

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção)

12 de julho de 2012 (*)

«Sexta Diretiva IVA — Artigo 13.º, B, alínea g), em conjugação com o artigo 4.º, n.º 3, alínea a) — Entrega de edifícios e do terreno da sua implantação — Entrega de um edifício em obras, com vista à transformação num novo edifício — Realização e conclusão das obras pelo adquirente, depois da entrega — Isenção do IVA»

No processo C-326/11,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 267.º TFUE, apresentado pelo Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos), por decisão de 10 de junho de 2011, entrado no Tribunal de Justiça em 29 de junho de 2011, no processo

J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV

contra

Staatssecretaris van Financiën,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quarta Secção),

composto por: J.-C. Bonichot, presidente de secção, A. Prechal, L. Bay Larsen, C. Toader (relatora) e E. Jarašiūnas, juízes,

advogado-geral: V. Trstenjak,

secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 3 de maio de 2012,

vistas as observações apresentadas:

$\frac{3}{4}$ em representação da J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV, por B. Jongmans, advocaat,

$\frac{3}{4}$ em representação do Governo neerlandês, por C. M. Wissels e J. Langer, na qualidade de agentes,

$\frac{3}{4}$ em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios, P. van Nuffel e W. Roels, 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 13.º, B, alínea g), da 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 L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Diretiva»), em conjugação com o artigo 4.º, n.º 3, alínea a), desta diretiva.

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV (a seguir «J. J. Komen») ao Staatssecretaris van Financiën (Secretário de Estado das Finanças), a respeito da isenção de direitos de transmissão de uma operação de aquisição de um bem imóvel, isenção que, segundo o direito neerlandês, depende da sujeição da referida operação ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»).

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Diretiva sujeita ao IVA as entregas de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

4 O artigo 4.º, n.º 3, desta diretiva dispõe:

«Os Estados-Membros podem também considerar sujeito passivo qualquer pessoa que realize, a título ocasional, uma operação relacionada com as atividades referidas no n.º 2 e, designadamente, uma das seguintes operações:

a) A entrega de um edifício ou de parte de um edifício e do terreno da sua implantação, efetuada anteriormente à primeira ocupação; os Estados-Membros podem definir as modalidades de aplicação deste critério às transformações de imóveis e, bem assim, a noção de terreno da sua implantação.

Os Estados-Membros podem aplicar critérios diferentes do da primeira ocupação, tais como o do prazo decorrido entre a data de conclusão do imóvel e a da primeira entrega, ou o do prazo decorrido entre a data da primeira ocupação e a da entrega posterior, desde que tais prazos não ultrapassem, respetivamente, cinco e dois anos.

Por edifício entende-se qualquer construção incorporada no terreno;

b) A entrega de um terreno para construção.

Por terrenos para construção entendem-se os terrenos, urbanizados ou não, tal como são definidos pelos Estados-Membros.»

5 O artigo 13.º da Sexta Diretiva, sob a epígrafe «Isenções no território do país», prevê, na sua parte B, sob a epígrafe «Outras isenções», nomeadamente:

«Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

[...]

g) As entregas de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação, com exceção dos indicados no n.º 3, alínea a), do artigo 4.º;

h) As entregas de bens imóveis não construídos com exceção das entregas de terrenos para construção previstas no n.º 3, alínea b), do artigo 4.º»

Direito neerlandês

6 O artigo 11.º da Lei do imposto sobre o volume de negócios (Wet op de omzetbelasting), de 28 de junho de 1968 (*Staatsblad* 1968, n.º 329), enuncia:

«1. Estão isentos do imposto, em condições a fixar por regulamento da Administração Pública:

a) A entrega de bens imóveis e a cessão dos direitos a que estão sujeitos esses bens, com exceção:

1) da entrega de um edifício ou de parte de um edifício e do terreno da sua implantação, que tenha lugar antes ou, no máximo, dois anos após a sua primeira ocupação, bem como da entrega de um terreno para construção;

2) das entregas diferentes das entregas previstas no ponto 1, a pessoas que utilizem o imóvel para fins que confirmem um direito total ou quase total à dedução do imposto por força do artigo 15.º, desde que o empresário que efetua a entrega e aquele a quem a entrega é feita tenham feito um pedido conjunto, para esse efeito, ao inspetor e que, além disso, cumpram as condições estabelecidas por regulamento;

[...]

3. Nos termos do n.º 1, alínea a), ponto 1:

a) considera-se edifício qualquer construção incorporada no terreno;

b) considera-se primeira ocupação a ocupação de um edifício após a sua transformação ou renovação, se os trabalhos de transformação ou de renovação tiverem dado origem a um bem trabalhado;

c) considera-se terreno da sua implantação qualquer terreno comumente considerado parte do edifício ou ao seu serviço.

4. Nos termos do n.º 1, alínea a), ponto 1, entende-se por terreno para construção qualquer terreno não construído:

a) que seja ou tenha sido objeto de trabalhos;

b) que seja ou tenha sido objeto de alterações para uso exclusivo do terreno;

c) nas imediações do qual sejam ou tenham sido feitas alterações; ou

d) para o qual tenha sido concedida uma licença de construção,

com vista à edificação de uma construção no terreno.»

7 O artigo 2.º, n.º 1, da Lei da tributação dos negócios jurídicos (Wet op belastingen van rechtsverkeer) dispõe que «[o]s 'direitos de transmissão' são um imposto cobrado pela aquisição de bens imóveis situados nos Países Baixos ou de direitos com eles relacionados».

8 Nos termos do artigo 15.º, n.º 1, alínea a), desta lei, nas condições estabelecidas por

medida geral da Administração, está isenta de direitos de transmissão a aquisição «por entrega na aceção do artigo 11.º, n.º 1, alínea a), ponto 1, da [lei do imposto sobre o volume de negócios] [...] sujeita ao imposto sobre o volume de negócios, a menos que o bem seja utilizado como meio de exploração e que o adquirente possa deduzir o imposto sobre o volume de negócios, no todo ou em parte, de acordo com o artigo 15.º da [lei do imposto sobre o volume de negócios]».

Litígio no processo principal e questão prejudicial

9 Por escritura notarial de 6 de fevereiro de 2004, a J. J. Komen adquiriu frações de um imóvel («appartementsrechten»), as quais incluíam espaços comerciais situados na galeria comercial De Blauwe Steen em Hoorn. A entrega desse imóvel foi considerada efetuada nessa mesma data.

10 Decorre da decisão de reenvio que, com vista à transformação do imóvel em causa num novo edifício, já tinham sido realizados trabalhos de demolição por ordem e por conta do vendedor, antes da aquisição dos espaços comerciais pela J. J. Komen. Após a aquisição, a J. J. Komen continuou as obras de renovação e transformação, de forma que a totalidade dos trabalhos efetuados, tanto por conta do vendedor como por conta da J. J. Komen, resultaram na construção de um novo edifício. Em momento algum, no quadro deste processo de transformação do imóvel, os trabalhos deram lugar a um terreno não edificado.

11 Devido à entrega do imóvel, a J. J. Komen recebeu um aviso de liquidação dos direitos de transmissão, o qual, após reclamação apresentada ao inspetor dos impostos, foi por este confirmado.

12 Foi negado provimento ao recurso interposto desta decisão pela J. J. Komen para o Rechtbank te Haarlem (Tribunal de Primeira Instância de Haarlem). Este órgão jurisdicional observou, nomeadamente, que, no ato da entrega, a galeria comercial ainda estava a ser utilizada e que as obras não estavam suficientemente adiantadas para que se pudesse constatar a existência de um novo edifício.

13 Ao recurso interposto dessa sentença pela J. J. Komen para o Gerechtshof Amsterdam (Tribunal de Segunda Instância de Amesterdão) foi negado provimento por acórdão de 19 de maio de 2008, o qual confirmou os elementos de facto tidos em conta na primeira instância e considerou que a entrega do imóvel estava isenta de IVA em conformidade com o artigo 11.º, n.º 1, alínea a), da lei do imposto sobre o volume de negócios e, conseqüentemente, sujeita a direitos de transmissão.

14 Por outro lado, resulta dos autos apresentados ao Tribunal de Justiça que, devido à degradação sofrida pelo edifício em questão no processo principal, por causa dos trabalhos de demolição iniciados em setembro de 2003, uma das lojas situada nesse edifício deixou de pagar a renda a partir de novembro de 2003. Em especial, o acesso ao referido edifício estava limitado e já não havia iluminação.

15 Contudo, tendo em conta, nomeadamente, os relatórios do inspetor do Serviço de Impostos competente, o Gerechtshof Amsterdam entendeu que, no ato da entrega, a galeria comercial ainda estava acessível ao público e que havia pelo menos uma loja a funcionar, de forma que o edifício existente ainda devia ser considerado em condições de utilização.

16 A J. J. Komen recorreu do referido acórdão, alegando que a Sexta Diretiva, em especial os seus artigos 13.º, B, alínea g), e 4.º, n.º 3, alínea a), devia ser interpretada no sentido de que a entrega de um imóvel como o que está em causa no processo principal deve estar sujeita a IVA.

17 Segundo o advogado-geral junto do órgão jurisdicional de reenvio, deve ser dado provimento ao recurso com base, nomeadamente, nos argumentos constantes do acórdão de 19 de novembro de 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, Colet., p. I-11079), no qual o Tribunal de Justiça adotou também como critério para a apreciação da transação no que se refere ao IVA a intenção das partes nessa transação. Assim, segundo as conclusões do referido advogado-geral, uma vez que o fim económico prosseguido pelos trabalhos de demolição iniciados antes da venda do imóvel era a obtenção de um novo edifício, o estado dos trabalhos no momento da venda já não deve ser importante, pelo que a operação deve ser qualificada como estando sujeita ao IVA.

18 Na sequência das referidas conclusões e tendo em conta a jurisprudência recente do Tribunal de Justiça resultante do acórdão Don Bosco Onroerend Goed, já referido, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre se a entrega de um edifício cuja transformação está em curso, com vista à realização de um edifício novo, pode ser considerada como entrega de um novo edifício antes da sua primeira ocupação ou se se trata de uma entrega do antigo edifício cuja primeira ocupação ocorreu no passado. O referido órgão jurisdicional interroga-se também sobre se o estado das obras de transformação no ato da entrega ou o facto de ser o vendedor ou o adquirente quem pretende fazer as obras de transformação e de as referidas obras serem efetuadas por ordem e por conta de um ou de outro, ou mesmo dos dois, têm influência na resposta a dar a esta questão.

19 Nestas condições, o Hoge Raad der Nederlanden decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Deve o artigo 13.º, B, alínea g), em conjugação com o artigo 4.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Diretiva [...] ser interpretado no sentido de que a entrega de um edifício no qual, previamente à sua entrega pelo vendedor, foram [por este] realizadas obras de transformação com vista à criação de um novo edifício (renovação), obras estas prosseguidas e concluídas após a entrega pelo comprador, não está isenta de IVA?»

Quanto à questão prejudicial

20 A título preliminar, importa recordar que, segundo jurisprudência assente, os termos utilizados para designar as isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Diretiva são de interpretação estrita, dado que constituem exceções ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre cada prestação de bens e sobre cada prestação de serviços efetuadas a título oneroso por um sujeito passivo. Todavia, a interpretação desses termos deve ser feita em conformidade com os objetivos prosseguidos pelas referidas isenções e respeitar as exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA. Assim, esta regra da interpretação estrita não significa que os termos utilizados para definir as isenções previstas no referido artigo 13.º devam ser interpretados de maneira a privá-las dos seus efeitos (v. acórdão Don Bosco Onroerend Goed, já referido, n.º 25 e jurisprudência citada).

21 A isenção de IVA prevista no artigo 13.º, B, alínea g), da Sexta Diretiva é aplicável às entregas de edifícios antigos ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação. Em contrapartida, em conformidade com o artigo 4.º, n.º 3, alínea a), desta diretiva, os Estados-Membros podem sujeitar a IVA a entrega de um edifício ou de parte de um edifício e do terreno da sua implantação, efetuada anteriormente à primeira ocupação.

22 Em conformidade com o referido artigo 4.º, n.º 3, alínea a), os Estados-Membros podem definir as modalidades de aplicação do critério relativo à primeira ocupação às transformações de imóveis, bem como o conceito de terreno da sua implantação.

23 O artigo 11.º da lei do imposto sobre o volume de negócios prevê que a entrega de imóveis está sujeita a IVA, no caso de transformação de um antigo edifício, «se os trabalhos de transformação ou de renovação tiverem dado origem a um bem trabalhado».

24 Nas circunstâncias que deram origem ao processo principal, há que examinar qual é o tratamento, para efeitos de IVA, de uma entrega que ocorre durante o período em que tem lugar a transformação de um edifício antigo num novo edifício.

25 Para este efeito, há que determinar se, do ponto de vista do IVA, a entrega, que ocorreu quando apenas tinham sido efetuadas obras de demolição parcial pelo vendedor, ao passo que as obras de construção foram realizadas pelo adquirente após a referida entrega, deve estar isenta de IVA, em conformidade com o artigo 13.º, B, alínea g), da Sexta Diretiva, ou se, pelo contrário, deve estar sujeita ao referido imposto, tendo em conta o artigo 4.º, n.º 3, alínea a), da mesma diretiva.

26 A este respeito, importa observar que as circunstâncias do processo principal se distinguem das que deram origem ao acórdão Don Bosco Onroerend Goed, já referido. Com efeito, no processo em que foi proferido este acórdão, apesar de o vendedor ter entregue um terreno edificado, obrigou-se nomeadamente perante o adquirente a assegurar a sua demolição, pelo que o Tribunal de Justiça pôde declarar, no n.º 39 do referido acórdão, que, na realidade, a entrega respeitava a um terreno pronto para construção e, no n.º 42 do mesmo acórdão, devolveu ao órgão jurisdicional nacional a tarefa de verificar se essa operação, que não podia ser abrangida pelo artigo 4.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Diretiva, se podia, em contrapartida, enquadrar nas previsões do artigo 4.º, n.º 3, alínea b), desta diretiva como entrega de um terreno para construção.

27 Segundo o Governo neerlandês, até à retirada da última pedra, a entrega de um bem imóvel composto por um terreno e por um edifício parcialmente demolido deve ser considerada como entrega de um edifício existente, isenta, enquanto tal, de IVA. Só depois da colocação da primeira pedra é que a entrega tem por objeto um novo edifício.

28 Ora, nas circunstâncias em causa no processo principal, antes da entrega, só foram efetuados trabalhos de demolição parcial do antigo edifício, sem que as obras de construção do novo edifício tivessem começado, pelo que, segundo o mesmo governo, a operação em causa deve estar isenta de IVA na medida em que respeita à entrega de um edifício existente.

29 Por seu turno, a J. J. Komen alega que, na medida em que as obras de transformação começaram antes da data da entrega, sendo o objetivo desta transformação a obtenção de um novo edifício, o estado dos trabalhos no ato da entrega não deve influenciar a resposta a dar à questão prejudicial.

30 A J. J. Komen defendeu também na audiência que a intenção comum das partes de construir um novo edifício resulta, nomeadamente, do facto de o vendedor ter obtido, antes da entrega e por sua própria conta, uma licença de construção com base na qual as obras prosseguiram por conta do adquirente, depois da entrega. Esta informação é corroborada pela escritura notarial de entrega de 6 de fevereiro de 2004.

31 Na opinião da Comissão Europeia, a questão da entrega de um edifício novo só se coloca

quando as obras de transformação estiverem concluídas, ou pelo menos suficientemente adiantadas para ter dado lugar a um edifício substancialmente diferente, suscetível de ser ocupado.

32 Ora, há que observar que, quando dizem respeito a um terreno edificado, as obras de transformação para construção de um novo edifício incluem normalmente trabalhos de demolição.

33 Quanto ao argumento segundo o qual também deve ser tida em conta a intenção comum das partes, que era proceder à criação, por transformação, de um edifício novo, importa recordar que o Tribunal de Justiça já decidiu que a intenção declarada das partes relativamente à sujeição de uma transação ao IVA deve ser tida em consideração na apreciação global das circunstâncias dessa transação, desde que essa intenção se baseie em elementos objetivos (v., por analogia, acórdãos de 14 de fevereiro de 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, p. 655, n.º 24, e de 10 de novembro de 2011, Schriever, C-444/10, Colet., p. I-11071, n.º 38).

34 Entre esses elementos figuram o estado das obras de transformação efetuadas pelo vendedor à data da entrega e, se for caso disso, a utilização do imóvel em causa nessa mesma data.

35 Neste contexto, cabe, eventualmente, aos órgãos jurisdicionais nacionais competentes assegurarem-se de que a transação não constitui uma montagem puramente artificial, desprovida de realidade económica, efetuada com o único fim de obter uma vantagem fiscal (v., neste sentido, acórdão de 27 de outubro de 2011, Tanoarch, C-504/10, Colet., p. I-10853, n.º 51 e jurisprudência citada).

36 Em qualquer caso, resulta dos próprios termos do artigo 4.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Diretiva que só pode ser abrangida pelo âmbito de aplicação do IVA a entrega de um edifício «anteriormente à primeira ocupação», critério cujas modalidades de aplicação, no caso de transformação de imóveis, incumbe aos Estados-Membros determinar.

37 No caso em apreço, parece decorrer, por um lado, da decisão de reenvio que as obras efetuadas pelo vendedor só incidiram na demolição parcial do imóvel objeto da entrega e, por outro, das decisões proferidas pelo Rechtbank te Haarlem e pelo Gerechtshof Amsterdam, anexas à referida decisão de reenvio, que estes órgãos jurisdicionais verificaram, no termo de apreciações factuais da sua competência exclusiva, que o antigo edifício em causa no processo principal era, na totalidade ou pelo menos em parte, utilizado como tal no ato da entrega, pelo facto de a galeria comercial em causa ainda estar acessível ao público e de haver pelo menos uma loja a funcionar.

38 Ora, a este respeito, há que observar que nos casos em que se verifique que, no ato da entrega do imóvel, só foram efetuadas obras de demolição parcial do antigo edifício pelo vendedor, edifício esse que permanece, no entanto, parcialmente ocupado, ao passo que as obras de construção destinadas a transformar, sendo caso disso, o referido imóvel num imóvel novo serão integralmente efetuadas pelo adquirente, depois da referida entrega, esta não pode ser qualificada de entrega de um edifício e do terreno da sua implantação efetuada anteriormente à primeira ocupação no contexto da transformação de um imóvel na aceção do artigo 4.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Diretiva.

39 Face às considerações que precedem, há que responder à questão submetida que o artigo 13.º, B, alínea g), da Sexta Diretiva, em conjugação com o artigo 4.º, n.º 3, alínea a), desta diretiva, deve ser interpretado no sentido de que a isenção do IVA prevista nesta primeira disposição abrange uma operação de entrega de um bem imóvel composto por um terreno e um edifício antigo em transformação num edifício novo, como a que está em causa no processo

principal, uma vez que, no ato da entrega, o edifício antigo apenas tinha sido objeto de obras de demolição parcial e era, pelo menos em parte, ainda utilizado enquanto tal.

Quanto às despesas

40 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 apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Quarta Secção) declara:

O artigo 13.º, B, alínea g), da 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, em conjugação com o artigo 4.º, n.º 3, alínea a), desta diretiva, deve ser interpretado no sentido de que a isenção do imposto sobre o valor acrescentado prevista nesta primeira disposição abrange uma operação de entrega de um bem imóvel composto por um terreno e um edifício antigo em transformação num edifício novo, como a que está em causa no processo principal, uma vez que, no ato da entrega, o edifício antigo apenas tinha sido objeto de obras de demolição parcial e era, pelo menos em parte, ainda utilizado enquanto tal.

Assinaturas

* Língua do processo: neerlandês.