

62016CJ0308

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

16 de novembro de 2017 (*1)

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 12.o, n.os 1 e 2 — Artigo 135.o, n.o 1, alínea j) — Operações tributáveis — Isenção das entregas de edifícios — Conceito de “primeira ocupação” — Conceito de “transformação”»

No processo C-308/16,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.o TFUE, pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia), por decisão de 23 de fevereiro de 2016, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 30 de maio de 2016, no processo

Kozuba Premium Selection sp. z o.o.

contra

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: M. Ilešič, presidente de secção, A. Rosas, C. Toader (relatora), A. Prechal e E. Jarašiūnas, juizes,

advogado-geral: M. Campos Sánchez-Bordona,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

—

em representação do Governo polaco, por B. Majczyna, na qualidade de agente,

—

em representação da Comissão Europeia, por R. Lyal e M. Owsiany-Hornung, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 4 de julho de 2017,

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

Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Kozuba Premium Selection sp. z o.o. (a seguir «Kozuba») ao Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (Diretor da Câmara Fiscal de Varsóvia, Polónia, a seguir «Diretor»), a propósito da sujeição ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA) de uma operação de venda de um edifício utilizado pelo seu proprietário para fins próprios e que foi objeto de obras de modernização antes dessa venda.

Quadro jurídico

Direito da União

3

Os considerandos 7 e 35 da Diretiva IVA têm a seguinte redação:

«(7)

O sistema comum do IVA deverá, ainda que as taxas e isenções não sejam completamente harmonizadas, conduzir a uma neutralidade concorrencial, no sentido de que, no território de cada Estado-Membro, os bens e os serviços do mesmo tipo estejam sujeitos à mesma carga fiscal, independentemente da extensão do circuito de produção e de distribuição.

(35)

É conveniente elaborar uma lista comum de isenções, por forma a que os recursos próprios da Comunidade possam ser cobrados de modo uniforme em todos os Estados-Membros.»

4

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;

[...]»

5

O artigo 9.o, n.o 1, desta diretiva prevê:

«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.»

6

Nos termos do artigo 12.o, n.os 1 e 2, da referida diretiva:

«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.»

7

Segundo o artigo 14.o, n.o 1, da Diretiva IVA, por «entrega de bens» entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.

8

O artigo 135.o, n.o 1, desta diretiva, que figura no seu capítulo 3, intitulado «Isenções em benefício de outras atividades», dispõe:

«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 polaco

9

O artigo 2.º, ponto 14, da ustawa o podatku od towarów i usług (Lei relativa ao imposto sobre bens e serviços), de 11 de março de 2004 (Dz. U. n.º 54, posição 535), conforme alterada (a seguir «Lei relativa ao IVA»), dispõe o seguinte:

«Para efeitos das disposições que se seguem, entende-se por:

[...]

“Primeira ocupação”: a entrega para utilização, em execução de operações tributáveis, de edifícios, de construções ou de partes dos mesmos, ao primeiro adquirente ou utilizador, após estes edifícios, construções ou partes neles terem sido:

a)

construídos ou

b)

melhorados, quando as despesas com melhoramentos na aceção das disposições relativas ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares tiverem representado, no mínimo, 30% do valor inicial;

[...]»

10

O artigo 43.º, n.º 1, pontos 10 e 10a, e n.º 7a, desta lei, prevê:

«1. Estão isentas de imposto:

[...]

10.

as entregas de edifícios, de construções ou de partes dos mesmos, a não ser que:

a)

a entrega ocorra no âmbito da primeira ocupação ou antes da primeira ocupação,

b)

o período entre a primeira ocupação e a entrega do edifício, da construção ou de partes dos mesmos seja inferior a 2 anos;

10a.

as entregas de edifícios, de construções ou de partes dos mesmos, às quais não se aplica a isenção referida no ponto 10, no caso de:

a)

o fornecedor não estar autorizado a deduzir o imposto pago a montante em relação a esses bens,

b)

o fornecedor não ter efetuado despesas com os melhoramentos dos bens entregues que dessem lugar à dedução do imposto pago a montante ou, caso tenha efetuado tais despesas, o seu montante tenha sido inferior a 30% do valor inicial dos referidos bens;

[...]

7a. O pressuposto referido no n.o 1, ponto 10a, alínea b), não se aplica quando os edifícios, as construções ou partes dos mesmos, uma vez melhorados, tiverem sido utilizados pelo sujeito passivo para efeitos de operações tributáveis durante um período de, pelo menos, 5 anos.»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

11

Em 17 de setembro de 2005, a Poltrex Sp. z o.o., com sede na Polónia, cuja denominação foi posteriormente alterada para Kozuba, decidiu aumentar o seu capital social. Nessa mesma data, um dos acionistas efetuou a sua entrada na sociedade sob a forma de um edifício residencial situado na localidade de Jab?onka (Polónia) (a seguir «edifício em causa»), construído em 1992.

12

Em 2006, o edifício em causa foi adaptado aos fins da atividade económica da Kozuba, tendo esta autorizado para esse efeito investimentos que ascenderam, aproximadamente, a 55% do valor inicial desse bem. Findas as obras, o edifício em causa foi inscrito, em 31 de julho de 2007, como ativo imobilizado corpóreo autónomo no registo dos ativos imobilizados, na rubrica «casa modelo», mantendo-se como tal até à data da sua venda a um terceiro, em 15 de janeiro de 2009.

13

Na medida em que se tratava de um edifício antigo, a Kozuba considerou que esta venda estava isenta de IVA e não declarou na sua declaração de IVA relativa ao primeiro trimestre de 2009 o lucro por esta gerado.

14

Por decisão de 12 de abril de 2013, o Dyrektor Urz?du Kontroli Skarbowej (Diretor da Autoridade das Inspeções Fiscais, Polónia), considerando que não havia fundamento para a Kozuba não ter incluído, na sua declaração de IVA relativa ao primeiro trimestre de 2009, o lucro gerado pela venda do edifício em causa, fixou o montante devido a título de IVA pela Kozuba para esse período, acrescentando-lhe o montante da venda desse edifício.

15

Em 17 de maio de 2013, a Kozuba impugnou esta decisão junto do Diretor.

16

Por decisão de 30 de julho de 2013, este confirmou a decisão do Diretor da Autoridade das Inspeções Fiscais. Com efeito, à semelhança daquele, o Diretor considerou que, embora na sequência dos melhoramentos introduzidos o edifício em causa tivesse sido efetivamente afetado, do ponto de vista contabilístico, aos fins próprios da sociedade a partir de 31 de julho de 2007, a referida afetação não tinha, contudo, originado operações tributáveis. Por conseguinte, por um lado, a «primeira ocupação» do edifício em causa, após os melhoramentos introduzidos, não devia reportar-se a 31 de julho de 2007, mas sim a 15 de janeiro de 2009, correspondendo esta última data à data da primeira operação tributável gerada pelo edifício em causa após esses melhoramentos, ou seja, a sua venda e, por outro, a Kozuba não podia beneficiar da isenção prevista no artigo 43.o, n.o 1, ponto 10, da Lei relativa ao IVA, dado que esta venda foi efetuada no âmbito da primeira ocupação do edifício em causa.

17

A Kozuba interpôs recurso dessa decisão do Diretor no Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal Administrativo Regional de Varsóvia, Polónia), o qual, por acórdão de 22 de maio de 2014, anulou esta decisão por motivos de natureza processual. No entanto, este órgão jurisdicional confirmou a procedência do entendimento da Administração Fiscal.

18

A Kozuba interpôs recurso desse acórdão para o órgão jurisdicional de reenvio.

19

Na sua decisão de reenvio, este precisa que a transposição do artigo 135.o, n.o 1, alínea j), da Diretiva IVA para o direito polaco suscita dúvidas quanto à conformidade com a Diretiva IVA do conceito de «primeira ocupação», definido no artigo 2.o, ponto 14, da Lei relativa ao IVA, e utilizado no artigo 43.o, n.o 1, ponto 10, desta mesma lei.

20

A este respeito, o referido órgão jurisdicional sublinha que é necessário apurar se o conceito de «primeira ocupação» de um edifício, na aceção do artigo 12.o, n.o 1, da Diretiva IVA, deve ser entendido no sentido de que a primeira ocupação deve ocorrer no âmbito de uma operação tributável.

21

Este órgão jurisdicional também tem dúvidas quanto à condição que figura no artigo 2.o, ponto 14, da Lei relativa ao IVA, segundo a qual, em caso de melhoramento de um edifício, só é possível a isenção do IVA se as despesas originadas pelas obras de melhoramento forem de um montante inferior a 30% do valor inicial do edifício em questão. Assim, a lei polaca equipara todo o melhoramento de qualquer edifício que gerador de um valor acrescentado igual ou superior a este limiar a uma transformação na aceção do artigo 12.o, n.o 2, da Diretiva IVA, suscetível de dar lugar a uma «nova primeira ocupação», o que justificaria uma nova sujeição ao IVA.

22

Nestas condições, o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Deve o artigo 135.o, n.o 1, alínea j), da Diretiva [2006/112] ser interpretado no sentido de que se opõe a um regime nacional (artigo 43.o, n.o 1, ponto 10, da [Lei relativa ao IVA]), segundo o qual estão isentas de IVA as entregas de edifícios, de construções ou de partes dos mesmos, a não ser que:

a)
a entrega ocorra no âmbito da primeira ocupação ou antes da primeira ocupação,

b)
o período entre a primeira ocupação e a entrega do edifício, da construção ou de partes dos mesmos seja inferior a 2 anos,

na medida em que o artigo 2.o, ponto 14, da Lei relativa ao IVA define a primeira ocupação como uma entrega para utilização — em execução de [operações] tributáveis — de edifícios, de construções ou de partes dos mesmos ao primeiro adquirente ou utilizador, após estes edifícios, construções ou partes neles terem sido:

a)
construídos ou

b)
melhorados, quando as despesas com melhoramentos na aceção das disposições relativas ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares tiverem representado, no mínimo, 30% do valor inicial?»

Quanto à questão prejudicial

23

Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 12.o, n.os 1 e 2, e o artigo 135.o, n.o 1, alínea j), da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal, que subordina a isenção de IVA das entregas de edifícios à dupla condição de a operação não dizer respeito a uma entrega efetuada no âmbito de uma primeira ocupação ocorrida em execução de uma operação tributável e de, em caso de melhoramento de um edifício existente, as despesas efetuadas para esse efeito serem inferiores a 30% do valor inicial desse edifício.

24

Antes de mais, importa recordar que a Diretiva IVA estabelece um sistema comum de IVA baseado, nomeadamente, numa definição uniforme das operações tributáveis (acórdão de 11 de maio de 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, n.o 25 e jurisprudência aí referida).

25

De acordo com o artigo 2.o, n.o 1, alínea a), da Diretiva IVA, estão sujeitas ao IVA as entregas de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo

nessa qualidade.

26

Nos termos do artigo 9.o, n.o 1, da referida diretiva, 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, em especial, considerada «atividade económica» a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência.

27

Conforme salientou o advogado-geral no n.o 43 das suas conclusões, a Diretiva IVA atende, assim, ao caráter profissional e habitual da realização de atividades económicas como critérios gerais que conferem a qualidade de sujeito passivo de IVA a quem as pratica. Todavia, estes critérios são adaptados no que diz respeito às operações imobiliárias, uma vez que, em conformidade com o seu artigo 12.o, n.o 1, alínea a), a Diretiva IVA autoriza os Estados-Membros a considerarem igualmente como sujeitos passivos as pessoas que efetuem, de forma ocasional, a entrega de um edifício ou de parte de um edifício e do terreno da sua implantação antes da primeira ocupação.

28

O artigo 14.o, n.o 1, da Diretiva IVA define «entrega de bens» como a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.

29

Por seu lado, o artigo 135.o, n.o 1, alínea j), da Diretiva IVA prevê uma isenção de IVA em benefício das entregas de edifícios, que não sejam as referidas no seu artigo 12.o, n.o 1, alínea a).

30

O artigo 12.o, n.o 1, alínea a), desta diretiva refere-se à entrega de um edifício ou de parte de um edifício e do terreno da sua implantação, efetuada antes da primeira ocupação. Assim sendo, conjugadas, estas disposições estabelecem uma distinção entre o caráter antigo e o caráter novo de um edifício, não estando a venda de um imóvel antigo, em princípio, sujeita a IVA (v., neste sentido, acórdão de 12 de julho de 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, n.o 21).

31

A ratio legis destas disposições radica na falta relativa de valor acrescentado gerada pela venda de um edifício antigo. Com efeito, embora esteja abrangida pelo conceito de «atividade económica», na aceção do artigo 9.o da Diretiva IVA, 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, ser isenta (v., neste sentido, acórdão de 4 de outubro de 2001, Goed Wonen, C-326/99, EU:C:2001:506, n.o 52).

32

O artigo 12.o, n.o 2, da Diretiva IVA confirma igualmente que é o valor acrescentado que determina a sujeição da entrega de um edifício ao IVA, uma vez que permite aos Estados-Membros estabelecerem as regras de aplicação, às transformações de imóveis, do

critério previsto no n.º 1, alínea a), deste mesmo artigo, a saber, o critério da «primeira ocupação». Desta forma, a Diretiva IVA abre caminho à tributação das entregas de edifícios que tenham sido objeto de uma transformação, conferindo esta última operação um valor acrescentado ao edifício, à semelhança da construção inicial do mesmo.

33

No caso em apreço, o edifício em causa foi construído em 1992 e a operação de venda do mesmo ocorrida em 2009, objeto do litígio no processo principal, podia, em princípio estar isenta de IVA. Em contrapartida, este edifício foi modernizado depois de ter integrado o património da Kozuba, suscitando-se a possibilidade da sua sujeição a IVA pelo facto de essas obras de modernização terem gerado um valor acrescentado.

34

A legislação em causa no processo principal, a saber, o artigo 2.º, ponto 14, da Lei relativa ao IVA, define «primeira ocupação» como uma entrega para utilização, em execução de operações tributáveis, de edifícios, de construções ou de partes dos mesmos ao primeiro adquirente ou utilizador, após estes edifícios, construções ou partes neles terem sido construídos ou melhorados, quando as despesas efetuadas para esse efeito representem, no mínimo, 30% do valor inicial.

35

Desta forma, o legislador polaco excluiu, por um lado, da referida isenção, pela associação do conceito de «primeira ocupação» ao exercício de uma operação tributável, as ocupações que não estão na origem ou que não gerem operações tributáveis, com a consequência de a isenção prevista no artigo 135.º, n.º 1, alínea j), da Diretiva IVA não ser aplicável à transferência de um edifício existente que tenha sido objeto, como no processo principal, de uma utilização pelo seu proprietário para os seus próprios fins comerciais, pelo facto de esta utilização não poder ser qualificada de «primeira ocupação» na falta dessa operação tributável. Por outro lado, na medida em que o legislador polaco alargou o critério da «primeira ocupação» às transformações de imóveis, fixou um critério quantitativo segundo o qual os custos dessa transformação devem ascender a uma certa percentagem do valor inicial do edifício em causa, a saber, neste caso, no mínimo, a 30% desse valor, para implicar a sujeição ao IVA da sua venda.

36

Nestas circunstâncias, há que examinar se o artigo 12.º, n.ºs 1 e 2, e o artigo 135.º, n.º 1, alínea j), da Diretiva IVA se opõem a essa regulamentação nacional.

37

Em primeiro lugar, quanto ao conceito de «primeira ocupação», há que observar que este figura no artigo 12.º da Diretiva IVA, sem contudo ali estar definido.

38

Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, os termos de uma disposição do direito da União que não contenha uma remissão expressa para o direito dos Estados-Membros devem normalmente ser objeto de uma interpretação autónoma e uniforme, que deve ser procurada tendo em conta o contexto da disposição e o objetivo prosseguido pela regulamentação em causa (v., neste sentido, acórdão de 13 de outubro de 2016, Mikołajczyk, C-294/15, EU:C:2016:772, n.º 44 e jurisprudência aí referida).

39

Deve igualmente recordar-se que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, os termos empregados para designar as isenções previstas no artigo 135.º, n.º 1, da Diretiva IVA são de interpretação estrita, dado que estas últimas constituem exceções ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre cada entrega de bens e cada prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo (v. acórdão de 19 de novembro de 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, n.º 25 e jurisprudência aí referida).

40

Todavia, a interpretação dos referidos 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 devam ser interpretados de maneira a privar essas isenções dos seus efeitos (acórdão de 19 de novembro de 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, n.º 25 e jurisprudência aí referida).

41

Em primeiro lugar, conforme resulta dos 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 1977, L 145, p. 1), os quais mantêm pertinência para efeitos da interpretação da Diretiva IVA, no contexto das isenções previstas no seu artigo 135.º, n.º 1, alínea j), o critério da «primeira ocupação» de um edifício deve ser entendido como o da primeira utilização do bem pelo seu proprietário ou pelo seu locatário. Precisa-se, nesses trabalhos preparatórios, que este critério foi utilizado para determinar o momento em que o edifício abandona o processo de produção e se converte em objeto de consumo. No entanto, não resulta dessa análise histórica que a utilização do bem pelo seu proprietário deva ocorrer no âmbito de uma operação tributável.

42

Em seguida, no que diz respeito ao contexto no qual se inscreve esta disposição, há que constatar, conforme indica o considerando 7 da Diretiva IVA, que o sistema comum do IVA deverá, ainda que as taxas e isenções não sejam completamente harmonizadas, conduzir a uma neutralidade concorrencial, no sentido de que, no território de cada Estado-Membro, os bens e os serviços do mesmo tipo estejam sujeitos à mesma carga fiscal, independentemente da extensão do circuito de produção e de distribuição. Além disso, decorre do considerando 35 desta diretiva que é conveniente elaborar uma lista comum de isenções, por forma a que os recursos próprios da Comunidade possam ser cobrados de modo uniforme em todos os Estados-Membros.

43

Daqui resulta que o princípio da neutralidade fiscal, que constitui a tradução, pelo legislador da União, em matéria de IVA, do princípio geral da igualdade de tratamento (acórdãos de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, n.º 49, e de 14 de junho de 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, n.º 21), se opõe a que o sistema de isenções fiscais, conforme transposto para as regulamentações nacionais, seja aplicado de maneira diferente de um Estado-Membro para outro.

44

Por último, as isenções de IVA têm por objetivo permitir uma cobrança uniforme dos recursos próprios da União em todos os Estados-Membros. Logo, mesmo que o artigo 135.º, n.º 1, alínea j), da Diretiva IVA, conjugado com o artigo 12.º da mesma diretiva, ao qual se refere, remeta para as condições de isenção fixadas pelos Estados-Membros, as isenções previstas por esta disposição devem corresponder a noções autónomas de direito da União, a fim de permitir determinar a matéria coletável do IVA de um modo uniforme e segundo as regras comuns (v., neste sentido, acórdão de 4 de outubro de 2001, Goed Wonen, C-326/99, EU:C:2001:506, n.º 47 e jurisprudência aí referida).

45

Daí resulta nomeadamente que, embora o artigo 12.º, n.º 2, da Diretiva IVA habilite os Estados-Membros a estabelecer as regras de aplicação às transformações de imóveis do critério referido no n.º 1, alínea a), deste artigo, no que respeita, designadamente, à entrega de um edifício efetuada antes da primeira ocupação, esta disposição não pode, todavia, ser interpretada no sentido de que os Estados-Membros gozam de uma margem que lhes permite alterar o próprio conceito de «primeira ocupação» nas suas legislações nacionais, sob pena de prejudicar o efeito útil da referida isenção.

46

De uma análise literal do artigo 12.º e do artigo 135.º, n.º 1, alínea j), da Diretiva IVA, conjugada com uma análise do contexto e dos objetivos prosseguidos por esta diretiva, resulta, assim, que esta não confere aos Estados-Membros a faculdade de condicionar ou de restringir as isenções ali previstas.

47

Consequentemente, os Estados-Membros não estão, nomeadamente, autorizados a subordinar a isenção de IVA em matéria de entregas de edifícios posteriores à sua primeira ocupação à condição, não prevista na Diretiva IVA, de essa primeira ocupação ocorrer no âmbito de uma operação tributável.

48

Em segundo lugar, no que respeita à possibilidade de os Estados-Membros estabelecerem, em conformidade com o artigo 12.º, n.º 2, da Diretiva IVA, as regras de aplicação às transformações de imóveis do critério da «primeira ocupação» previsto no n.º 1, alínea a), desse mesmo artigo, há que observar que a imposição de um critério quantitativo, segundo o qual os custos dessa transformação devem ascender a uma determinada percentagem do valor inicial do edifício em causa, a saber, neste caso, no mínimo, a 30% desse valor, para implicar a sujeição ao IVA, constitui uma aplicação dessa possibilidade.

49

No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que o edifício em causa era um bem imóvel que foi objeto de uma remodelação cujo custo ultrapassou 30% do seu valor inicial.

50

Conforme salientou o advogado?geral no n.º 69 das suas conclusões, há, portanto, que esclarecer o conceito de «transformação» que figura no artigo 12.º, n.º 2, da Diretiva IVA, de um ponto de vista qualitativo.

51

A este respeito, deve observar-se que a Diretiva IVA não define o conceito de «transformação».

52

Não obstante o termo não ser unívoco, como o confirmam as diferentes versões linguísticas, entre as quais as versões «conversions» em língua inglesa, «Umbauten» em língua alemã, «transform?ri» em língua romena e «przebudowa» em língua polaca, o mesmo sugere, pelo menos, que o edifício em causa deve ter sofrido alterações substanciais destinadas a alterar a sua utilização ou a mudar consideravelmente as suas condições de ocupação.

53

Esta interpretação do conceito de «transformação» é corroborada pela jurisprudência do Tribunal de Justiça segundo a qual está isenta de IVA uma operação de entrega de um bem imóvel composto por um terreno e um edifício antigo em transformação num edifício novo, 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 (acórdão de 12 de julho de 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, n.º 39).

54

Assim, o conceito de «transformação» abrange, nomeadamente, a hipótese de serem efetuadas obras completas ou suficientemente avançadas no termo das quais o edifício em causa se destinará a ser utilizado para outros fins.

55

A interpretação do conceito de «transformação» que figura no n.º 52 do presente acórdão inscreve-se, por outro lado, no objetivo da Diretiva IVA, nomeadamente de tributação de uma operação destinada a aumentar o valor do bem em causa. Para os edifícios novos, conforme salientou, em substância, o advogado?geral nos n.ºs 71 e 72 das suas conclusões, esse valor acrescentado resulta de um trabalho de construção, que implica uma alteração substancial da realidade física, devido à transição de bem imóvel não urbanizado, ou de um terreno não viabilizado, para edifício habitável. Para os edifícios antigos, o referido valor acrescentado verifica-se quando ocorre uma transformação substancial, de modo que o edifício antigo em causa pode ser equiparado a um edifício novo.

56

No caso em apreço, há que observar que o conceito de «transformação» que figura no artigo 12.º,

n.º 2, da Diretiva IVA, foi transposto para o direito polaco no artigo 2.º, ponto 14, da Lei relativa ao IVA, por recurso ao conceito de «melhoramento».

57

No entanto, desde que este último termo seja interpretado pelos órgãos jurisdicionais nacionais como sinónimo de «transformação» no sentido precisado no n.º 52 do presente acórdão, a diferença terminológica assim apurada não é suscetível, por si só, de traduzir uma incompatibilidade entre a Lei relativa ao IVA e a Diretiva IVA.

58

Neste caso, as despesas originadas pelo «melhoramento» do edifício em causa ascenderam a 55% do seu valor inicial. Embora essa percentagem sugira, a priori, que as alterações introduzidas no edifício tenham, pela sua dimensão, podido contribuir para alterar consideravelmente as suas condições de ocupação, incumbe contudo ao juiz nacional apreciar, com base nos elementos de prova de que dispõe, em que medida o «melhoramento» em causa no processo principal implicou uma alteração substancial desse edifício, no sentido precisado no n.º 52 do presente acórdão.

59

Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à questão submetida que o artigo 12.º, n.ºs 1 e 2, e o artigo 135.º, n.º 1, alínea j), da Diretiva IVA devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal, que subordina a isenção de IVA no que respeita às entregas de edifícios à condição de a sua primeira ocupação ter ocorrido no âmbito de uma operação tributável. Estas mesmas disposições devem ser interpretadas no sentido de que não se opõem a que a mencionada regulamentação nacional subordine essa isenção à condição de, em caso de «melhoramento» de um edifício existente, as despesas efetuadas não terem ultrapassado 30% do seu valor inicial, desde que o referido conceito de «melhoramento» seja interpretado da mesma maneira que o conceito de «transformação» que figura no artigo 12.º, n.º 2, da Diretiva IVA, ou seja, no sentido de que o edifício em causa deve ter sofrido alterações substanciais destinadas a alterar a sua utilização ou a mudar consideravelmente as suas condições de ocupação.

Quanto às despesas

60

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:

O artigo 12.º, n.ºs 1 e 2, e o artigo 135.º, n.º 1, alínea j), da Diretiva 2006/112/CE Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma regulamentação nacional como a que está em causa no processo principal, que subordina a isenção de imposto sobre o valor acrescentado no que respeita às entregas de edifícios à condição de a sua primeira ocupação ter

ocorrido no âmbito de uma operação tributável. Estas mesmas disposições devem ser interpretadas no sentido de que não se opõem a que a mencionada regulamentação nacional subordine essa isenção à condição de, em caso de «melhoramento» de um edifício existente, as despesas efetuadas não terem ultrapassado 30% do seu valor inicial, desde que o referido conceito de «melhoramento» seja interpretado da mesma maneira que o conceito de «transformação» que figura no artigo 12.o, n.o 2, da Diretiva 2006/112, ou seja, no sentido de que o edifício em causa deve ter sofrido alterações substanciais destinadas a alterar a sua utilização ou a mudar consideravelmente as suas condições de ocupação.

Assinaturas

(*1) Língua do processo: polaco.