

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção)

17 de janeiro de 2013 (\*)

«Imposto sobre o valor acrescentado — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 135.º, n.º 1, alínea k), conjugado com o artigo 12.º, n.os 1 e 3 — Terreno não edificado — Terreno para construção — Conceitos — Trabalhos de demolição com vista a construção futura — Isenção de IVA»

No processo C-543/11,

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 9 de setembro de 2011, entrado no Tribunal de Justiça em 24 de outubro de 2011, no processo

**Woningstichting Maasdriel**

contra

**Staatssecretaris van Financiën,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção),

composto por: E. Jarašiūnas, presidente de secção, C. Toader (relator) e C. G. Fernlund, juízes,

advogado-geral: N. Wahl,

secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 22 de novembro de 2012,

vistas as observações apresentadas:

¾ em representação da Woningstichting Maasdriel, por H. de Kat, advocaat,

¾ em representação do Governo neerlandês, por J. Langer e C. Wissels, na qualidade de agentes,

¾ em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e P. van Nuffel, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-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 135.º, n.º 1, alínea k), conjugado com o artigo 12.º, n.os 1 e 3, da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»).

2 Este pedido foi apresentado no quadro de um litígio que opõe a Woningstichting Maasdriel (a seguir «Woningstichting») ao Staatssecretaris van Financiën (Secretário de Estado das Finanças), a respeito da isenção dos impostos sobre transmissão relativos a uma operação de aquisição de um bem imóvel, isenção ligada, segundo o direito neerlandês, à sujeição da referida operação ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»).

### **O quadro jurídico**

#### *O direito da União*

3 O artigo 12.º, n.os 1 e 3, da Diretiva IVA está redigido da seguinte forma:

«1. Os Estados-Membros podem considerar sujeito passivo qualquer pessoa que realize, a título ocasional, uma operação relacionada com as atividades referidas no segundo parágrafo do n.º 1 do artigo 9.º e, designadamente, uma das seguintes operações:

[...]

b) Entrega de um terreno para construção.

[...]

3. Para efeitos da alínea b) do n.º 1, entende-se por ‘terrenos para construção’ os terrenos, urbanizados ou não, definidos como tal pelos Estados-Membros.»

4 O artigo 135.º, n.º 1, alínea k), dessa diretiva dispõe:

«1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

[...]

k) As entregas de bens imóveis não edificados, que não sejam as entregas de terrenos para construção referidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º;

[...]»

#### *O direito neerlandês*

5 O artigo 11.º da Lei de 1968 relativa ao imposto sobre o volume de negócios (Wet op de omzetbelasting 1968), de 28 de junho de 1968 (*Staatsblad* 1968, n.º 329), na sua versão aplicável ao processo principal (a seguir «lei do IVA»), dispõe:

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

a) a entrega de bens imóveis e 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;

[...]

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

a) que seja ou tenha sido objeto de trabalhos [de urbanização];

b) que seja ou tenha sido objeto da instalação de serviços ou equipamentos de utilidade pública para uso exclusivo do terreno;

c) nas imediações do qual sejam ou tenham sido instalados serviços ou equipamentos de utilidade pública; ou

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

com vista à edificação de uma construção no terreno.»

6 O artigo 2.º, n.º 1, da Lei relativa à 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».

7 Nos termos do artigo 15.º, n.º 1, alínea a), dessa lei, nas condições estabelecidas por medida geral da Administração, é 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 IVA] [...] 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 IVA]».

### **O litígio no processo principal e a questão prejudicial**

8 Em 13 de novembro de 2006, a Woningstichting celebrou com o município de Maasdriel (a seguir «vendedor») um contrato de compra e venda de uma parcela de terreno. Nessa data, erguia-se no terreno um edifício que tinha sido utilizado como biblioteca (a seguir «edifício existente»), ao lado do qual ficava um parque de estacionamento público urbanizado.

9 O contrato de compra e venda previa que «o bem vendido seria entregue urbanizado», uma vez que a Woningstichting tencionava aí mandar construir imóveis de habitação e, eventualmente, escritórios com lugares de parque de estacionamento. As partes tinham acordado em que o vendedor se encarregaria da demolição do edifício existente e da remoção do pavimento do parque de estacionamento. O preço acordado ascendia a 1 380 000 euros (sem IVA) para o terreno, a que acresciam os custos de demolição, estimados em 22 000 euros (sem IVA).

10 Durante os meses de janeiro e fevereiro de 2007, o vendedor mandou demolir o edifício existente e evacuou o entulho.

11 A entrega do terreno à Woningstichting efetuou-se no momento da transferência de propriedade, que ocorreu por ato notarial de 2 de março de 2007. Nessa data, o parque de estacionamento era ainda utilizado, o pavimento não tinha sido ainda removido e a Woningstichting não tinha ainda obtido a licença de construção necessária para a realização do seu projeto, o qual apenas existia em plantas e desenhos.

12 Em conformidade com o direito neerlandês, a fim de evitar a dupla tributação, se uma aquisição de bens imóveis estiver sujeita a IVA, será isenta dos direitos de transmissão calculados sobre o preço de venda. A entrega de um terreno para construção está sujeita a IVA. Em contrapartida, a entrega de um terreno não edificado está isenta de IVA e fica sujeita ao

pagamento de direitos de transmissão.

13 A Woningstichting pagou o IVA ao vendedor, pela entrega em causa, considerando que esta incidia sobre um terreno para construção e, por conseguinte, estava sujeita a esse imposto, de forma que não eram devidos direitos de transmissão.

14 O inspetor de impostos considerou, no entanto, que a referida entrega incidia sobre um terreno não edificado, como tal, isenta de IVA, e que estava, portanto, sujeita ao pagamento de direitos de transmissão. Por isso, a Woningstichting recebeu um aviso de liquidação adicional de direitos de transmissão. Tendo sido indeferida a reclamação apresentada contra esse aviso junto do inspetor de impostos, a Woningstichting interpôs recurso dessa decisão para o Rechtbank te Arnhem (Tribunal de Distrito de Arnhem). Esse órgão jurisdicional negou provimento ao recurso.

15 A Woningstichting recorreu dessa decisão para o Gerechtshof te Arnhem (Tribunal de Segunda Instância de Arnhem), que negou provimento ao recurso.

16 Referindo-se ao acórdão de 19 de novembro de 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, Colet., p. I-11079), o Gerechtshof te Arnhem julgou no sentido de que o vendedor tinha feito entrega de um terreno não edificado, visto que, no momento da entrega, o edifício tinha sido inteiramente demolido e as partes tinham acordado em que o pavimento do parque de estacionamento seria removido por conta do vendedor, após a entrega. Entendeu igualmente que a parcela não podia ser considerada um terreno para construção, porque a demolição do edifício e a remoção do pavimento do parque de estacionamento não podiam ser consideradas «trabalhos de urbanização» na aceção do artigo 11.º, n.º 4, alínea a), da lei do IVA. Além disso, não tinham sido acordados entre as partes outros trabalhos. Por outro lado, esse mesmo órgão jurisdicional considerou que os trabalhos de urbanização existentes, úteis para a nova construção que se encontrava nas imediações da parcela em questão, não eram trabalhos de urbanização na aceção do artigo 11.º, n.º 4, alínea c), da referida lei.

17 A Woningstichting recorreu desse acórdão para o Hoge Raad der Nederlanden.

18 O órgão jurisdicional de reenvio refere que, em conformidade com a sua própria jurisprudência, o artigo 11.º, n.º 4, alínea a), da lei do IVA deve ser interpretado no sentido de que, em caso de destruição completa de um edifício, o terreno assim libertado só pode ser considerado como terreno para construção se, após a demolição do edifício, foram feitos trabalhos de urbanização nesse terreno, para permitir a construção de novos edifícios. Expõe que, em conformidade com essa jurisprudência, a demolição não pode ser qualificada de «trabalhos de urbanização» na aceção do artigo 11.º, n.º 4, alínea a), dessa lei, mesmo quando seja realizada com vista a permitir a construção posterior de edifícios no solo assim libertado. Observa, assim, que, apesar da intenção das partes de utilizarem o terreno para novas construções, os trabalhos de demolição, só por si, não têm por efeito permitir que esse terreno seja abrangido pelo conceito de «terreno para construção».

19 A este propósito, salienta, todavia, que o Tribunal de Justiça já decidiu, nos seus acórdãos de 28 de março de 1996, Gemeente Emmen (C-468/93, Colet., p. I-1721, n.os 20 e 25), e Don Bosco Onroerend Goed, já referido (n.º 43), que «cabe [aos Estados-Membros] definir quais os terrenos que devem ser considerados terrenos para construção [...] embora devendo respeitar o objetivo prosseguido [pela Sexta Diretiva IVA], que tem em vista isentar de IVA apenas as [simples] entregas de bens imóveis não [edificados] que não se destinam a servir de base a um edifício».

20 Tendo em conta essa jurisprudência do Tribunal de Justiça, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a questão de saber se a liberdade de os Estados-Membros definirem o

conceito de «terrenos para construção» permite a um Estado-Membro isentar de IVA a entrega de um terreno não edificado, resultante da demolição de edifícios existentes, mesmo quando esses trabalhos tenham sido executados para permitir a realização de novas construções no terreno. Interroga-se igualmente sobre a questão de saber se, a fim de determinar se a entrega em causa diz respeito a «terrenos não [edificados] que não se destinam a servir de base a um edifício», na aceção do acórdão Gemeente Emmen, já referido, se pode limitar a tomar em consideração as circunstâncias que se apresentem a partir do momento em que um terreno não edificado surgiu, sem ter em conta os trabalhos de demolição prévios.

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

«O artigo 135.º, n.º 1, alínea k), em conjugação com o artigo 12.º, n.os 1 e 3, da Diretiva IVA [...], deve ser interpretado no sentido de que, em qualquer caso, não pode ser isenta de IVA a entrega de um terreno não [edificado] que resultou da demolição de uma construção existente nesse terreno, sendo que a demolição foi realizada tendo em vista a nova construção?»

### **Quanto à questão prejudicial**

22 Através da sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 135.º, n.º 1, alínea k), da Diretiva IVA, conjugado com o artigo 12.º, n.os 1 e 3, dessa diretiva, deve ser interpretado no sentido de que a isenção de IVA prevista nessa primeira disposição abrange uma operação, como a que está em causa no processo principal, de entrega de um terreno não edificado, na sequência da demolição do edifício que nele se encontrava, mesmo quando, à data dessa entrega, não tinham sido realizados outros trabalhos de urbanização do terreno além da referida demolição, mas o terreno em causa se destinava à construção.

23 Considerando que, no caso, não houve trabalhos de urbanização na aceção do direito neerlandês, o Governo neerlandês opõe-se a qualquer tomada em conta da intenção das partes, para determinar o carácter «não edificado» ou «destinado à construção» do terreno em causa no processo principal.

24 Em contrapartida, segundo a Woningstichting e a Comissão Europeia, as condições enumeradas na legislação neerlandesa que define os terrenos para construção são demasiado restritivas e não cobrem todas as situações em que um terreno pode ser considerado destinado à construção. Entendem igualmente que, tendo em conta os elementos dos autos, se verifica claramente que o terreno em causa no processo principal pode objetivamente ser considerado destinado à construção.

25 A título preliminar, há que recordar que, segundo jurisprudência assente, os termos utilizados para designar as isenções referidas no artigo 135.º da Diretiva IVA são de interpretação estrita, dado que constituem exceções ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre cada entrega de bens e sobre cada prestação de serviços efetuadas a título oneroso por um sujeito passivo. Todavia, a interpretação desses termos deve ser conforme aos objetivos prosseguidos pelas referidas isenções e respeitar as exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA. Assim, essa regra de interpretação estrita não significa que os termos utilizados para definir as isenções previstas no referido artigo 135.º devam ser interpretados de maneira a privá-las dos seus efeitos (v., neste sentido, acórdão de 12 de julho de 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, n.º 20 e jurisprudência aí referida).

26 Nos termos do artigo 135.º, n.º 1, alínea k), da Diretiva IVA, as entregas de bens imóveis

não edificadas que não sejam as dos terrenos para construção referidas no artigo 12.º, n.º 1, alínea b), da mesma diretiva estão isentas de IVA. Nos termos do artigo 12.º, n.º 3, dessa diretiva, são considerados «terrenos para construção», para efeitos do referido n.º 1, alínea b), os terrenos, urbanizados ou não, definidos como tal pelos Estados-Membros.

27 Daí resulta que as entregas de terrenos para construção estão sujeitas a IVA e que não são abrangidas pela categoria das isenções referidas no artigo 135.º da Diretiva IVA, que são de interpretação estrita.

28 O artigo 11.º, n.º 4, alínea a), da lei do IVA transpõe essas disposições da Diretiva IVA para o direito neerlandês e define como «terreno para construção», nomeadamente, qualquer terreno não edificado, que seja ou tenha sido objeto de trabalhos de urbanização.

29 Segundo a jurisprudência nacional citada pelo órgão jurisdicional de reenvio, o conceito de «trabalhos de urbanização», utilizado na referida disposição nacional, é interpretado no sentido de que não inclui os trabalhos de demolição, mesmo que seja pacífico que foram efetuados com vista a uma reconstrução.

30 A este propósito, deve, em primeiro lugar, recordar-se que os Estados-Membros, ao definirem os terrenos que devem ser considerados «terrenos para construção», são obrigados a respeitar o objetivo prosseguido pelo artigo 135.º, n.º 1, alínea k), da Diretiva IVA, que visa isentar de IVA, unicamente, as entregas de terrenos não edificadas que não se destinem a suportar um edifício (v., neste sentido, acórdãos, já referidos, Gemeente Emmen, n.os 24 e 25, e Don Bosco Onroerend Goed, n.º 43).

31 A fim de garantir o respeito do princípio da neutralidade fiscal, princípio fundamental do sistema comum do IVA, o qual se opõe, por um lado, a que entregas de bens semelhantes, que se encontrem, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de modo diferente do ponto de vista do IVA e, por outro lado, a que operadores económicos que efetuem as mesmas operações sejam tratados diferentemente em matéria de cobrança do IVA (acórdão de 29 de outubro de 2009, SKF, C-29/08, Colet., p. I-10413, n.º 67 e jurisprudência aí referida), é, portanto, necessário que todos os terrenos não edificadas, destinados a suportar um edifício, e, portanto, destinados à construção, sejam cobertos por essa definição nacional.

32 Em segundo lugar, deve recordar-se que a intenção declarada das partes, no que respeita à sujeição de uma operação a IVA, deve ser tomada em consideração, numa apreciação global das circunstâncias de tal operação, desde que seja escorada por elementos objetivos (acórdão J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, já referido, n.º 33 e jurisprudência aí referida).

33 Assim, da mesma forma que o Tribunal de Justiça já declarou que, entre tais elementos, figura o estado de adiantamento dos trabalhos de transformação efetuados pelo vendedor à data da entrega (acórdão J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, já referido, n.º 34), o acabamento, antes dessa data, pelo vendedor, dos trabalhos de demolição realizados com vista a uma construção futura ou o compromisso do vendedor de realizar tais trabalhos de demolição com vista a uma construção futura podem igualmente fazer parte de tais elementos.

34 No caso, deve observar-se que, tal como resulta da decisão de reenvio, no processo principal, não é contestado que, à data da entrega, os trabalhos de demolição do edifício tenham sido realizados ou, no que diz respeito ao parque de estacionamento, serão realizados, com vista a uma reconstrução.

35 Cabe, de qualquer forma, ao órgão jurisdicional de reenvio efetuar uma apreciação global das circunstâncias que rodeiam a operação em causa no processo principal e que prevalecem à

data da entrega, incluindo a intenção das partes, desde que seja escorada por elementos objetivos, a fim de determinar se a operação em causa no processo principal incide ou não sobre um terreno para construção.

36 Tendo em conta as considerações que precedem, deve responder-se à questão submetida que o artigo 135.º, n.º 1, alínea k), da Diretiva IVA, conjugado com o artigo 12.º, n.os 1 e 3, dessa diretiva, deve ser interpretado no sentido de que a isenção de IVA prevista nessa primeira disposição não abrange uma operação, como a que está em causa no processo principal, de entrega de um terreno não edificado, na sequência da demolição do edifício que nele se encontrava, mesmo quando, à data dessa entrega, não tenham sido realizados outros trabalhos de urbanização do terreno além da referida demolição, desde que resulte de uma apreciação global das circunstâncias que rodeiam essa operação e que prevalecem à data da entrega, incluindo a intenção das partes, quando for escorada por elementos objetivos, que, nessa data, o terreno em causa se destinava efetivamente à construção, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.

### **Quanto às despesas**

37 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 135.º, n.º 1, alínea k), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, conjugado com o artigo 12.º, n.os 1 e 3, dessa diretiva, deve ser interpretado no sentido de que a isenção do imposto sobre o valor acrescentado prevista nessa primeira disposição não abrange uma operação, como a que está em causa no processo principal, de entrega de um terreno não edificado, na sequência da demolição do edifício que nele se encontrava, mesmo quando, à data dessa entrega, não tenham sido realizados outros trabalhos de urbanização do terreno além da referida demolição, desde que resulte de uma apreciação global das circunstâncias que rodeiam essa operação e que prevalecem à data da entrega, incluindo a intenção das partes, quando for escorada por elementos objetivos, que, nessa data, o terreno em causa se destinava efetivamente à construção, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar.**

Assinaturas

\*\* Língua do processo: neerlandês.