2.º, n.º 1, alínea a) — Artigo 9.º, n.º 1 — Artigo 14.º, n.º 2, alínea a) — Entrega de bens tributável — Transmissão, mediante pagamento de uma indemnização, da propriedade de um terreno agrícola em virtude de uma decisão da autoridade pública — Expropriação»

No processo C-182/23 [Makowit] (i),

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 18 de janeiro de 2023, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 22 de março de 2023, no processo

**Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej**

contra

**J.S.,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção),

composto por: N. Piçarra, presidente de secção, N. Jääskinen (relator) e M. Gavalec, juízes,

advogado-geral: J. Kokott,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

– em representação do Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, por B. Kołodziej e T. Wojciechowski,

– em representação do Governo Polaco, por B. Majczyna, na qualidade de agente,

– em representação da Comissão Europeia, por M. Herold e M. Owsiany-Hornung, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvida a advogada-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

**Acórdão**

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 9.º, n.º 1, e do artigo 14.º, n.º 2, alínea a), 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 J.S. ao Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Diretor Nacional da Informação Fiscal, Polónia) (a seguir «Autoridade Tributária») a respeito de um pedido de anulação de uma informação vinculativa datada de 31 de outubro de 2017 (a seguir «informação vinculativa»).

## **Quadro jurídico**

### ***Direito da União***

3 Nos termos do 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.

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

«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 carácter de permanência.»

5 O artigo 14.º da referida diretiva prevê:

«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;

[...]»

6 O artigo 167.º da mesma diretiva tem a seguinte redação:

«O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.»

### ***Direito polaco***

7 O artigo 7.º, n.º 1, da ustawa o podatku od towarów i usług (Lei relativa ao Imposto sobre Bens e Serviços), de 11 de março de 2004 (Dz. U. de 2022, posição 931), na versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «Lei do IVA»), prevê:

«Entende-se por entrega de bens, na aceção do artigo 5.º, n.º 1, ponto 1, a transferência do poder de dispor dos bens como proprietário, incluindo:

1) a transferência em virtude de ato de uma autoridades pública ou de uma entidade agindo em nome dessa autoridade, ou a transferência, por força da lei, da propriedade dos bens mediante pagamento de uma indemnização;

[...]»

8 Nos termos do artigo 15.º, n.os 1 a 2, desta lei:

«1. Consideram-se sujeitos passivos as pessoas coletivas, as entidades organizacionais sem personalidade jurídica e as pessoas singulares que exerçam uma das atividades económicas independentes mencionadas no n.º 2, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.

2. Considera-se atividade económica qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as profissões liberais. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência.»

### **Litígio no processo principal e questão prejudicial**

9 J.S. gere uma exploração agrícola na qual exerce a atividade de criação de vacas leiteiras e de produção de leite desde 2001. Está registado como sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) desde janeiro de 2013. Em 2003 e, posteriormente, em 2015, comprou parcelas de terreno destinadas a aumentar essa exploração. A aquisição não foi sujeita a IVA nem foi objeto de dedução de IVA.

10 Por Decisão de 6 de março de 2017 da voivodia, que é uma autoridade da Administração Pública, a propriedade de uma parte das parcelas de terreno onde está situada a exploração de J.S. foi transferida para o Skarb Państwa (Tesouro Público, Polónia) para a realização de investimentos rodoviários. Paralelamente, a voivodia deu início a um procedimento de determinação da indemnização devida a J.S. pela transferência de propriedade das parcelas de terreno adquiridas pelo Tesouro Público.

11 Neste contexto, J.S. apresentou à Autoridade Tributária um pedido de informação vinculativa a fim de determinar, por um lado, se devia ser considerado sujeito passivo de IVA devido à venda das parcelas de terreno adquiridas pelo Tesouro Público para a realização de investimentos rodoviários e, por outro, se a indemnização recebida a esse título devia ficar sujeita a IVA. Em seu entender, estas questões deviam ser respondidas pela negativa.

12 Na informação vinculativa, a Autoridade Tributária entendeu que a transferência, por via de expropriação, da propriedade de parcelas de terreno ao Tesouro Público, para a realização de investimentos rodoviários, devia ser considerada uma entrega de bens efetuada a título oneroso por J.S., agindo na qualidade de entidade que exerce uma atividade económica, na aceção do artigo 15.º, n.º 2, da Lei do IVA, ou seja, enquanto sujeito passivo de IVA.

13 J.S. contestou esta interpretação no Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal Administrativo do Voivodato de Varsóvia, Polónia), que anulou a informação vinculativa por Acórdão de 15 de outubro de 2018. Na fundamentação, esse órgão jurisdicional sublinhou que J.S. não tinha diligenciado no sentido de vender as parcelas de terreno em causa e que a expropriação dessas parcelas tinha sido decidida independentemente da sua vontade. Assim, segundo o referido órgão jurisdicional, essa expropriação não estava ligada à atividade agrícola de J.S. e, por conseguinte, este último não tinha agido como sujeito passivo de IVA quando as parcelas de terreno em causa foram transferidas para o Tesouro Público.

14 A Autoridade Tributária interpôs recurso de cassação desse acórdão para o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia), o órgão jurisdicional de reenvio, alegando, nomeadamente, que a aquisição, por via de expropriação, das parcelas de terreno em causa estava ligada ao exercício profissional, por J.S., de uma atividade económica que consistia na exploração das referidas parcelas de terrenos no âmbito da sua atividade agrícola. Por conseguinte, em seu entender, havia que considerar essa aquisição uma entrega de bens efetuada a título oneroso que devia estar sujeita a IVA.

15 O órgão jurisdicional de reenvio considera que a resolução do litígio que lhe foi submetido depende da questão de saber se a transferência da propriedade de um bem imóvel por via de uma expropriação a favor do Tesouro Público, para efeitos da construção de estradas públicas, deve ser considerada uma entrega de bens efetuada por um sujeito passivo que exerce uma atividade económica, pelo facto de esse sujeito passivo ter utilizado o referido bem imóvel no âmbito da sua atividade económica agrícola.

16 Em primeiro lugar, esse órgão jurisdicional observa que, no caso em apreço, não resulta da descrição dos factos que deu origem a esse litígio, conforme estabelecida pela Autoridade Tributária, que as parcelas de terreno em causa tenham sido objeto de uma transferência para a parte do património de J.S. que não está afeta à exploração agrícola, tendo essas parcelas constituído sempre um elemento do ativo da empresa de J.S.

17 Em segundo lugar, o referido órgão jurisdicional recorda que resulta nomeadamente do Acórdão de 15 de setembro de 2011, Saby e o. (C-180/10 e C-181/10, EU:C:2011:589), que, se um operador efetuar diligências ativas de comercialização imobiliária que permitam considerá-lo um profissional, os bens vendidos devem então ser sujeitos a IVA. Todavia, observa que, no caso em apreço, J.S. não encetou nenhuma diligência para vender as referidas parcelas. O órgão jurisdicional de reenvio refere que, segundo a jurisprudência polaca, o simples facto de ser sujeito passivo de IVA não é a condição indispensável para que uma operação fique sujeita a IVA, mas, para o efeito, é necessário ter agido na qualidade de sujeito passivo de IVA no âmbito da operação específica abrangida pela atividade económica do operador em causa. Ora, o mesmo observa que, no caso em apreço, J.S. não operava no domínio da comercialização imobiliária, designadamente, para vender as parcelas de terreno em causa e não exercia uma atividade económica além da atividade agrícola no âmbito da qual estava sujeito a IVA.

18 Em terceiro lugar, esse órgão jurisdicional sublinha que o IVA não foi aplicado no momento em que J.S. comprou essas parcelas, pelo que não houve dedução de IVA nessa ocasião.

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

«As disposições do artigo 9.º, n.º 1, conjugadas com o artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da [Diretiva IVA], opõem-se a que um agricultor, que é um sujeito passivo de IVA ao abrigo das regras gerais, que transfere o direito de propriedade sobre uma parcela de terreno para o [Tesouro Público],

mediante pagamento de uma indemnização devido à alteração da sua afetação para fins não agrícolas, seja considerado um sujeito passivo obrigado a declarar o IVA relativo a essa entrega, pelo simples facto de essa parcela ter sido utilizada para uma atividade agrícola sujeita a IVA?»

### **Quanto à questão prejudicial**

20 A título preliminar, importa recordar que, segundo jurisprudência constante, no âmbito do procedimento de cooperação entre os órgãos jurisdicionais nacionais e o Tribunal de Justiça, instituído pelo artigo 267.º TFUE, compete a este dar ao juiz nacional uma resposta útil que lhe permita decidir o litígio que lhe foi submetido. Nesta ótica, incumbe ao Tribunal de Justiça, se necessário, reformular as questões que lhe são submetidas. Além disso, o Tribunal de Justiça pode ser levado a tomar em consideração normas de direito da União a que o juiz nacional não fez referência no enunciado da sua questão (Acórdão de 7 de setembro de 2023, *Groenland Poultry*, C-169/22, EU:C:2023:638, n.º 47 e jurisprudência referida).

21 No caso em apreço, tendo em conta os elementos salientados pelo órgão jurisdicional de reenvio, a resolução do litígio no processo principal depende da questão de saber se uma operação de expropriação de parcelas de terreno agrícola, como a que está em causa no processo principal, mediante pagamento de uma indemnização ao proprietário inicial desse terreno, deve estar sujeita a IVA.

22 Ora, é o artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA que prevê os requisitos que uma entrega de bens tem de preencher para poder ser qualificada de operação sujeita a IVA.

23 Por outro lado, o órgão jurisdicional de reenvio faz igualmente referência, na sua questão, ao artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva IVA, que define os conceitos de sujeito passivo e de atividade económica. No entanto, resulta da decisão de reenvio que a questão de saber se J.S. é sujeito passivo de IVA e se exerce uma atividade económica não é contestada.

24 Por conseguinte, há que considerar que, com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 2.º, n.º 1, alínea a), e o artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA, lidos conjuntamente, devem ser interpretados no sentido de que uma operação de transferência, por via de expropriação, da propriedade de parcelas de terreno agrícola, mediante pagamento de uma indemnização ao proprietário desse terreno deve estar sujeita a IVA quando este proprietário seja um agricultor, sujeito passivo de IVA, mesmo que não exerça nenhuma atividade de comercialização imobiliária e não tenha encetado nenhuma diligência com vista a essa transferência.

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 13 de junho de 2018, *Gmina Wrocław*, C-665/16, EU:C:2018:431, n.º 30 e jurisprudência referida).

26 De acordo com o disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), desta diretiva, 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. Por conseguinte, há que examinar se as circunstâncias descritas no n.º 24 do presente acórdão correspondem, por um lado, ao conceito de «entrega de bens a título oneroso» e, por outro, ao de «sujeito passivo agindo nessa qualidade».

27 No que respeita, em primeiro lugar, ao conceito de «entrega de bens», o artigo 14.º, n.º 1 da Diretiva IVA define-o como a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário. O artigo 14.º, n.º 2, alínea a), desta diretiva acrescenta que, além da operação referida no n.º 1 deste artigo, é considerada entrega de bens 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.

28 O n.º 2 deste artigo constitui, relativamente à definição geral enunciada no seu n.º 1, uma *lex specialis*, cujos requisitos de aplicação têm carácter autónomo em relação aos requisitos de aplicação deste n.º 1 [v., neste sentido, Acórdãos de 13 de junho de 2018, Gmina Wroc?aw, C?665/16, EU:C:2018:431, n.º 36, e de 25 de fevereiro de 2021, Gmina Wroc?aw (Conversão do direito de usufruto), C?604/19, EU:C:2021:132, n.º 55].

29 Assim, a qualificação como «entrega de bens», na aceção do artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA, exige o preenchimento de três requisitos cumulativos. Primeiro, tem de existir uma transferência do direito de propriedade. Em seguida, essa transferência tem de ser efetuada em virtude de ato das autoridades públicas ou em seu nome, ou por força da lei. Por último, tem de ser paga uma indemnização [Acórdãos de 13 de junho de 2018, Gmina Wroc?aw, C?665/16, EU:C:2018:431, n.º 37, e de 25 de fevereiro de 2021, Gmina Wroc?aw (Conversão do direito de usufruto), C?604/19, EU:C:2021:132, n.º 56].

30 No caso em apreço, no que respeita aos dois primeiros requisitos acima referidos, resulta das indicações fornecidas pelo órgão jurisdicional de reenvio que não é contestado que, por um lado, as parcelas de terreno agrícola em causa no processo principal passaram a ser propriedade do Tesouro Público e que, por outro, essa transferência de propriedade resulta de uma decisão unilateral da voivodia, uma autoridade da Administração Pública, adotada em 6 de março de 2017.

31 No que respeita ao terceiro requisito imposto pelo artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA, a saber, o requisito relativo ao pagamento de uma indemnização, o Tribunal de Justiça considerou que, para determinar se este requisito está preenchido, apenas há que demonstrar que a indemnização em causa está diretamente ligada à transmissão da propriedade e que o seu pagamento foi efetivo [Acórdão de 25 de fevereiro de 2021, Gmina Wroc?aw (Conversão do direito de usufruto), C?604/19, EU:C:2021:132, n.º 61 e jurisprudência referida].

32 Ora, resulta da decisão de reenvio que a indemnização em causa no processo principal está diretamente ligada à transferência da propriedade das parcelas de terreno agrícola em causa no processo principal para o Tesouro Público. Tendo o pagamento dessa indemnização sido efetivo, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, a operação em causa constitui uma «entrega de bens» na aceção do artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA.

33 No que respeita ao requisito de que essa entrega seja feita «a título oneroso», que figura no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA, o simples recebimento, pelo sujeito passivo, de uma indemnização na aceção do artigo 14.º, n.º 2, alínea a), desta diretiva, basta para que esteja preenchido o requisito da operação a título oneroso para a aplicação desta última disposição (v., neste sentido, Acórdão de 13 de junho de 2018, Gmina Wroc?aw, C?665/16, EU:C:2018:431, n.º 44).

34 Em segundo lugar, tratando-se do conceito de «sujeito passivo agindo nessa qualidade», que figura no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA, estando J.S. registado como sujeito passivo de IVA, o órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto ao facto de ele ter agido nessa qualidade no momento da transferência da propriedade das parcelas de terreno agrícola em causa. Neste contexto, sublinha que J.S. não exerce uma atividade económica de comercialização imobiliária nem diligenciou no sentido de vender essas parcelas.

35 A este respeito, importa salientar que um sujeito passivo, na aceção do artigo 9.º, n.º 1, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, só age, em princípio, nessa qualidade se o fizer no âmbito da sua atividade económica (Acórdão de 13 de junho de 2018, Polfarmex, C?421/17, EU:C:2018:432, n.º 37 e jurisprudência referida). Este último critério resulta preenchido quando o

sujeito passivo transfere a propriedade de bens imóveis afetos a essa atividade económica em sentido amplo (v., neste sentido, Acórdão de 13 de junho de 2018, Polfarmex, C?421/17, EU:C:2018:432, n.º 42).

36 Em contrapartida, um sujeito passivo que efetue uma operação a título privado não age como sujeito passivo. Por conseguinte, uma operação efetuada por um sujeito passivo a título privado não cai sob a alçada do IVA (Acórdãos de 4 de outubro de 1995, Armbrecht, C?291/92, EU:C:1995:304, n.os 17 e 18, e de 8 de março de 2001, Bakcsi, C?415/98, EU:C:2001:136, n.º 24).

37 No caso em apreço, resulta dos autos de que o Tribunal de Justiça dispõe que, segundo a Autoridade Tributária, à data da transferência da sua propriedade para o Tesouro Público, as parcelas de terreno agrícola em causa eram um elemento do ativo da empresa de J.S.

38 Daqui decorre que J.S., que está sujeito a IVA devido à sua atividade agrícola, agiu como sujeito passivo ao transferir a propriedade de parcelas de terreno agrícola, afetas à sua atividade económica, mesmo que não exerça uma atividade de comercialização imobiliária e não tenha encetado nenhuma diligência para o efeito.

39 A este último respeito, importa acrescentar que um requisito que exija uma atitude ativa por parte do sujeito passivo também não é compatível com o efeito útil do artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA, que, por definição, se refere à transmissão da propriedade de um bem ocorrida na sequência de um ato das autoridades públicas ou em seu nome, ou por força da lei [v., neste sentido, Acórdão de 25 de fevereiro de 2021, Gmina Wroc?aw (Conversão do direito de usufruto), C?604/19, EU:C:2021:132, n.º 75].

40 Caso o órgão jurisdicional de reenvio conclua que a operação em causa no processo principal foi realizada por J.S. no âmbito da gestão da parte do seu património que não está afeta à exploração agrícola, haverá que considerar que este não agiu na qualidade de sujeito passivo e que a referida operação não está sujeita a IVA.

41 Atendendo às considerações expostas, há que responder à questão prejudicial que o artigo 2.º, n.º 1, alínea a), e o artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA, lidos conjuntamente, devem ser interpretados no sentido de que uma operação de transferência, por via de expropriação, da propriedade de parcelas de terreno agrícola mediante pagamento de uma indemnização ao proprietário desse terreno deve estar sujeita a IVA quando este proprietário seja um agricultor sujeito passivo de IVA e que age nessa qualidade, mesmo que não exerça uma atividade de comercialização imobiliária e não tenha encetado nenhuma diligência com vista a essa transferência.

### **Quanto às despesas**

42 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 2.º, n.º 1, alínea a), e o artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, lidos conjuntamente,**

**devem ser interpretados no sentido de que:**

**uma operação de transferência, por via de expropriação, da propriedade de parcelas de terreno agrícola mediante pagamento de uma indemnização ao proprietário desse terreno deve estar sujeita a imposto sobre o valor acrescentado (IVA) quando este proprietário seja um agricultor sujeito passivo de IVA e que age nessa qualidade, mesmo que não exerça nenhuma atividade de comercialização imobiliária e não tenha encetado nenhuma diligência com vista a essa transferência.**

Assinaturas

\* Língua do processo: polaco.

i O nome do presente processo é um nome fictício. Não corresponde ao nome verdadeiro de nenhuma das partes no processo.