

Edição provisória

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

MICHAL BOBEK

apresentadas em 22 de fevereiro de 2018 (1)

**Processo C-665/16**

**Minister Finansów**

**contra**

**Gmina Wrocław**

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

«Pedido de decisão prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Operações tributáveis — Artigo 2.º, n.º 1, alínea a) — Entregas de bens efetuadas a título oneroso — Artigo 14.º, n.º 2, alínea b) — Transmissão da propriedade de um bem, mediante pagamento de uma indemnização, em virtude de ato das autoridades públicas — Expropriação de bens imóveis municipais»

## I. Introdução

1. Na mitologia romana, Jano era o deus do início e do fim, das entradas, passagens e portões, mas, no período pré-clássico, aparentemente também da criação, da guerra, das fontes de água e do sol (2). Deixando de lado as dificuldades associadas à atribuição de competências (bem conhecidas dos advogados da União), que era sempre problemática em relação aos deuses romanos, cujos poderes foram constantemente mudando ao longo dos séculos, Jano possui uma característica que as pessoas nunca esqueceram: era habitualmente representado com duas faces.

2. Ao contrário de um deus com uma cabeça e duas faces, o presente caso diz respeito a uma face, mas em duas cabeças diferentes. Ou seja, em resumo, a controvérsia sobre a fonte do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) suscitada no presente caso: de acordo com o direito polaco, o presidente do município de Wrocław desempenha duas funções distintas. Por um lado, é o órgão executivo da (entidade administrativa autónoma) Gmina Wrocław (município de Wrocław, Polónia). Por outro, em matérias de administração (central) do Estado, atua igualmente como representante da administração tributária.

3. A dupla função de alguns órgãos da administração regional que, consoante as suas

atribuições específicas, atuam quer como representantes das autarquias locais quer como representantes da administração central, não é novidade, muito menos na Europa central. O que é, porém, novidade no contexto do presente caso é a forma como deve ser apreciada essa prática para efeitos do IVA quando o mesmo órgão, *in casu* o presidente do município de Wrocław, se apresenta, no cenário específico da expropriação de bens imóveis, em ambos os lados da operação, mas atuando em dois papéis diferentes. Acresce que, após a transmissão formal do direito de propriedade do município de Wrocław para a administração tributária, os bens em causa continuam, de facto, a ser geridos pela mesma autoridade: o presidente do município de Wrocław.

4. É neste contexto que o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia) pretende determinar se a transmissão da propriedade dos bens imóveis em causa do município de Wrocław para a administração tributária constitui uma operação tributável na aceção do artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA (3). Esta questão pode ser dividida em duas partes: em primeiro lugar, para constituir uma operação tributável, a *transmissão da propriedade de um bem* referida no artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA também tem de corresponder à transferência do *direito de dispor de um bem como proprietário* na aceção do artigo 14.º, n.º 1, dessa diretiva? Em segundo lugar, qual é a relação entre o conceito de *indenização* a que o artigo 14.º, n.º 2, alínea a), se refere e o conceito de *contraprestação* implícito na exigência de carácter oneroso prevista no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da diretiva?

## II. Quadro jurídico

### A. Direito da União

5. Na lista das operações sujeitas ao IVA, o artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA inclui:

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

6. De acordo com o artigo 14.º da Diretiva IVA:

«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.»

### B. Direito polaco

7. O artigo 7.º, n.º 1, ponto 1, da Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Lei de 11 de março de 2004, relativa ao imposto sobre os bens e serviços; a seguir «Lei do IVA») (4) dispõe que: «Para efeitos do disposto no artigo 5.º, n.º 1, ponto 1, entende-se por entrega de bens a transferência do poder de dispor dos bens como proprietário, incluindo

igualmente a transmissão da propriedade de bens, mediante pagamento de uma indemnização, por força de um ato de uma autoridade pública ou de uma entidade que atua em nome de uma autoridade pública, ou por força da lei».

### **III. Matéria de facto, tramitação processual e questão prejudicial**

8. No seguimento de uma decisão do Wojewoda Dolnośląski (governador da província da Baixa Silésia, Polónia), a propriedade de bens imóveis anteriormente pertencentes ao município de Wrocław foi transmitida para a administração tributária para efeitos de construção de uma estrada. Numa outra decisão, o governador da província da Baixa Silésia definiu o valor da indemnização a que o Município de Wrocław (a seguir, o Município) tinha direito e ordenou ao presidente do município de Wrocław (a seguir «presidente do Município») que pagasse essa quantia.

9. Tendo dúvidas sobre as suas obrigações fiscais em relação a essa operação, o Município de Wrocław apresentou ao Minister Finansów (Ministro das Finanças) um pedido de interpretação vinculativa da lei fiscal naquele caso concreto. Perguntava se a transmissão da propriedade de bens imóveis por força da lei, mediante o pagamento de uma indemnização, constituía uma entrega de bens a título oneroso sujeita ao IVA. Se a resposta fosse afirmativa, perguntava que órgão deveria constar na fatura de IVA como adquirente dos bens.

10. O Ministro das Finanças respondeu que a operação em questão no presente caso estava sujeita ao IVA, e prestou igualmente os seguintes esclarecimentos.

11. Em primeiro lugar, o sujeito passivo não poderia ser o presidente do município, na medida em que este não exercia uma atividade económica de forma autónoma, nem atuava por conta própria. Consequentemente, o sujeito passivo era o município.

12. Em segundo lugar, apesar de a obrigação de pagamento da indemnização ter sido imposta ao presidente, tal não afetava o facto de a propriedade dos bens imóveis ter sido transmitida do município para a administração tributária, que era representada pelo presidente do município. Por conseguinte, para efeitos do IVA, o fornecedor e o destinatário eram o mesmo sujeito passivo.

13. Em terceiro lugar, uma vez que a propriedade dos bens imóveis tinha sido transmitida do município para a administração tributária como contrapartida do pagamento de uma indemnização, tinha existido uma entrega de bens a título oneroso sujeita ao IVA.

14. Assim, o Ministro das Finanças concluiu que o município estava obrigado a documentar a entrega dos bens imóveis expropriados sob a forma de uma fatura de IVA, devendo esta indicar o município quer como fornecedor (atuando em seu próprio nome) quer como destinatário (atuando como representante da administração tributária).

15. Discordando dessa interpretação, o município de Wrocław interpôs recurso contra o Ministro das Finanças no Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (tribunal administrativo da província de Wrocław, Polónia).

16. Esse órgão jurisdicional entendeu que o critério da existência de uma entrega de bens para efeitos do direito fiscal – a transmissão do domínio económico dos bens imóveis do fornecedor para o destinatário – não tinha sido cumprido no presente caso, dado que o fornecedor e o destinatário eram a mesma entidade: o município de Wrocław. Consequentemente, esse órgão jurisdicional concluiu que não se tinha verificado uma transmissão do domínio económico e factual dos bens imóveis, de cuja existência o direito da União e o direito nacional fazem depender a constituição do facto gerador do IVA.

17. O Ministro das Finanças interpôs recurso no órgão jurisdicional de reenvio, o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo).

18. Esse órgão jurisdicional concluiu que a situação em causa suscitava sérias dúvidas quanto à qualificação como operação tributável, na aceção do artigo 7.º, n.º 1, ponto 1, da Lei do IVA nacional, da transmissão da propriedade de bens imóveis por um município, por força de ato das autoridades públicas, mediante o pagamento de uma indemnização. Por despacho de 12 de fevereiro de 2015 (5), uma secção composta por três juízes submeteu a um coletivo de sete juízes do Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo) a seguinte questão:

«A transmissão da propriedade de um bem imóvel, cujos encargos económicos (entre os quais a carga fiscal) deve ser suportado pelo expropriado, efetuada por força de ato das autoridades públicas e mediante pagamento de uma indemnização, pode ser considerada uma operação tributável na aceção do artigo 7.º, n.º 1, ponto 1 [da Lei do IVA]?»

19. Por despacho de 12 de outubro de 2015, o coletivo de sete juízes do Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo) deu uma resposta afirmativa (6): a transmissão da propriedade de bens imóveis por um município, por força de ato das autoridades públicas e mediante pagamento de uma indemnização, deve ser considerada uma entrega de bens na aceção do artigo 7.º, n.º 1, ponto 1, da Lei do IVA. Explicou que a transmissão da propriedade de bens constituía, à luz do direito civil, uma entrega de bens para efeitos do IVA. Por conseguinte, considerou que era irrelevante determinar se essa operação implicava igualmente a transmissão do domínio económico sobre o bem. Além disso, esse coletivo não subscreveu o entendimento de que o pagamento de uma indemnização ao município pelos bens imóveis expropriados pela administração tributária não era um verdadeiro pagamento, tendo considerado que, na realidade, o município recebe verbas do orçamento da administração tributária para prosseguir atribuições públicas no domínio da administração do Estado.

20. As partes no processo principal discordam do despacho do Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo) e pediram que fosse submetida ao Tribunal de Justiça uma questão para decisão a título prejudicial. Uma secção de três juízes do Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo) aceitou esse pedido e, tendo suspenso a instância, apresenta a seguinte questão prejudicial:

«A transmissão, por força da lei, de bens imóveis propriedade de um município para a administração tributária, mediante pagamento de uma indemnização, constitui uma operação tributável, na aceção do artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da [Diretiva IVA], quando resulta de uma disposição da ordem jurídica nacional que os referidos bens imóveis continuam a ser geridos pelo presidente do município, que é simultaneamente representante da administração tributária e órgão executivo do município?»

É relevante para a resposta a esta questão saber se o pagamento de uma indemnização ao município foi realmente efetuado ou apenas representa uma transferência interna no orçamento municipal?»

21. Foram apresentadas observações escritas pelo município de Wrocław, pelo Governo polaco e pela Comissão Europeia. Tanto essas partes interessadas como o Ministro das Finanças apresentaram alegações orais na audiência realizada em 13 de dezembro de 2017.

#### IV. **Apreciação**

22. As presentes conclusões estão estruturadas do seguinte modo. Em primeiro lugar, farei algumas observações preliminares sobre o contexto específico deste caso e sobre o âmbito exato das questões colocadas pelo órgão jurisdicional de reenvio (A). Em segundo lugar, abordarei, a um nível geral, a interpretação do conceito de «entrega de bens» no artigo 14.º, n.º 1 e n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA, bem como a relação entre o conceito de «indemnização» [artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA] e o conceito de «contraprestação» implícito na exigência de caráter oneroso [artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA] (B). Em terceiro lugar, analisarei a questão concreta colocada no presente caso à luz da interpretação das disposições supramencionadas aqui preconizada (C).

##### A. **Observações preliminares**

###### 1. **A dupla natureza das autarquias locais na Polónia**

23. O presente caso insere-se num contexto bastante específico. A dualidade da natureza e das funções das autarquias locais é uma fonte de complexidade na apreciação do caráter tributável de uma operação como a que está em causa. De acordo com a útil descrição da regulamentação nacional sobre a matéria fornecida pelo órgão jurisdicional de reenvio e posteriormente desenvolvida pelas partes interessadas, o meu entendimento é o seguinte:

24. Primeiro, ao nível da administração, Wrocław é um município/província. Um município/província prossegue atribuições próprias pelas quais é responsável (administração autónoma) e atribuições que lhe foram delegadas pelo Estado (administração do Estado). As atribuições relacionadas com a gestão dos bens imóveis em questão no presente caso estão abrangidas pelas atribuições próprias do município/província. Consequentemente, após a expropriação, os bens imóveis anteriormente detidos pelo município de Wrocław continuarão a ser geridos pela mesma entidade, representada pelo presidente do município de Wrocław.

25. Segundo, no que respeita ao orçamento municipal, o órgão jurisdicional de reenvio explica que a prossecução das atribuições próprias de um município/província é financiada pelos seus recursos próprios. Em contrapartida, as atribuições delegadas da administração do Estado são financiadas por verbas do orçamento de Estado ou do orçamento de outros níveis de administração. Segundo o despacho de reenvio, o município (município/província) é responsável pela gestão dos bens imóveis em causa. Uma vez que essa gestão se insere nas suas atribuições *próprias*, os custos a ela associados não são necessariamente cobertos na totalidade por verbas do orçamento de Estado.

26. Terceiro, relativamente à representação formal das partes na operação, embora tenha ocorrido a transmissão da propriedade de bens imóveis do município de Wrocław para a administração tributária, ambas as entidades públicas foram representadas nessa operação pela mesma autoridade, mas atuando em duas qualidades distintas: o presidente do município de Wrocław.

## 2. O âmbito da questão colocada

27. O órgão jurisdicional nacional formulou o presente pedido de decisão prejudicial em termos muito específicos. A questão submetida assenta em vários pressupostos factuais e jurídicos.

28. Em especial, 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 considerada «atividade económica» a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência (7). O artigo 13.º, n.º 1, da Diretiva IVA prevê uma derrogação à definição geral de «sujeito passivo» constante do artigo 9.º, n.º 1, dessa diretiva, dela excluindo os Estados, as regiões, as autarquias locais e os outros organismos de direito público relativamente às atividades ou operações económicas que exerçam na qualidade de autoridades públicas, a menos que a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas (8).

29. Embora este facto tenha sido repetidamente contestado pelo município de Wrocław, o órgão jurisdicional de reenvio declarou expressamente que a qualidade de *sujeito passivo* desse município não está em causa. Por conseguinte, a questão colocada pelo órgão jurisdicional de reenvio respeita exclusivamente ao *carácter tributável* da transmissão de propriedade dos bens imóveis em causa.

30. Compete ao juiz nacional qualificar as atividades em causa à luz dos critérios enunciados pelo Tribunal de Justiça (9). Neste contexto, importa recordar que cabe ao juiz nacional definir o quadro regulamentar e factual do litígio que lhe foi submetido (10). Em especial, a determinação das questões a submeter ao Tribunal de Justiça compete ao juiz nacional e não às partes no processo principal, tendo em conta não só o papel reservado ao Tribunal de Justiça pelo artigo 267.º TFUE, como também a sua obrigação de assegurar a todas as partes interessadas a possibilidade de apresentarem observações, em conformidade com o artigo 23.º do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia (11).

31. Não compete, assim, ao Tribunal de Justiça questionar a apreciação dos factos ou a interpretação do direito nacional já realizadas pelo órgão jurisdicional de reenvio, que não constituem o objeto das questões apresentadas. Esta afirmação é também (ou sobretudo) válida nos casos em que uma apreciação correta exige a aplicação do direito da União a uma legislação nacional algo complexa.

32. Assim sendo, as presentes conclusões tomarão como ponto de partida a apreciação realizada pelo órgão jurisdicional nacional – ou seja, a de que, para efeitos da operação em causa, o município de Wrocław é um «sujeito passivo» – sem, porém, tomar posição sobre essa questão específica.

## B. «Entrega de bens» nos termos do artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA

33. Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende determinar se a operação em causa no processo principal constitui uma «entrega de bens» tributável na aceção do artigo

14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA. O órgão jurisdicional de reenvio pergunta ainda se o facto de a indemnização paga consistir numa mera transferência contabilística interna no orçamento municipal é significativo para aquela apreciação.

34. A fim de dar uma resposta útil à questão suscitada, examinarei, em primeiro lugar, a origem e a finalidade do artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA (1). Em segundo lugar, analisarei a relação entre o artigo 14.º, n.º 2, alínea a), e o artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA (2). Em terceiro lugar, abordarei a questão de saber se a «indemnização» prevista no artigo 14.º, n.º 2, alínea a), cumpre o requisito relativo ao carácter oneroso estabelecido no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), dessa diretiva (3).

## 1. Origem e finalidade do artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA

35. O artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA tem por objeto uma operação específica que cumpre três critérios. Primeiro, tem de existir uma «transmissão da propriedade de um bem». Segundo, a transmissão da propriedade tem de ocorrer «em virtude de ato das autoridades públicas ou em seu nome ou por força da lei». Terceiro, a transmissão da propriedade tem de ser efetuada «mediante pagamento de uma indemnização».

36. O artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA diz respeito a um conjunto específico de operações. Ao contrário do que acontece com as operações visadas no artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA, que pressupõem a autonomia da vontade das partes inerente a uma operação recíproca efetuada a título oneroso, o artigo 14.º, n.º 2, alínea a), dessa diretiva prevê um cenário diferente: uma transmissão de propriedade resultante da decisão unilateral de uma autoridade pública, mediante o pagamento de uma indemnização.

37. Embora os trabalhos preparatórios não contribuam muito para clarificar a finalidade do artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA (12), o texto e a lógica dessa disposição permitem, ainda assim, extrair algumas ilações.

38. Como observaram vários autores, é legítimo presumir que o legislador, ao qualificar expressamente a expropriação mediante indemnização como uma entrega de bens tributável e sujeitando assim as transmissões coercivas da propriedade mediante indemnização às mesmas regras aplicáveis às restantes entregas de bens, terá procurado evitar que as autoridades públicas optassem pela expropriação e não por uma operação que cumprisse os critérios gerais de uma entrega de bens (13).

39. Concordo. Com efeito, afigura-se sensata a abordagem de não encorajar, através da concessão de incentivos fiscais, a administração pública a expropriar, ao invés de procurar chegar a um acordo com a parte interessada. Assim, quer seja efetuada por meio de um contrato ou de expropriação, a entrega de bens imóveis deve manter-se neutra em termos fiscais. O que importa salientar, porém, é a lógica diferente e, conseqüentemente, a terminologia diferente do artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA, que se refletem no seguinte contraste: *direito privado – reciprocidade – contraprestação*, por um lado, e *direito público – decisão unilateral – indemnização*, por outro.

## 2. Relação entre o artigo 14.º, n.º 2, alínea a), e o artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA

40. A questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio e os argumentos apresentados pelas partes interessadas giram em torno da sujeição ou não das operações abrangidas pelo artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA aos requisitos do artigo 14.º, n.º 1, dessa diretiva, em especial à condição de que exista uma «transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário».
41. O órgão jurisdicional de reenvio e as partes interessadas citaram vários acórdãos do Tribunal de Justiça sobre o artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA que destacam a relevância da transferência de facto dos bens, independentemente da forma jurídica que esta assuma (14). O Tribunal de Justiça declarou que, para que uma operação possa ser qualificada como entrega de bens feita a uma pessoa, na aceção do artigo 14.º, n.º 1, é necessário que tenha tido por efeito permitir a essa pessoa efetivamente dispor desse bem como se fosse a proprietária (15). O poder de dispor dos bens como proprietário já foi descrito como o poder de decidir da forma como esses bens são utilizados e dos fins para os quais essa utilização tem lugar (16).
42. O argumento apresentado pelo município de Wrocław sugere que, para que uma operação esteja abrangida pelo artigo 14.º, n.º 2, alínea a), deverá também preencher os critérios do artigo 14.º, n.º 1, ou seja, compreender o poder de dispor dos bens como proprietário.
43. Por seu turno, o Governo polaco e a Comissão alegam que o artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA é autónomo em relação ao artigo 14.º, n.º 1, dessa diretiva. Por conseguinte, é irrelevante para os efeitos do artigo 14.º, n.º 2, alínea a), que ocorra ou não a transferência do poder de dispor do bem no sentido económico.
44. Subscrevo esta última abordagem.
45. O artigo 14.º da Diretiva IVA, inserido no título «Operações tributáveis», é dedicado à determinação do que constitui uma «entrega de bens».
46. No seu n.º 1, define a *regra geral* para determinar o que constitui uma «entrega de bens»: a «transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário». O n.º 2 dessa disposição refere-se a *outras operações* que «são consideradas entregas de bens» (...) «[p]ara além da operação referida no n.º 1».
47. Por conseguinte, resulta da redação e da estrutura do artigo 14.º da Diretiva IVA que o seu n.º 2 constitui efetivamente *lex specialis* em relação à definição geral de entrega de bens constante do n.º 1.
48. O artigo 14.º, n.º 1, e o artigo 14.º, n.º 2, da Diretiva IVA são exemplos distintos de uma «entrega de bens» que devem ser objeto de uma interpretação autónoma. O artigo 14.º, n.º 1, enuncia os critérios gerais para a determinação de uma entrega de bens. O artigo 14.º, n.º 2, contém uma lista de operações que, «para além» das operações abrangidas pela definição geral do artigo 14.º, n.º 1, são também consideradas «entrega de bens». A estrutura do artigo 14.º é, portanto, decisiva: o artigo 14.º, n.º 1, estabelece os requisitos gerais da existência de uma entrega de bens, ao passo que o artigo 14.º, n.º 2, diz respeito a operações específicas que são equiparadas a uma entrega de bens.
49. O artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA emprega termos diferentes dos utilizados no artigo 14.º, n.º 1. O artigo 14.º, n.º 2, alínea a), não menciona o «poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário», optando claramente por uma formulação diferente: «a transmissão da propriedade de um bem [...], em virtude de ato [...]».

50. Consequentemente, no contexto específico da transmissão coerciva da propriedade de um bem, por oposição a relações contratuais livremente estabelecidas, o artigo 14.º, n.º 2, alínea a), prevalece efetivamente sobre todos os elementos relevantes do artigo 14.º, n.º 1. Sendo diferentes, a lógica e a finalidade acima descritas (17) implicam, assim, conceitos diferentes.

51. A importância dada ao elemento formal da transmissão do direito de propriedade de um bem, em detrimento do poder efetivo de dispor do bem como proprietário no sentido económico é compreensível no contexto específico da expropriação. Nesses casos, é provável que a autoridade pública responsável pela expropriação o tenha feito para uma finalidade específica. A concretização dessa finalidade específica (como a construção de uma estrada no terreno expropriado) vincula, na prática, a autoridade pública relativamente ao modo como dispõe dos bens. Assim, poderá dar-se o caso de, não obstante uma autoridade pública ter adquirido formalmente o direito de propriedade sobre o terreno, o seu poder de disposição desse bem estar consideravelmente limitado. Nessas circunstâncias, a aplicação da lógica do poder efetivo de disposição como proprietário poderia conduzir, na prática, a situações muito peculiares em casos de expropriação no interesse público, dado que não existiria um proprietário para efeitos do IVA.

52. Além disso, poder-se-ia acrescentar, fazendo uma analogia interna, que o artigo 14.º, n.º 2, alínea b), que prevê uma das «outras» operações equiparadas a uma entrega de bens, refere 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». Como declarou o Tribunal de Justiça, a redação dessa disposição deixa bem claro que, *ao contrário* das operações abrangidas pelo artigo 14.º, n.º 1, as operações abrangidas pelo artigo 14.º, n.º 2, alínea b), não se referem à transferência do poder de dispor de um bem como proprietário (18).

53. Em resumo, o artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA não exige a transferência do poder de dispor de um bem como proprietário, contrariamente ao que acontece no n.º 1 desse artigo. Para efeitos do artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da diretiva, e caso os outros requisitos previstos nessa disposição estejam preenchidos, para que uma operação seja considerada uma «entrega de bens» tributável basta que exista a transmissão da propriedade do bem no sentido de transmissão formal do direito de propriedade sobre o bem em questão.

### **3. Relação entre o artigo 14.º, n.º 2, alínea a), e o artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA**

54. O artigo 2.º da Diretiva IVA constitui a disposição quadro que estabelece as operações sujeitas ao IVA. De acordo com o artigo 2.º, n.º 1, alínea a), dessa diretiva, nessas operações incluem-se «[a]s entregas de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

55. Consequentemente, para que uma operação seja tributável nos termos dessa disposição, devem estar preenchidos quatro critérios. Primeiro, deve existir uma «entrega de bens». Segundo, a entrega de bens deve ser efetuada «a título oneroso». Terceiro, a entrega tem de ocorrer no território de um Estado-Membro. Quarto, deve ser efetuada «por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

56. O artigo 14.º da Diretiva IVA contempla apenas o primeiro dos critérios estabelecidos pelo artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA. Define unicamente «entrega de bens». Porém, essa disposição é omissa quanto aos restantes critérios do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da diretiva (caráter oneroso, critério territorial e qualidade de sujeito passivo). Com efeito, contrariamente aos artigos 16.º e 18.º da Diretiva IVA, que dizem respeito a operações que são ou que podem ser equiparadas a «entregas de bens efetuadas a título oneroso», o artigo 14.º prevê apenas

operações que são consideradas «entregas de bens».

57. Daqui decorre logicamente, portanto, que o artigo 14.º da Diretiva IVA não toca nos restantes três critérios do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), dessa diretiva. Consequentemente, não é possível presumir que o critério do *caráter oneroso* está preenchido em todas as situações em que seja efetuada uma «entrega de bens» na aceção do artigo 14.º da Diretiva IVA.

58. Esta conclusão conduz à segunda questão suscitada pelo órgão jurisdicional de reenvio na sua questão prejudicial: qual é a relação entre o conceito de «indenização» a que se refere o artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA e o conceito de «contraprestação» implícito no caráter oneroso exigido pelo artigo 2.º, n.º 1, alínea a), dessa diretiva? Esses dois conceitos são autónomos? Ou a indenização deve ser considerada um tipo (ou seja, um subconjunto lógico) do conceito de contraprestação?

59. Segundo a jurisprudência, o conceito de «contraprestação» deve ser interpretado no sentido de que uma entrega de bens efetuada «a título oneroso» pressupõe a existência de um *nexo direto* entre os bens entregues ou os serviços prestados e o contravalor recebido (19). Esse nexo direto apenas está presente «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» (20). O Tribunal de Justiça considerou que a «contraprestação constitui o valor subjetivo, a saber, realmente recebido, e não um valor estimado segundo critérios objetivos» (21).

60. O Tribunal de Justiça considerou igualmente que «a contrapartida deve poder ser expressa em dinheiro» e que «[n]ão consistindo num montante em dinheiro acordado entre as partes, esse valor, para ser subjetivo, deve ser o que o beneficiário da prestação de serviços que constitui a contrapartida da entrega de bens atribui aos serviços que pretende obter e deve corresponder ao montante que está disposto a gastar para esse fim» (22). O facto de uma operação ser concluída por um preço superior ou inferior ao preço de custo foi considerado irrelevante pelo Tribunal de Justiça para efeitos de determinar se uma operação foi efetuada a título oneroso (23).

61. A questão de saber se todos os elementos do conceito de «contraprestação» definidos na jurisprudência estão ou não presentes no conceito de «indenização» do artigo 14.º, n.º 2, alínea a), é, no meu entender, pouco relevante. Com efeito, como alegou corretamente a Comissão, os critérios enunciados pela jurisprudência do Tribunal de Justiça em relação ao conceito de «contraprestação», exaustivamente discutidos pelas partes interessadas no presente caso, foram definidos especificamente no contexto da interpretação do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), no que respeita a operações geralmente abrangidas pelo artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA, ou no que respeita às prestações de serviços efetuadas a título oneroso na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), dessa diretiva.

62. No meu entender, a «indenização» a que se refere o artigo 14.º, n.º 2, alínea a), é um tipo específico da contraprestação implícita na exigência de caráter oneroso prevista no artigo 2.º, n.º 1, alínea a), dessa diretiva. A indenização pode ser vista como a contraprestação tipicamente prevista no caso específico da expropriação.

63. Por este motivo, pouca relevância tem o facto de esse conceito objetivamente diferente de indenização cumprir ou não rigorosamente cada um dos critérios definidos pela jurisprudência do Tribunal de Justiça ao longo dos anos em relação ao conceito de contraprestação. As diferenças quanto à lógica e à finalidade de ambos os conceitos poderão justificar as adaptações ou distinções que se revelarem necessárias.

64. Contudo, porque poderá ser de alguma utilidade, analisarei, na parte final da presente

secção, duas potenciais objeções no que respeita à diferença entre os dois conceitos e, nessa base, demonstrarei como o conceito de indemnização, entendido dessa forma, se enquadra facilmente no conceito geral de contraprestação. Em primeiro lugar, temos a jurisprudência segundo a qual a indemnização por danos não implica, em regra, «contraprestação» e, em segundo lugar, a jurisprudência relativa à necessidade de «prestações recíprocas».

65. Quanto à primeira potencial objeção, no contexto da prestação de serviços e da interpretação do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, o Tribunal de Justiça entendeu, em diferentes ocasiões, que a indemnização por danos não cumpre os requisitos para ser considerada uma contraprestação. O Tribunal de Justiça sustentou que o montante pago a título de sinal – como indemnização fixa de rescisão paga para reparar o prejuízo sofrido na sequência da desistência do cliente no âmbito de um contrato de prestação de serviços hoteleiros – não possuía umnexo direto com qualquer serviço prestado a título oneroso e não estava sujeito a esse imposto (24). O Tribunal de Justiça sustentou ainda que a compensação equitativa ligada ao prejuízo resultante para os titulares da reprodução de obras protegidas efetuada sem a sua autorização também não constitui o contravalor direto de uma qualquer prestação de serviços (25).

66. No meu entender, a indemnização a que esses processos dizem respeito é simplesmente diferente da indemnização referida no artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA. As decisões supramencionadas foram proferidas no contexto da prestação de serviços. Ao contrário do que acontece com a entrega de bens, não existe uma disposição semelhante ao artigo 14.º, n.º 2, da alínea a), da Diretiva IVA para a prestação de serviços, ou seja, uma disposição específica que contemple a transmissão de bens mediante o pagamento de uma indemnização. Tendo em conta a inclusão expressa da transmissão da propriedade de um bem mediante o pagamento de uma indemnização nos termos do artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA, não faria sentido excluir as operações abrangidas por essa disposição do conceito de «operações tributáveis» do artigo 2.º dessa diretiva, adotando uma definição do conceito de indemnização que o excluísse do conceito geral de «contraprestação». Como salientou acertadamente a doutrina, a introdução do artigo 14.º, n.º 2, alínea a), na Diretiva IVA poderá ter tido precisamente como objetivo ultrapassar potenciais problemas conceptuais, qualificando a operação específica nele prevista como uma entrega de bens (26).

67. A segunda potencial objeção é suscitada por jurisprudência que interpreta a articulação entre o artigo 2.º, n.º 1, alínea a), e o artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA, destacando o elemento das «prestações recíprocas». Assim, por exemplo, no acórdão *Posnania Investment*, em que a operação em causa consistia na transmissão da propriedade de um bem imóvel para uma entidade pública em pagamento de dívidas fiscais, o Tribunal de Justiça concluiu que, embora existisse uma relação entre o fornecedor e o beneficiário, a *obrigação* do contribuinte (fornecedor) era *unilateral*, na medida em que o pagamento do imposto pelo referido contribuinte só determinava a sua liberação legal da dívida e o imposto constituía uma contribuição obrigatória. Nessa conformidade, o Tribunal de Justiça concluiu que não existia uma relação jurídica durante a qual fossem realizadas prestações recíprocas (27).

68. Mais uma vez, na medida em que essa categoria seja, de facto, relevante tendo em conta a diferente natureza da operação contemplada no artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA, existe, ainda assim, um elemento de «reciprocidade» na aceção de um «nexo direto», mesmo em relação à transmissão da propriedade de um bem e à indemnização. Uma é a causa da outra – a indemnização foi paga porque o bem foi expropriado. Com efeito, esse elemento diz respeito à relação lógica entre contraprestação e entrega: a entrega de bens em causa e a contraprestação (sob a forma de uma indemnização) devem ser consideradas diretamente ligadas. Se a entrega não for efetuada, não será paga a contraprestação, e vice-versa (28).

#### 4. Conclusão provisória

69. A aplicação do artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA está sujeita a três condições cumulativas. Primeiro, tem de existir uma transmissão de propriedade. Segundo, essa transmissão tem de ocorrer em virtude de ato das autoridades públicas ou em seu nome, ou por força da lei. Terceiro, tem de existir o pagamento de uma indemnização.

70. No que respeita à primeira dessas condições, a Diretiva IVA não exige a transferência do poder de dispor do bem como proprietário, como acontece no n.º 1 desse artigo. Para os efeitos do artigo 14.º, n.º 2, alínea a), dessa diretiva, e se forem cumpridos os requisitos relativos à indemnização e à forma como a operação deve ser realizada, a transmissão da propriedade do bem no sentido da transmissão formal do direito de propriedade sobre o bem em causa é suficiente para que essa operação seja considerada uma «entrega de bens» à luz do artigo 14.º dessa diretiva.

71. Para que uma entrega abrangida pelo artigo 14.º, n.º 2, alínea a), seja tributável, os requisitos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA também devem estar preenchidos, sem prejuízo dos critérios específicos estabelecidos na primeira disposição. Esses critérios específicos do artigo 14.º, n.º 2, alínea a), também influenciam a interpretação do conceito geral de «contraprestação» implícito na exigência de carácter oneroso do artigo 2.º, n.º 1, alínea a). A indemnização efetivamente paga nos termos do artigo 14.º, n.º 2, alínea a), deve ser considerada um tipo específico da «contraprestação» implícita na exigência de carácter oneroso do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA.

#### C. O caso em apreço

##### 1. Foi efetuada uma entrega de bens na aceção do artigo 14.º, n.º 2, alínea a)?

72. No caso em apreço, o órgão jurisdicional de reenvio manifestou dúvidas quando à existência de uma transmissão de bens no sentido «económico». Esse órgão jurisdicional explica que o presidente do município de Wroc?aw intervém em ambos os lados da operação, na qualidade de órgão da autarquia local (o município) e na qualidade de representante da administração tributária. As disposições aplicáveis do direito polaco visam unicamente a transmissão do «direito de propriedade»; não dizem respeito à transferência da «propriedade económica». Por conseguinte, é questionável que tenha existido uma transferência de facto da propriedade económica. O órgão jurisdicional de reenvio observa ainda que a operação controvertida diz respeito à transmissão do direito de propriedade sobre bens, que não é efetuada com o consentimento livre e informado dos intervenientes nessa operação, mas sim por força da lei e mediante pagamento de uma indemnização.

73. A diretiva não refere o conceito de «propriedade económica» enquanto tal. Porém, tendem conta as indicações do órgão jurisdicional de reenvio e o debate entre as partes interessadas, afigura?se que a questão prejudicial diz respeito à possibilidade de aplicar o conceito de «transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário» do artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA, tal como interpretado pelo Tribunal de Justiça.

74. De acordo com os critérios gerais enunciados nos n.os 40 a 53 das presentes conclusões, o requisito de que exista uma transferência do poder de dispor dos bens como proprietário não figura entre as condições estipuladas no artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA.

75. Consequentemente, e sem prejuízo da verificação a efetuar pelo órgão jurisdicional nacional, afigura?se que os três requisitos estabelecidos no artigo 14.º, n.º 2, alínea a), para a

qualificação como entrega de bens estão preenchidos no caso em apreço.

76. Em primeiro lugar, como confirmou o órgão jurisdicional nacional, é pacífico que a propriedade do bem imóvel foi transmitida do município de Wrocław para a administração tributária. Para esse efeito, é irrelevante que, na verdade, o presidente do município de Wrocław tivesse intervindo em dois papéis diferentes na mesma operação: na qualidade de órgão executivo do município e na qualidade de representante da administração pública. O que importa para os efeitos da disposição em causa é a transmissão formal do direito de propriedade entre duas pessoas jurídicas claramente distintas.

77. Em segundo lugar, a transmissão da propriedade ocorreu na sequência de uma decisão do Governador da província da Baixa Silésia e nos termos do direito nacional (29). Neste aspeto, o facto (salientado pelo órgão jurisdicional de reenvio) de a transmissão da propriedade dos bens não ter resultado da livre vontade das partes também é irrelevante. Com efeito, o segundo requisito previsto no artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA é precisamente o de que a transmissão da propriedade ocorra por força da lei, ou em virtude de ato das autoridades públicas ou em seu nome. Este elemento marca a diferença em relação às operações abrangidas pelo artigo 14.º, n.º 1, dessa diretiva e, como tal, significa que não existe livre vontade ou acordo mútuo.

78. Em terceiro lugar, aparentemente foi efetuado o pagamento de uma indemnização pelo presidente do município de Wrocław, em conformidade com uma decisão separada do governador da província da Baixa Silésia que estabeleceu o valor da indemnização a que o município de Wrocław tinha direito. Porém, uma vez que a existência de uma «verdadeira» indemnização foi objeto de um extenso debate entre as partes interessadas no presente processo, examinarei separadamente esta questão específica.

## 2. «Verdadeira» indemnização ou contraprestação

79. A análise geral realizada nos n.os 54 a 68 das presentes conclusões sugere, desde logo, que o conceito de indemnização do artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA deve ser entendido como um tipo específico da «contraprestação» implícita na exigência de carácter oneroso do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da diretiva.

80. No entanto, do despacho de reenvio e também das alegações das partes interessadas no processo principal parece decorrer que as dúvidas do órgão jurisdicional de reenvio não se prendem tanto com a relação lógica entre os conceitos de «contraprestação» e de «indemnização» como com o facto de não se saber ao certo se a indemnização foi *efetivamente* paga.

81. Ambas as partes no processo principal entendem que não foi paga uma *verdadeira* contraprestação.

82. Segundo o município de Wrocław, as verbas utilizadas para o pagamento da indemnização imposta pela decisão do governador da província da Baixa Silésia saíram do orçamento municipal afeto à prossecução das atribuições do município?província. Simultaneamente, a indemnização foi inscrita nesse mesmo orçamento como receita do município através de uma transferência contabilística interna, que não compensou a perda dos bens imóveis sofrida pelo município de Wrocław.

83. O Governo polaco alega que não se pode considerar satisfeita a condição da existência de um *nexo direto* entre a transmissão de propriedade e a indemnização. O presidente do município de Wrocław, a quem foi imposta a obrigação de pagamento da indemnização, não possui o seu próprio orçamento. As atribuições que prossegue são financiadas pelo orçamento do município.

Consequentemente, o cumprimento da decisão de pagar a indemnização só tem lugar através da transferência de verbas que tinham sido já afetadas à prossecução das atribuições do município de Wrocław. O Ministro das Finanças defendeu um entendimento semelhante na audiência.

84. Compete exclusivamente ao órgão jurisdicional de reenvio determinar se, nas circunstâncias concretas do caso em apreço, a indemnização foi efetivamente paga. Com efeito, não compete ao Tribunal de Justiça proferir uma decisão sobre as complexidades do direito administrativo polaco, uma vez que o contexto factual e jurídico permanece inquestionavelmente confuso neste caso, não obstante o Tribunal de Justiça ter convidado as partes interessadas a explicar na audiência como funciona, na prática, o sistema de contabilidade de uma administração municipal. Em especial, não foi esclarecido se existiu uma verdadeira transferência de verbas da administração tributária e, em caso afirmativo, em que rubricas do orçamento municipal foram inscritas, ou até mesmo se o município possui rubricas orçamentais separadas e distintas para as diferentes atribuições que lhe foram confiadas.

85. Não obstante, talvez seja possível fornecer pelo menos algumas orientações gerais ao órgão jurisdicional de reenvio.

86. Em primeiro lugar, o facto de a indemnização ter sido paga através de uma operação contabilística não obsta ao seu carácter efetivo, uma vez que nem a Diretiva IVA nem a jurisprudência impõem qualquer requisito específico quanto ao método de pagamento da indemnização ou ao procedimento contabilístico aplicável para esse efeito.

87. Em segundo lugar, porém, no sentido da existência de umnexo direto ou da lógica básica de reciprocidade inerente a qualquer operação (30), deve existir uma contraprestação pela transmissão formal do direito de propriedade sobre o bem. De certo modo, o sentido da contraprestação deve ser oposto ao da transmissão do direito. Assim, tendo em conta que o bem pertencia anteriormente ao município na sua qualidade de entidade administrativa autónoma, é necessário que se verifique um *acréscimo dos seus recursos próprios*.

88. Em terceiro lugar, uma vez que a indemnização referida no artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA é uma manifestação específica da contraprestação implícita na exigência de carácter oneroso do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), dessa diretiva, é imperativo que essa indemnização seja *efetivamente* paga. Isto é confirmado pelo artigo 14.º, n.º 2, alínea a), que exige expressamente o *pagamento* de uma indemnização. Um dos princípios fundamentais da Diretiva IVA é o de que o valor tributável é constituído pela contrapartida *efetivamente* recebida, e que tem por corolário que a Administração Fiscal não pode cobrar um montante de IVA superior ao que foi recebido pelo sujeito passivo (31). Com efeito, se for efetuada uma entrega sem contraprestação, não existe valor tributável (32). Muito simplesmente, se não foi recebido qualquer pagamento, não há nada para tributar.

## V. Conclusão

89. Pelo exposto, proponho que seja dada a seguinte resposta à questão submetida pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia):

«A transmissão, por força da lei, de bens imóveis propriedade de um município para a administração tributária, mediante o pagamento efetivo de uma indemnização, constitui uma operação tributável, na aceção 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, quando resulta de uma disposição da ordem jurídica nacional que os referidos bens imóveis continuam a ser geridos pelo presidente do município, que é simultaneamente representante da administração tributária e órgão executivo do município.»

1 Língua original: inglês.

2 V., por exemplo, Roscher, W. H. (ed.), *Ausführliches Lexikon der Griechischen und Römischen Mythologie*, 2.º volume, Leipzig, Verlag von B.G. Teubner, 1890?1897, pp. 29 a 41, ou William Smith (E.), *Dictionary of Greek and Roman Biography and Mythology*, Vol. II., Londres, Taylor and Walton, 1846, pp. 550 a 552.

3 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»).

4 Dz. U (Jornal Oficial da República da Polónia) 2004, n.º 54, posição 535. Versão consolidada, Dz. U (Jornal Oficial da República da Polónia) 2011, n.º 177, posição 1054, conforme alterado.

5 I FSK 1857/13.

6 I FPS 1/15.

7 Acórdão de 11 de maio de 2017, Posnania Investment (C?36/16, EU:C:2017:361, n.º 27).

8 V. acórdão de 29 de setembro de 2015, Gmina Wroc?aw (C?276/14, EU:C:2015:635, n.º 29, e jurisprudência referida).

9 V. acórdão de 14 de dezembro de 2000, Fazenda Pública (C?446/98, EU:C:2000:691, n.º 23 e jurisprudência referida). V. também despacho de 2o de março de 2014, Gmina Wroc?aw (C?72/13, EU:C:2014:197, n.os 18 a 22 e jurisprudência referida).

10 V., por exemplo, acórdão de 19 de janeiro de 2017, National Roads Authority (C?344/15, EU:C:2017:28, n.º 31 e jurisprudência referida).

11 V., por exemplo, acórdão de 6 de outubro de 2015, T?Mobile Czech Republic e Vodafone Czech Republic (C?508/14, EU:C:2015:657, n.os 28 e 29 e jurisprudência referida).

12 Foi introduzida uma disposição equivalente ao artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da Diretiva IVA pela 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 – sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO 1977, L 145, p. 1). Na proposta da Comissão (COM/1973/950/final), o projeto do artigo 5.º, n.º 2, alínea f), que correspondia ao artigo 5.º, n.º 4, alínea a), da Sexta Diretiva IVA, fazia referência à «transmissão da propriedade de um bem, mediante pagamento de indemnização, em consequência de ato da Administração Pública ou em seu nome, *sempre que a transmissão desse bem por acordo privado determinasse a sujeição ao imposto*». Esta última disposição (em itálico) não constava do texto final. A proposta continha igualmente um artigo 12.º, n.º 4, nos termos do qual «no que respeita às entregas referidas no artigo 5.º, n.º 2, alínea f), o montante pago a título de indemnização, excluindo o subsídio de reinserção profissional, será considerado

o valor tributável». Esta disposição não foi adotada no texto final. V. Terra, B.J.M., e Kajus, J., *A Guide to the Sixth VAT Directive. Commentary to the Value Added Tax of the European Community*, volume A, IBFD Publications, 1991, p. 209.

13 V., por exemplo, Terra, B.J.M. e Kajus, J., *Introduction to European VAT (Recast), Commentaries on European VAT Directives*, IBFD Publications, 2017, p. 246; ou van Doesum, A., van Kesteren H., e van Norden, G.?J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016, p. 111.

14 V., neste sentido, acórdão de 18 de julho de 2013, *Evita?K* (C?78/12, EU:C:2013:486, n.º 35). O Tribunal de Justiça também salientou que essa disposição «não se refere à transferência da propriedade nas formas previstas no direito nacional aplicável, compreendendo qualquer operação de transferência de um bem corpóreo por uma parte que confira a outra parte o poder de dispor dele, de facto, como se fosse o proprietário desse bem». V., por exemplo, acórdão de 3 de setembro de 2015, *Fast Bunkering Klaip?da* (C?526/13, EU:C:2015:536, n.º 51 e jurisprudência aí referida.) O Tribunal de Justiça explicou que esse entendimento visa basear o sistema comum do IVA numa definição uniforme das operações tributáveis e que esse objetivo ficaria comprometido «se a verificação de uma entrega de bens [...] ficasse sujeita à ocorrência de condições que variam de um Estado?Membro para outro, como é o caso das relativas à transferência da propriedade nos termos do direito civil». V., por exemplo, acórdão de 8 de fevereiro de 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C?320/88, EU:C:1990:61, n.º 8).

15 Acórdão de 3 de setembro de 2015, *Fast Bunkering Klaip?da* (C?526/13, EU:C:2015:536, n.º 51 e jurisprudência referida).

16 V., nesse sentido, acórdão de 6 de fevereiro de 2003, *Auto Lease Holland* (C?185/01, EU:C:2003:73, n.º 34).

17 *Supra*, n.os 35 a 39.

18 V. acórdão de 4 de outubro de 2017, *Mercedes?Benz Financial Services UK* (C?164/16, EU:C:2017:734, n.º 31).

19 V., por exemplo, acórdão de 8 de novembro de 2012, *Profitube* (C?165/11, EU:C:2012:692, n.º 51 e jurisprudência referida).

20 V., por exemplo, acórdão de 11 de maio de 2017, *Posnania Investment* (C?36/16, EU:C:2017:361, n.º 31 e jurisprudência referida).

21 V., por exemplo, acórdão de 7 de novembro de 2013, *Tulic? e Plavo?in* (C?249/12 e C?250/12, EU:C:2013:722, n.º 33 e jurisprudência referida).

22 V. acórdão de 19 de dezembro de 2012, *Orfey Bulgária* (C?549/11, EU:C:2012:832, n.os 44 e 45 e jurisprudência referida).

23 V. acórdão de 2 de junho de 2016, *Lajvér* (C?263/15, EU:C:2016:392, n.º 45 e jurisprudência referida).

24 Acórdão de 18 de julho de 2007, *Société thermale d'Eugénie?Les?Bains* (C?277/05, EU:C:2007:440, n.º 32).

25 Acórdão de 18 de janeiro de 2017, *SAWP* (C?37/16, EU:C:2017:22, n.º 30).

26 V., por exemplo, van Doesum, A., van Kesteren, H., e van Norden, G.?J., *Fundamentals of EU VAT Law*

, Kluwer Law International, 2016, p. 111; Terra, B.J.M., e Kajus, J., *Introduction to European VAT (Recast), Commentaries on European VAT Directives*, IBFD Publications, 2017, p. 246; Henkow, O., *The VAT/GST Treatment of Public Bodies*, Kluwer Law International, 2013, p. 67.

27 Acórdão de 11 de maio de 2017, Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:361, n.os 32 a 36). V., no mesmo sentido, no contexto da prestação de serviços, acórdão de 22 de junho de 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, n.os 24 a 26).

28 V. van Doesum, A., van Kesteren, H., e van Norden, G.-J., *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016, p. 129, remetendo para o acórdão de 2 de junho de 1994, Empire Stores (C-33/93, EU:C:1994:225, n.º 16). V., a contrario, acórdão de 18 de julho de 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, n.º 26), em que a reserva do quarto foi considerada independente do pagamento de um sinal, pelo que não existia uma ligação direta entre o serviço prestado e a contrapartida recebida.

29 A disposição nacional invocada era o artigo 12.º, n.º 4, da Ustawa o szczególnych zasadach lokalizacji dróg publicznych (Lei sobre regras específicas para a definição do traçado de vias públicas).

30 Em geral, v. *supra* n.º 68 das presentes conclusões.

31 V. acórdão de 2 de julho de 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, n.º 35 e jurisprudência referida). V. também acórdão de 23 de novembro de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, n.os 12 e 13).

32 V., nesse sentido, acórdão de 21 de novembro de 2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, n.º 31 e jurisprudência referida).