



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção)

9 de março de 2023*

«Reenvio prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 12.º, n.ºs 1 e 2 — Entrega de um edifício ou de uma parte de edifício e do terreno da sua implantação, efetuada antes da primeira ocupação — Inexistência de disposições de direito interno que prevejam as modalidades de aplicação do critério ligado à primeira ocupação — Artigo 135.º, n.º 1, alínea j) — Isenções — Entrega, após transformação, de um edifício que foi objeto de uma primeira ocupação antes da transformação — Doutrina administrativa nacional que equipara os edifícios que sofreram transformações significativas a edifícios novos»

No processo C-239/22,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pela Cour de cassation (Tribunal de Cassação, Bélgica), por Decisão de 28 de março de 2022, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 5 de abril de 2022, no processo

État belge

Promo 54 SA

contra

Promo 54 SA,

État belge,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Oitava Secção),

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

advogado-geral: A. Rantos,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Promo 54 SA, por P. Wouters, advocaat,

* Língua do processo: francês.

— em representação do Governo belga, por P. Cottin, J.-C. Halleux e C. Pochet, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão Europeia, por A. Armenia, C. Ehrbar e V. Uher, 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 12.º, n.ºs 1 e 2, e do artigo 135.º, n.º 1, alínea j), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA»).
- 2 O pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Promo 54 SA, com atividade no domínio do desenvolvimento de projetos imobiliários, ao Estado Belga a propósito do montante do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) devido por esta sociedade a título da transformação de um antigo estabelecimento de ensino em apartamentos e escritórios.

Quadro jurídico

Direito da União

- 3 A Diretiva IVA dispõe, no seu artigo 2.º, n.º 1:

«Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

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

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

«Entende-se por “sujeito passivo” qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.

Entende-se por “atividade económica” qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência.»

5 O artigo 12.º, n.ºs 1 e 2, da referida diretiva dispõe:

«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:

- a) Entrega de um edifício ou de parte de um edifício e do terreno da sua implantação, efetuada antes da primeira ocupação;
- b) Entrega de um terreno para construção.

2. Para efeitos da alínea a) do n.º 1, entende-se por “edifício” qualquer construção incorporada no solo.

Os Estados-Membros podem estabelecer as regras de aplicação do critério referido na alínea a) do n.º 1 às transformações de imóveis e, bem assim, à noção de terreno da sua implantação.

Os Estados-Membros podem aplicar outros critérios para além do critério 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.»

6 O artigo 135.º, n.º 1, da mesma diretiva enuncia:

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

[...]

- j) As entregas de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação, que não sejam as referidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 12.º;

[...]»

Direito belga

7 O artigo 1.º, n.º 9, do Código do IVA dispõe o seguinte:

«Para efeitos de aplicação do presente código, entende-se por:

- 1.º edifício ou fração de edifício, qualquer construção incorporada no terreno;
- 2.º terreno da sua implantação, o terreno em que é permitido construir e que é cedido pela mesma pessoa, ao mesmo tempo que o edifício onde será implantado.

O n.º 1, ponto 2, não se aplica ao artigo 44.º, § 3, 2.º, alínea d).»

8 O artigo 44.º do Código do IVA, relativo às isenções, prevê, no seu n.º 3:

«Estão também isentos do imposto:

1.º As seguintes operações:

a) as entregas de bens imóveis por natureza;

Excetuam-se, porém, as entregas de edifícios, partes de edifícios e do terreno da sua implantação referidas no artigo 1.º, § 9, quando as suas cessões sejam efetuadas até 31 de dezembro do segundo ano seguinte àquele em que se verifica a primeira ocupação ou a primeira utilização dos bens referidos no artigo 1.º, § 9, 1.º, por:

- um sujeito passivo referido no artigo 12.º, § 2, que tenha construído, mandado construir ou tenha adquirido com aplicação do imposto, os referidos bens previstos no artigo 1.º, § 9, 1.º;
- ou um sujeito passivo referido no artigo 8.º, § 1;
- ou qualquer outro sujeito passivo, quando tenha manifestado, na forma e na maneira determinadas pelo Rei, a intenção de efetuar essa cessão com aplicação do imposto.

[...]»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

- 9 Em 6 de junho de 2008, a Promo 54 e outra sociedade, a Immo 2020, celebraram um contrato de colaboração nos termos do qual a Immo 2020, proprietária do terreno no qual estava erigido um antigo estabelecimento escolar, neste caso um colégio, confiou à Promo 54 a missão de assumir a supervisão da transformação desse colégio em apartamentos e escritórios, bem como a venda desses bens imóveis. Por ato de 18 de fevereiro de 2009, a Immo 2020 renunciou também ao direito de acessão a favor da Promo 54.
- 10 A venda destes futuros apartamentos inscreveu-se no quadro de uma montagem jurídica composta por dois contratos distintos celebrados com os adquirentes. Por um lado, estes últimos celebravam um contrato com a Immo 2020, relativo à venda de uma parte do antigo edifício escolar a transformar, bem como de uma parte do terreno em que foi construído. Por outro lado, no mesmo dia, a Promo 54 celebrava com os adquirentes um contrato de empreitada para os trabalhos de renovação.
- 11 A Administração Fiscal belga considerou que se tratava de uma operação artificialmente cindida, a fim de obter um benefício fiscal abusivo. Entendeu que essa operação era, na realidade, uma operação única de entrega de apartamentos novos sujeita a IVA à taxa de 21 %, em vez da venda de um antigo edifício e do terreno em que fora erigido, seguida de uma renovação do referido edifício, sujeita à taxa reduzida de 6 %.
- 12 A Promo 54 impugnou esta requalificação no tribunal de première instance de Liège (Tribunal de Primeira Instância de Liège, Bélgica), que, no entanto, negou provimento ao seu recurso.

- 13 Em segunda instância, a cour d'appel de Liège (Tribunal de Recurso de Liège, Bélgica) considerou que a determinação do caráter «novo» de um bem implicava necessariamente o exercício de certo poder de apreciação por parte da Administração Fiscal e que não era necessária uma aplicação da faculdade conferida aos Estados-Membros pelo artigo 12.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva IVA para equiparar os edifícios antigos que sofreram transformações suficientemente importantes aos edifícios «novos» mencionados no artigo 44.º, n.º 3, 1.º, alínea a), do Código do IVA. Ora, no caso, segundo esse órgão jurisdicional, foram construídos novos edifícios, suscetíveis de ser objeto de uma primeira ocupação, pelo que não podem beneficiar da isenção prevista a favor da entrega de bens imóveis por natureza prevista no artigo 44.º, n.º 3, 1.º, alínea a), do Código do IVA.
- 14 O Estado belga e a Promo 54 interpuseram recurso de revista do acórdão da cour d'appel de Liège (Tribunal de Recurso de Liège).
- 15 Segundo a Promo 54, só os edifícios novos, a saber, os que ainda não foram ocupados, podem ser sujeitos a IVA. Considera, portanto, que, logo com a sua primeira ocupação ou utilização, qualquer edifício perde o seu caráter novo, dado que o Estado Belga não fez uso da possibilidade de definir as modalidades de aplicação do critério da «primeira ocupação», prevista no artigo 12.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA, às transformações de imóveis. Não o tendo feito, as autoridades competentes não podem alargar o conceito de «primeira ocupação» a um edifício renovado que já tinha sido objeto dessa ocupação antes da sua transformação.
- 16 Nestas circunstâncias, a Cour de cassation (Tribunal de Cassação, Bélgica) suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Devem os artigos 12.º, n.ºs 1 e 2, e 135.º, n.º 1, alínea j), da Diretiva 2006/112/CE, ser interpretados no sentido de que, não tendo o Estado-Membro definido as regras de aplicação do critério da primeira ocupação às transformações de edifícios, a entrega, após transformação, de um edifício que, antes dessa transformação, tinha sido objeto de uma primeira ocupação, na aceção do artigo 12.º, n.º 1, alínea a), ou do artigo 12.º, n.º 2, terceiro parágrafo, da [D]iretiva [2006/112], continua isenta de [IVA]?»

Quanto à questão prejudicial

- 17 Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 135.º, n.º 1, alínea j), da Diretiva IVA, conjugado com o seu artigo 12.º, n.ºs 1 e 2, deve ser interpretado no sentido de que a isenção prevista nessa primeira disposição para a entrega de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação, além daqueles cuja entrega é efetuada antes da sua primeira ocupação, se aplica igualmente à entrega de um edifício que foi objeto de uma primeira ocupação antes da sua transformação, mesmo se o Estado-Membro em causa não tiver definido no direito interno as regras de aplicação do critério de primeira ocupação às transformações de imóveis, conforme lhe permitia a segunda dessas disposições.
- 18 A este respeito, há que lembrar que, nos termos do artigo 12.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA, os Estados-Membros podem considerar sujeito passivo qualquer pessoa que efetue, a título ocasional, a entrega de um edifício ou de parte de um edifício e do terreno da sua implantação, antes da primeira ocupação.

- 19 O artigo 135.º, n.º 1, alínea j), dessa diretiva prevê uma isenção de imposto a favor das entregas de edifícios, além das previstas no seu artigo 12.º, n.º 1, alínea a), isto é, além daquelas cuja entrega é efetuada antes da «primeira ocupação» (v., neste sentido, Acórdão de 4 de setembro de 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, n.º 55).
- 20 Na prática, estas disposições fazem uma distinção entre os edifícios antigos, cuja venda, em princípio, não está sujeita a IVA, e os edifícios novos, cuja venda está sujeita a esse imposto, seja ela efetuada no âmbito de uma atividade económica permanente ou a título ocasional (v., neste sentido, Acórdão de 4 de setembro de 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, n.º 56 e jurisprudência referida). Por conseguinte, a entrega, por um sujeito passivo, de um edifício antes da sua «primeira ocupação» está sujeita a tributação, ao passo que a entrega de um edifício consecutiva à sua «primeira ocupação» a um consumidor final está isenta.
- 21 A *ratio legis* destas disposições radica na falta relativa de valor acrescentado gerado pela venda de um edifício antigo. Com efeito, a venda de um edifício consecutiva à sua primeira entrega a um consumidor final, que marca o fim do processo de produção, não gera um valor acrescentado significativo e deve, portanto, em princípio, estar isenta (v., neste sentido, Acórdão de 4 de setembro de 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, n.º 57 e jurisprudência referida).
- 22 Embora a Diretiva IVA introduza o conceito de «primeira ocupação» no seu artigo 12.º n.º 1, alínea a), sem o definir, os trabalhos preparatórios 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), que continuam a ser pertinentes para efeitos da interpretação da Diretiva IVA, precisam que o critério da «primeira ocupação» de um edifício deve ser entendido no sentido de que corresponde ao da primeira utilização do bem pelo seu proprietário ou pelo seu locatário.
- 23 Ora, uma vez que a entrega de um edifício antigo que sofreu uma transformação gera, à semelhança da entrega de um edifício novo antes da sua primeira ocupação, um valor acrescentado, preenche o critério da «primeira ocupação» previsto no artigo 12.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA e dá origem a uma operação sujeita a tributação.
- 24 Embora os Estados-Membros estejam, portanto, habilitados, por força do artigo 12.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, a definir as regras de aplicação do critério da «primeira ocupação» às transformações de imóveis, esta disposição não pode, todavia, ser interpretada no sentido de que os Estados-Membros estão assim autorizados a alterar o próprio conceito de «primeira ocupação» nas suas legislações nacionais, sob pena de comprometerem o efeito útil da isenção prevista no artigo 135.º, n.º 1, alínea j), dessa diretiva (v., neste sentido, Acórdão de 16 de novembro de 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, n.º 45).
- 25 Assim, o Tribunal de Justiça esclareceu os contornos do conceito de «transformações de imóveis», considerando que o edifício em causa deve ter sofrido alterações substanciais destinadas a alterar a sua utilização ou a alterar consideravelmente as suas condições de ocupação (v., neste sentido, Acórdão de 16 de novembro de 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, n.º 52).
- 26 Sob reserva do respeito do alcance deste conceito, os Estados-Membros podem exercer a faculdade prevista no artigo 12.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, impondo, por exemplo, um critério quantitativo, segundo o qual os custos dessa transformação devem

ascender a uma determinada percentagem do valor inicial do edifício em causa para gerar sujeição a IVA (v., neste sentido, Acórdão de 16 de novembro de 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, n.º 48).

- 27 Embora, no caso presente, o legislador belga não tenha feito uso dessa faculdade pela adoção dessas disposições vinculativas, a Administração belga, na sua própria prática administrativa relativa ao artigo 44.º, n.º 3, 1.º do Código do IVA, equiparou aos edifícios novos os edifícios antigos que tenham sofrido tais transformações que, por esse facto, adquirem as características de um edifício novo.
- 28 É certo que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, na transposição de uma diretiva, é particularmente importante, para que esteja cumprida a exigência de segurança jurídica, que os particulares beneficiem de uma situação jurídica clara e precisa que lhes permita conhecer a plenitude dos seus direitos e invocá-los, sendo caso disso, nos tribunais nacionais (Acórdão de 7 de junho de 2007, Comissão/Grécia, C-178/05, EU:C:2007:317, n.º 33 e jurisprudência referida).
- 29 Contudo, não é por isso que se pode sustentar que, uma vez que o Estado-Membro em causa não usou da faculdade de definir as modalidades de aplicação do critério da primeira ocupação às transformações de imóveis, conferida pelo artigo 12.º, n.º 2, segundo parágrafo, da Diretiva IVA, através de disposições vinculativas de direito interno, certas transformações de imóveis não podem estar sujeitas a IVA, em conformidade com o artigo 135.º, n.º 1, alínea j), dessa diretiva, conjugado com o seu artigo 12.º, n.º 1, alínea a), e com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, através de uma interpretação do conceito de «primeira ocupação» previsto nas disposições do direito interno.
- 30 Com efeito, isso equivaleria a considerar que o recurso de um Estado-Membro à faculdade de definir as modalidades de aplicação do critério da primeira ocupação às transformações de imóveis seria constitutivo da sujeição de um edifício a IVA, quando, na realidade, essa sujeição resulta do princípio fundamental de que é o valor acrescentado que determina a sujeição e das definições decorrentes da jurisprudência do Tribunal de Justiça. Refira-se, a este respeito, que, no caso, o carácter «substancial» das alterações, na aceção da jurisprudência referida no n.º 25 do presente acórdão, não parece suscitar dúvidas, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio confirmar.
- 31 Em face do exposto, a inexistência, no direito interno, de uma definição vinculativa das modalidades de aplicação do critério da primeira ocupação às transformações de imóveis não confere um efeito direto à isenção destas últimas, quando uma interpretação do direito interno em conformidade com o artigo 135.º, n.º 1, alínea j), da Diretiva IVA, conjugado com o seu artigo 12.º, n.º 1, alínea a), e com a jurisprudência do Tribunal de Justiça a ele relativa conduz, pelo contrário, à recusa da isenção postulada.
- 32 Assim, há que responder à questão submetida que o artigo 135.º, n.º 1, alínea j), da Diretiva IVA, conjugado com o seu artigo 12.º, n.ºs 1 e 2, deve ser interpretado no sentido de que a isenção prevista na primeira disposição para a entrega de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação, diferentes daqueles cuja entrega é efetuada antes da sua primeira ocupação, se aplica igualmente à entrega de um edifício que foi objeto de uma primeira ocupação antes da sua transformação, mesmo se o Estado-Membro em causa não tiver definido no direito interno as regras de aplicação do critério de primeira ocupação às transformações de imóveis, conforme lhe permitia a segunda dessas disposições.

Quanto às despesas

- 33 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 j), 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 seu artigo 12.º, n.ºs 1 e 2,

deve ser interpretado no sentido de que:

a isenção prevista na primeira disposição para a entrega de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação, diferentes daqueles cuja entrega é efetuada antes da sua primeira ocupação, se aplica igualmente à entrega de um edifício que foi objeto de uma primeira ocupação antes da sua transformação, mesmo se o Estado-Membro em causa não tiver definido no direito interno as regras de aplicação do critério de primeira ocupação às transformações de imóveis, conforme lhe permitia a segunda dessas disposições.

Assinaturas