

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

9 de julho de 2015 (*)

«Reenvio prejudicial – Fiscalidade – Imposto sobre o valor acrescentado – Sexta Diretiva 77/388/CEE – Artigos 2.º, n.º 1, e 4.º, n.º 1 – Incidência – Transações imobiliárias – Venda de terrenos afetados ao património pessoal de uma pessoa singular que exerce a profissão de empresário em nome individual – Sujeito passivo que age nessa qualidade»

No processo C-331/14,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Vrhovno sodišče (Eslovénia), por decisão de 12 de junho de 2014, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 8 de julho de 2014, no processo

Petar Kezi? s.p. Trgovina Prizma

contra

Republika Slovenija,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: R. Silva de Lapuerta, presidente de secção, J.-C. Bonichot (relator), A. Arabadjiev, J. L. da Cruz Vilaça e C. Lycourgos, juízes,

advogado-geral: E. Sharpston,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de Petar Kezi? s.p. Trgovina Prizma, por B. Ozimek, odvetnica,
- em representação do Governo esloveno, por A. Grum, na qualidade de agente,
- em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e B. Rous Demiri, 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 dos artigos 2.º, n.º 1, e 4.º, n.º 1, 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»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe Petar Kezi? s.p. Trgovina Prizma (Petar Kezi?, pessoa singular que exerce a profissão de empresário em nome individual sob a firma «Trgovina Prizma») à Republika Slovenija, representada pelo Ministrstvo za finance (Ministério das Finanças), a respeito da sujeição da venda de terrenos ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»).

Quadro jurídico

Direito da União

3 O artigo 2.º da Sexta Diretiva prevê:

«Estão sujeitas ao [IVA]:

1. 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 Nos termos dos n.os 1 e 2 do artigo 4.º da mesma diretiva:

«1. Por 'sujeito passivo' entende-se qualquer pessoa que exerça de modo independente, em qualquer lugar, uma das atividades económicas referidas no n.º 2, independentemente do fim ou do resultado dessa atividade.

2. As atividades económicas referidas no n.º 1 são todas as atividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e das profissões liberais ou equiparadas. A exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência é igualmente considerada uma atividade económica.»

Direito esloveno

5 A Sexta Diretiva foi transposta para o direito esloveno pela Lei do imposto sobre o valor acrescentado (Zakon o davku na dodano vrednost, Uradni list RS, št. 89/98, p. 8433) que prevê, no seu artigo 3.º, n.º 1, que estão sujeitas a IVA as entregas de bens e as prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território da República da Eslovénia por um sujeito passivo no quadro da sua atividade económica.

6 Segundo o artigo 27.º desta lei, a transmissão dos bens imóveis é isenta de IVA, com exceção da primeira transmissão do direito de propriedade ou do poder de disposição das construções novas.

Litígio no processo principal e questão prejudicial

7 P. Kezi? está registado, desde 1995, como empresário em nome individual sob a firma «Trgovina Prizma».

8 Resulta da decisão de reenvio que, entre os anos de 1998 e 2002, P. Kezi? procedeu a título pessoal, e não na qualidade de empresário em nome individual, à compra de sete parcelas de terreno. Duas das parcelas foram adquiridas a uma pessoa singular em 1998 e 2000, e as outras cinco a uma sociedade comercial, em 2001 e 2002. P. Kezi? não teve de pagar IVA pelas

aquisições.

9 Entre 2001 e 2003, P. Kezi? obteve as licenças necessárias para construir um centro comercial nas sete referidas parcelas. Depois, na qualidade de empresário em nome individual, começou as obras de construção em maio de 2003.

10 Em junho de 2003, P. Kezi? afetou ao património da sua empresa as cinco parcelas adquiridas em último lugar, tomando como valor a avaliação realizada por um perito judicial. Os outros dois terrenos ficaram no seu património pessoal (a seguir «terrenos em causa»).

11 Durante o ano de 2004, P. Kezi? vendeu a duas sociedades comerciais o centro comercial e as sete parcelas de terreno em que o mesmo foi construído. Procedeu assim à venda, por um lado, como empresário em nome individual, das cinco parcelas e da parte do centro comercial sobre elas implantado, faturando aos adquirentes o IVA a jusante, e, por outro lado, vendeu, como pessoa singular, as parcelas em causa e a outra parte do centro comercial sobre elas implantado, mas sem faturar o IVA a jusante.

12 Por decisão de 26 de outubro de 2004, a autoridade fiscal competente, considerando que a venda dos terrenos em causa se enquadrava na atividade económica exercida por P. Kezi? na qualidade de empresário em nome individual, exigiu-lhe o pagamento do IVA referente a essa venda.

13 Em 18 de julho de 2007, o Ministério das Finanças rejeitou o recurso interposto dessa decisão por P. Kezi?.

14 O Upravno sodiš?e (Tribunal Administrativo) confirmou aquela decisão e, por acórdão de 25 de maio de 2011, o Vrhovno sodiš?e (Tribunal Supremo) negou provimento ao recurso de «Revision» interposto por P. Kezi?. Esse acórdão foi, no entanto, revogado pelo Ustavno sodiš?e (Tribunal Constitucional), que, por decisão de 21 de novembro de 2013, remeteu o processo para o Vrhovno sodiš?e para nova decisão.

15 O tribunal de reenvio considera que o litígio decidendo obriga a determinar as condições em que a Sexta Diretiva permite a um sujeito passivo excluir do sistema do IVA os bens por si utilizados no exercício da sua atividade económica.

16 Nestas condições, o Vrhovno sodiš?e decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Devem as disposições previstas nos artigos 2.º, n.º 1, e 4.º, n.º 1, da Sexta Diretiva ser interpretadas no sentido de que, em circunstâncias como as do presente processo – em que uma pessoa adquire terrenos como pessoa singular, sem lhe ter sido cobrado IVA a montante, e posteriormente constrói nesses terrenos como empresário em nome individual um centro comercial, e contabiliza entre os bens imobilizados da sua empresa, com base nas normas contabilísticas nacionais, apenas uma parte dos terrenos nos quais construiu o centro comercial, para mais tarde vender o centro juntamente com todos os terrenos à pessoa a quem encomendou a obra construída –, se deve ser considerar que essa pessoa, pelo facto de não ter contabilizado os terrenos nos bens imobilizados da sua empresa e de não ter incluído esses terrenos no sistema do IVA, não é, no ato da venda desses terrenos, um sujeito passivo obrigado a calcular e em seguida a pagar o IVA aplicável a jusante sobre a venda dos referidos terrenos?»

Quanto à questão prejudicial

17 Com a sua questão, o tribunal de reenvio pergunta, no essencial, se os artigos 2.º, n.º 1, e

4.º, n.º 1, da Sexta Diretiva devem ser interpretados no sentido de que, em circunstâncias como as do processo principal – em que um sujeito passivo adquiriu parcelas de terreno, afetando algumas delas ao seu património pessoal e outras ao património da sua empresa, construindo sobre todas elas, enquanto sujeito passivo, um centro comercial que vendeu depois, em conjunto com as parcelas de terreno em que o centro comercial estava implantado –, a venda das parcelas que estavam afetadas ao património pessoal desse sujeito passivo deve ser sujeita a IVA.

18 Resulta da letra do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Diretiva que o sujeito passivo tem de agir «nessa qualidade» para que uma operação possa ser sujeita a IVA. Pelo contrário, um sujeito passivo que realiza uma operação a título pessoal não age como sujeito passivo pelo que a operação não fica abrangida pelo IVA (v., neste sentido, acórdãos Armbrecht, C?291/92, EU:C:1995:304, n.os 16 a 18, e Bakcsi, C?415/98, EU:C:2001:136, n.º 24).

19 Há igualmente que recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o conceito de «sujeito passivo» é definido por relação com o de «atividade económica», a qual, em conformidade com o artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Diretiva, engloba todas as atividades de produtor, de comerciante ou de prestador de serviços e, em particular, as operações que implicam a fruição de um bem corpóreo ou incorpóreo com vista a obter dele receitas com carácter de permanência (v., neste sentido, acórdão S?aby e o., C?180/10 e C?181/10, EU:C:2011:589, n.os 43 e 44).

20 Aliás, em caso de utilização de um bem de investimento quer para fins profissionais quer privados, o interessado pode optar, para efeitos de IVA, por afetar totalmente esse bem ao património da sua empresa ou por conservá-lo totalmente no seu património pessoal, excluindo-o assim por completo do sistema do IVA, ou ainda por integrá-lo na sua empresa apenas na parte correspondente à utilização profissional efetiva (v. acórdão Charles e Charles?Tijmens, C?434/03, EU:C:2005:463, n.º 23). Assim, esse bem pode ser excluído do sistema do IVA mesmo que seja utilizado parcialmente para os efeitos da atividade económica do sujeito passivo, que fica porém privado do direito a dedução (v. acórdão Bakcsi, C?415/98, EU:C:2001:136, n.º 27).

21 Além disso, um sujeito passivo que venda um bem que tinha parcialmente reservado para seu uso pessoal não age nessa qualidade no que se refere à venda dessa parte (v., neste sentido, acórdão Armbrecht, C?291/92, EU:C:1995:304, n.º 24). Deve no entanto manifestar, durante todo o período em que detiver o bem em questão, a intenção de manter uma parte dele no seu património pessoal (acórdão Armbrecht, C?291/92, EU:C:1995:304, n.º 21).

22 Não se pode, no entanto, inferir da jurisprudência supramencionada que a venda por um sujeito passivo de um terreno afetado ao seu património pessoal não é sujeita a IVA apenas por esse facto. Com efeito, as operações realizadas a título oneroso por um sujeito passivo estão sujeitas a IVA desde que o sujeito aja enquanto tal, pelo que é necessário que, para além da afetação ao património pessoal, a venda seja efetuada pelo sujeito passivo não no quadro da sua atividade económica, mas no da gestão e administração do seu património pessoal.

23 A este respeito, resulta da jurisprudência que o simples exercício do direito de propriedade pelo seu titular não pode, em si mesmo, ser considerado uma atividade económica (v., neste sentido, acórdão S?aby e o., C?180/10 e C?181/10, EU:C:2011:589, n.º 36). Aliás, deste ponto de vista, o facto de o bem objeto da venda ter sido adquirido pelo sujeito passivo com os seus recursos pessoais não é determinante.

24 Em contrapartida, a respeito da venda de um terreno para construção, o Tribunal de Justiça já precisou que pode ser um critério de apreciação pertinente o facto de o interessado ter empreendido ações de comercialização imobiliária, mobilizando meios semelhantes aos utilizados por um produtor, comerciante ou prestador de serviços, no sentido do artigo 4.º, n.º 2, da Sexta

Diretiva, como a realização nos terrenos de obras de viabilização assim como a utilização de meios de comercialização adequados (v., neste sentido, acórdão S?aby e o., C?180/10 e C?181/10, EU:C:2011:589, n.os 39 e 40). Com efeito, tais iniciativas não se inscrevem normalmente no quadro da gestão de um património pessoal, de forma que a venda de um terreno para construção nesse caso não poderia ser considerada como o simples exercício do direito de propriedade (v., neste sentido, acórdão S?aby e o., C?180/10 e C?181/10, EU:C:2011:589, n.º 41).

25 Há que salientar que as circunstâncias mencionadas pelo tribunal de reenvio – especialmente o facto de, em primeiro lugar, as sete parcelas terem sido adquiridas por P. Kezi? durante um lapso de tempo relativamente curto, entre 1998 e 2002, em segundo lugar, o facto de essas parcelas serem, no seu conjunto, uma condição necessária para a construção de um centro comercial, começada em maio de 2003, e, em terceiro lugar, o facto de P. Kezi? ter realizado obras de preparação dos terrenos em causa que orçaram em mais de 48 000 euros, – são de molde a revelar que a venda dos terrenos em causa não se enquadra no simples exercício do direito de propriedade de P. Kezi?, mas antes se inscreve, na realidade, no quadro da sua atividade económica como empresário.

26 Acrescente-se ainda que nenhum dos elementos constantes dos autos remetidos ao Tribunal de Justiça permite explicar as razões pelas quais a venda dos terrenos em causa deve ser considerada como um ato de administração do património pessoal e deve, por essa razão, ser distinguida da venda das outras parcelas do terreno sobre as quais P. Kezi? construiu um centro comercial no quadro da sua atividade económica como empresário.

27 Nestas condições, e sob reserva das verificações que incumbe ao tribunal de reenvio efetuar, deve considerar-se que P. Kezi? agiu como sujeito passivo de IVA na venda dos terrenos em causa, de forma que essa operação devia ter sido sujeita a imposto.

28 Visto quanto precede, há que responder à questão submetida que os artigos 2.º, n.º 1, e 4.º, n.º 1, da Sexta Diretiva devem ser interpretados no sentido de que, em circunstâncias como as do processo principal, em que um sujeito passivo adquire parcelas de um terreno, afetando algumas ao seu património pessoal e outras ao da sua empresa, construindo sobre a totalidade delas, na qualidade de sujeito passivo, um centro comercial, que vendeu depois conjuntamente com as parcelas de terreno sobre as quais o centro comercial foi implantado, a venda das parcelas deste terreno que estavam afetadas ao património pessoal do sujeito passivo deve ser sujeita a IVA dado que o sujeito passivo agiu nessa qualidade nessa operação.

Quanto às despesas

29 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 (Segunda Secção) declara:

Os artigos 2.º, n.º 1, e 4.º, n.º 1, 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, devem ser interpretados no sentido de que, em circunstâncias como as do processo principal, em que um sujeito passivo adquire parcelas de um terreno, afetando algumas ao seu património pessoal e outras ao da sua empresa, construindo sobre a totalidade delas, na qualidade de sujeito passivo, um centro comercial, que vendeu depois conjuntamente com as parcelas de terreno sobre as quais o centro comercial foi implantado, a venda das parcelas deste terreno que estavam afetadas

ao património pessoal do sujeito passivo deve ser sujeita a imposto sobre o valor acrescentado dado que o sujeito passivo agiu nessa qualidade nessa operação.

Assinaturas

* Língua do processo: esloveno.