

Downloaded via the EU tax law app / web

Edição provisória

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

30 de setembro de 2021 (*)

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 392.º — Regime de tributação da margem — Âmbito de aplicação — Entregas de imóveis e de terrenos para construção adquiridos para fins de revenda — Sujeito passivo que não teve direito à dedução no momento da aquisição dos imóveis — Revenda sujeita a IVA — Conceito de “terrenos para construção”»

No processo C-299/20,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Conseil d'État (Conselho de Estado, em formação jurisdicional, França), por Decisão de 25 de junho de 2020, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 6 de julho de 2020, no processo

Icade Promotion SAS, anteriormente Icade Promotion Logement SAS,

contra

Ministère de l'Action et des Comptes publics,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: J.-C. Bonichot, presidente de secção, R. Silva de Lapuerta (relatora), vice-presidente do Tribunal de Justiça, L. Bay Larsen, C. Toader e M. Safjan, juizes,

advogado-geral: A. Rantos,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Icade Promotion SAS, anteriormente Icade Promotion Logement SAS, por P. Tournès e A. Abadie, avocats,
- em representação do Governo francês, por E. de Moustier e É. Toutain, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão Europeia, por F. Dintilhac e A. Armenia, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 20 de maio de 2021,

profere o presente

Acórdão

1 O presente pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 392.º 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 Icade Promotion SAS, anteriormente Icade Promotion Logement SAS, ao ministère de l'Action et des Comptes publics (Ministério da Ação e das Contas Públicas, França) (a seguir «Administração Fiscal») a propósito da recusa desta Administração de restituir o imposto sobre o valor acrescentado (IVA) pago por esta sociedade, relativo à venda de terrenos para construção a particulares, durante os anos de 2007 e 2008.

Quadro jurídico

Direito da União

Diretiva IVA

3 O artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA dispõe:

«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, 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.»

5 O artigo 12.º 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.

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.»

6 Nos termos do artigo 73.º da mesma diretiva:

«Nas entregas de bens e às prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.º a 77.º, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações.»

7 O artigo 135.º da Diretiva IVA tem a seguinte redação:

«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;

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;

[...]»

8 O artigo 137.º, n.º 1, desta diretiva enuncia:

«Os Estados-Membros podem conceder aos seus sujeitos passivos o direito de optar pela tributação das seguintes operações:

[...]

b) 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;

c) 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;

[...]»

9 No título XIII da referida diretiva, com a epígrafe «Derrogações», o capítulo 1, com epígrafe «Derrogações aplicáveis até à introdução do regime definitivo», inclui o artigo 392.º, que dispõe:

«Os Estados-Membros podem estabelecer que, relativamente às entregas de edifícios e de terrenos para construção adquiridos para fins de revenda por um sujeito passivo que não tenha tido direito à dedução no momento da aquisição, o valor tributável é constituído pela diferença entre o preço de venda e o preço de compra.»

Regulamento de Execução n.º 282/2011

10 O Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011 do Conselho, de 15 de março de 2011, que

estabelece medidas de aplicação da Diretiva 2006/112 (JO 2011, L 77, p. 1), conforme alterado pelo Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013 do Conselho, de 7 de outubro de 2013 (JO 2013, L 284, p. 1) (a seguir «Regulamento de Execução n.º 282/2011»), dispõe, no seu artigo 13.ºB:

«Para a aplicação da Diretiva [IVA], consideram-se “bens imóveis”:

[...]

b) Qualquer edifício ou construção fixado ao solo ou no solo, acima ou abaixo do nível do mar, que não possa ser facilmente desmantelado ou deslocado;

[...]»

11 O artigo 31.ºA do Regulamento de Execução n.º 282/2011 dispõe:

«1. Os serviços relacionados com bens imóveis a que se refere o artigo 47.º da Diretiva [IVA] incluem apenas os serviços que tenham uma relação suficientemente direta com esses bens. Considera-se que os serviços têm uma relação suficientemente direta com bens imóveis nos seguintes casos:

a) Quando derivam de um bem imóvel e esse bem é um elemento constitutivo do serviço e constitui um elemento central e essencial para a prestação dos serviços;

b) Quando são prestados ou destinados a um bem imóvel e têm por objeto a alteração jurídica ou material desse bem.

2. O n.º 1 abrange, em especial, o seguinte:

[...]

d) A construção de estruturas permanentes num terreno, bem como as obras de construção e demolição efetuadas em estruturas permanentes, como condutas de gás, de água, de esgotos e afins;

[...]»

Direito francês

12 O artigo 257.º do code général des impôts (Código Geral dos Impostos), na sua versão aplicável aos factos no processo principal, dispunha:

«Estão também sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

[...]

6.º Sem prejuízo do ponto 7.º:

a) As operações que incidem sobre imóveis [...] e cujos resultados devem ser incluídos na matéria coletável do imposto sobre o rendimento a título de benefícios industriais e comerciais;

[...]

7.º As operações que contribuem para a construção ou para a entrega de imóveis.

Essas operações são tributáveis mesmo quando revestem natureza civil.

1. Estão abrangidas, nomeadamente:

a) As vendas [...] de terrenos para construção [...];

Estão abrangidos nomeadamente pelo primeiro parágrafo os terrenos para os quais, no prazo de quatro anos a contar da data do ato que conclui a operação, o adquirente [...] obtém a licença de construção ou de obras, ou inicia as obras necessárias para construir um imóvel ou um conjunto de imóveis ou para construir novas habitações com aumento de pisos.

Estas disposições não são aplicáveis aos terrenos adquiridos por pessoas singulares para a construção de imóveis que essas pessoas afetem a habitação.

[...]

b) As vendas de imóveis [...]»

13 Nos termos do artigo 268.º do Código Geral dos Impostos, na sua versão aplicável ao litígio no processo principal:

«Quanto às operações referidas no ponto 6.º do artigo 257.º, o valor tributável para o imposto sobre o valor acrescentado é constituído pela diferença entre:

a) Por um lado, o preço declarado acrescido dos encargos, ou o valor venal do bem se for superior ao preço acrescido dos encargos;

b) Por outro lado, [...]

– [...] as quantias que o cedente pagou, a qualquer título, pela aquisição do bem;

[...]»

14 O artigo 231.º, n.º 1, do anexo 2 do Código Geral dos Impostos, na sua versão aplicável ao litígio no processo principal, enuncia:

«As pessoas designadas no [ponto 6.º] do artigo 257.º do Código Geral dos Impostos não podem deduzir o imposto que incidiu sobre o preço de aquisição ou de construção dos imóveis [...]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

15 A Icade Promotion, que exerce uma atividade na área dos loteamentos, adquiriu terrenos não urbanizados a pessoas que não são sujeitos passivos de IVA (particulares ou órgãos de poder local). Estas aquisições não foram, portanto, sujeitas a IVA.

16 Numa primeira fase, após ter dividido esses terrenos em lotes e procedido a obras de instalação de diversas redes que servem esses lotes, tais como arruamentos, redes de água potável, de eletricidade, de gás, de saneamento ou de telecomunicações, a Icade Promotion vendeu os referidos lotes com essas infraestruturas a pessoas singulares, como terrenos para construção, com vista à construção de imóveis destinados a habitação.

17 Em seguida, a Icade Promotion sujeitou essas cedências realizadas no período compreendido entre 1 de janeiro de 2007 e 31 de dezembro de 2008 ao regime do IVA sobre a margem a título das disposições previstas no artigo 257.º, ponto 6.º, e no artigo 268.º do Código

Geral dos Impostos (a seguir «regime de tributação sobre a margem»).

18 Numa segunda fase, a Icade Promotion reclamou à Administração Fiscal a restituição do IVA sobre a margem pago, que ascendeu a 2 826 814 euros relativamente ao ano de 2007 e a 2 369 881 euros relativamente ao ano de 2008. Esta sociedade alegava que as operações em causa não podiam ser sujeitas a IVA imobiliário com base no artigo 257.º, ponto 7.º, do Código Geral dos Impostos, na medida em que consistiam na cessão de terrenos para construção a particulares para fins de construção de imóveis para habitação, e que também não estavam abrangidas pelo regime de tributação sobre a margem previsto nas disposições conjugadas do artigo 257.º, ponto 6.º, e do artigo 268.º do mesmo código, de modo que não devia ser pago nenhum IVA.

19 Tendo a sua reclamação sido indeferida pela Administração Fiscal, a Icade Promotion interpôs recurso desse indeferimento no tribunal administratif de Montreuil (Tribunal Administrativo de Montreuil, França), que negou provimento a esse recurso por Sentença de 27 de abril de 2012.

20 A Icade Promotion recorreu dessa sentença para a cour administrative d'appel de Versailles (Tribunal Administrativo de Recurso de Versalhes, França), que negou provimento a esse recurso por Acórdão de 18 de julho de 2014, com fundamento na inadmissibilidade da referida reclamação administrativa.

21 Por Decisão de 28 de dezembro de 2016, o Conseil d'État (Conselho de Estado, em formação jurisdicional, França), em sede de recurso interposto pela Icade Promotion, anulou parcialmente o acórdão da cour administrative d'appel de Versailles (Tribunal Administrativo de Recurso de Versalhes) e remeteu o processo a esta última, que, no seu segundo Acórdão de 19 de outubro de 2017, negou provimento ao recurso interposto por esta sociedade da Sentença do tribunal administratif de Montreuil (Tribunal Administrativo de Montreuil) de 27 de abril de 2012.

22 A Icade Promotion interpôs então recurso de cassação no órgão jurisdicional de reenvio.

23 Para contestar a sujeição das vendas em causa no processo principal ao IVA sobre a margem, com fundamento nas disposições do artigo 257.º, ponto 6.º, e do artigo 268.º do Código Geral dos Impostos, a Icade Promotion alega que a aplicação a estas vendas do regime de tributação sobre a margem era, em dois aspetos, incompatível com o artigo 392.º da Diretiva IVA.

24 Em primeiro lugar, o artigo 392.º da Diretiva IVA só autoriza os Estados-Membros a sujeitarem as entregas de terrenos para construção a um regime de tributação sobre a margem quando o sujeito passivo que realiza essas entregas tenha suportado o IVA aquando da aquisição de terrenos e tenha sido privado do direito de efetuar a dedução. A este respeito, a Icade Promotion baseia-se, em especial, na versão em língua inglesa do artigo 392.º da Diretiva IVA, que prevê expressamente «a não dedutibilidade do IVA» na compra.

25 Em segundo lugar, de acordo com a Icade Promotion, o artigo 392.º da Diretiva IVA só autoriza os Estados-Membros a sujeitarem as entregas de terrenos para construção a um regime de tributação sobre a margem quando o sujeito passivo que realiza tais entregas se limita a comprar e a revender esses terrenos no mesmo estado. Por conseguinte, esta disposição não é aplicável às operações de venda de terrenos para construção que foram objeto de transformações após a sua aquisição.

26 Resulta da decisão de reenvio que, para responder a esta argumentação, a cour administrative d'appel de Versailles (Tribunal Administrativo de Recurso de Versalhes) declarou que a inexistência de «direito à dedução» aquando da aquisição referida no artigo 392.º da Diretiva IVA abrange os casos em que a aquisição não foi sujeita a IVA. Por outro lado, segundo esse

órgão jurisdicional, a referência, neste artigo, a entregas de terrenos para construção «adquiridos para fins de revenda» não tem por objeto nem por efeito excluir as aquisições de terrenos não edificadas seguidos de revenda como terrenos para construção.

27 Nestas condições, o Conseil d'État (Conselho de Estado, em formação jurisdicional) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve o artigo 392.º da Diretiva [IVA] ser interpretado no sentido de que reserva a aplicação do regime de tributação sobre a margem a operações de entrega de imóveis cuja aquisição foi sujeita a [IVA] sem que o sujeito passivo que os revende tenha tido o direito de efetuar a dedução desse imposto? Ou permite aplicar esse regime a operações de entrega de imóveis cuja aquisição não foi sujeita a esse imposto, seja porque essa aquisição não se enquadra no âmbito de aplicação deste, seja porque, enquadrando-se no seu âmbito de aplicação, está isenta dele?

2) Deve o artigo 392.º da Diretiva [IVA] ser interpretado no sentido de que exclui a aplicação do regime de tributação sobre a margem a operações de entrega de terrenos para construção nas duas seguintes hipóteses:

– quando esses terrenos, adquiridos ainda não edificadas, passaram, entre o momento da sua aquisição e o da sua revenda pelo sujeito passivo, a terrenos para construção;

– quando esses terrenos foram objeto, entre o momento da sua aquisição e o da sua revenda pelo sujeito passivo, de alterações das suas características, como a sua divisão em lotes ou a realização de trabalhos que permitem o seu acesso a diversas redes (arruamentos, água potável, eletricidade, gás, saneamento, telecomunicações)?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

28 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 392.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que limita a aplicação do regime de tributação sobre a margem a operações de entrega de imóveis cuja aquisição foi sujeita a IVA sem que o sujeito passivo que os revende tenha tido o direito de efetuar a dedução desse imposto no momento dessa aquisição ou no sentido de que permite a aplicação desse regime também a operações de entrega de imóveis cuja aquisição não foi sujeita ao referido imposto, seja porque essa aquisição não se enquadra no âmbito de aplicação deste, seja porque, enquadrando-se no seu âmbito de aplicação, está isenta dele.

29 Antes de mais, há que salientar que as versões linguísticas do artigo 392.º da Diretiva IVA apresentam diferenças. Assim, a versão em língua francesa dessa disposição refere-se unicamente à inexistência de «direito à dedução» sem precisar se essa inexistência se deve exclusivamente ao facto de a transação inicial não estar sujeita a IVA ou de estar sujeita sem, no entanto, conferir posteriormente direito à dedução. Em contrapartida, a versão em língua inglesa da referida disposição refere-se ao «IVA sobre a compra», precisando que este «não era dedutível» («the VAT on the purchase was not deductible»), dando a entender que a cessão desses terrenos deveria, em princípio, estar sujeita a IVA.

30 A este respeito, há que recordar que, em caso de disparidade entre as diferentes versões linguísticas de um diploma da União Europeia, a disposição em causa deve ser interpretada em função da economia geral e da finalidade da regulamentação de que constitui um elemento [Acórdão de 8 de outubro de 2020, *United Biscuits (Pensions Trustees) e United Biscuits Pension Investments*, C?235/19, EU:C:2020:801, n.º 46 e jurisprudência referida].

31 Importa igualmente salientar que o regime de tributação previsto no artigo 392.º da Diretiva IVA constitui uma derrogação ao regime geral da Diretiva IVA e deve, por conseguinte, ser interpretado de forma estrita. Contudo, isso não significa que os termos utilizados para definir este regime derogatório devam ser interpretados de maneira a privá-los dos seus efeitos. Com efeito, a interpretação desses termos deve ser conforme com os objetivos prosseguidos pelo dito regime e respeitar as exigências da neutralidade fiscal (v., por analogia, Acórdão de 29 de novembro de 2018, *Mensing*, C?264/17, EU:C:2018:968, n.os 22, 23 e jurisprudência referida).

32 Neste contexto, há que recordar, quanto à economia geral da Diretiva IVA, que, de acordo com o princípio fundamental inerente ao sistema comum do IVA, este imposto é aplicável a cada transação de produção ou de distribuição, após dedução do IVA que incidiu diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço (Acórdão de 30 de maio de 2013, *X*, C?651/11, EU:C:2013:346, n.º 45 e jurisprudência referida).

33 Há igualmente que salientar que a Diretiva IVA estabelece uma distinção clara entre, por um lado, as entregas de terrenos para construção, que estão sujeitas a IVA, e, por outro, as entregas de terrenos não edificadas, que estão isentas deste imposto.

34 Nos termos do artigo 12.º, n.º 3, da Diretiva IVA, entende-se por «terrenos para construção», para efeitos do n.º 1, alínea b), deste artigo, os terrenos, urbanizados ou não, definidos como tal pelos Estados-Membros. Estes últimos, 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), desta diretiva, que visa isentar de IVA unicamente as entregas de terrenos não edificadas que não se destinem a suportar um edifício (v., neste sentido, Acórdão de 17 de janeiro de 2013, *Woningstichting Maasdriel*, C?543/11, EU:C:2013:20, n.º 30 e jurisprudência referida).

35 Assim, há que considerar que, à luz do artigo 135.º, n.º 1, alínea k), em conjugação com o artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA, qualquer entrega de terrenos para construção efetuada a título oneroso por um sujeito passivo agindo nessa qualidade deve, em princípio, estar sujeita a IVA, quer segundo o regime de direito comum do artigo 73.º da Diretiva IVA, que prevê que o IVA é calculado com base na contraprestação da entrega de bens ou da prestação de serviços, ou seja, o preço de venda, quer, em derrogação para os Estados-Membros que tenham previsto essa possibilidade, segundo o regime de tributação sobre a margem nos termos do artigo 392.º desta diretiva, segundo o qual o valor tributável é constituído pela diferença entre o preço de venda e o preço de compra.

36 No que respeita ao objetivo prosseguido pela Diretiva IVA, há que recordar que esta tem designadamente por finalidade garantir o princípio da neutralidade fiscal, o qual se opõe, por um lado, a que entregas de bens semelhantes, que se encontrem em concorrência entre si, sejam tratadas de modo diferente do ponto de vista do IVA e, por outro, a que operadores económicos que efetuem as mesmas operações sejam tratados diferentemente em matéria de cobrança do IVA (Acórdão de 17 de janeiro de 2013, *Woningstichting Maasdriel*, C?543/11, EU:C:2013:20, n.º 31).

37 O regime de tributação sobre a margem tem por finalidade garantir este princípio na medida

em que este regime visa compensar o remanescente do IVA não dedutível.

38 A este respeito, resulta da exposição de motivos da proposta da Sexta Diretiva do Conselho 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 [COM(73) 950 final] que pode ser aplicado um valor tributável reduzido no caso de um bem, que já tenha suportado o IVA a título definitivo (por exemplo, um imóvel de habitação, enquanto bem «consumido» em resultado da sua primeira ocupação), ser posteriormente reintroduzido no «circuito comercial» e estar, portanto, novamente sujeito a IVA. A referida exposição de motivos enuncia que, neste caso, «[p]ara ter em conta esta nova comercialização do imóvel que implicaria uma carga fiscal demasiado pesada sobre o comércio imobiliário, teria sido necessário afastar-se da tributação segundo os princípios gerais e prever [...] a possibilidade de os Estados-Membros determinarem a matéria coletável do [IVA] através da dedução “base sobre base”».

39 Com efeito, uma tributação do preço de venda total na sequência do primeiro consumo final teria como consequência, na impossibilidade de dedução, a inclusão na matéria coletável não só de um preço já onerado pelo IVA definitivo mas também do montante desse IVA. Isso conduziria a que a carga definitiva de IVA para todo o circuito económico dependesse, nomeadamente, do número de consumos finais sucessivos e dos preços então pagos. Em contrapartida, a sujeição ao IVA sobre a margem permite atenuar este remanescente de IVA e restabelecer a neutralidade fiscal.

40 Assim, a aplicação deste regime de tributação às operações realizadas na sequência de um primeiro consumo final permite garantir que a carga que recai sobre o segundo consumo final seja determinada nas mesmas condições que a que se baseia no primeiro consumo. Trata-se de um elemento que assegura o bom funcionamento do IVA, uma vez que se aplica a bens suscetíveis de serem objeto de vários consumos finais que interrompem a cadeia de dedução.

41 Importa referir que o Tribunal de Justiça já se pronunciou sobre um regime análogo ao que está em causa no processo principal, a saber, o regime da margem de lucro no domínio dos bens em segunda mão. O Tribunal de Justiça declarou que a tributação, sobre a totalidade do seu preço, da entrega de um bem em segunda mão por um sujeito passivo revendedor, quando o preço a que este último adquiriu esse bem inclui uma quantia de IVA paga a montante por uma pessoa que pertence a uma das categorias identificadas no artigo 314.º, alíneas a) a d), da Diretiva IVA, e que nem essa pessoa nem o sujeito passivo revendedor puderam deduzir, implica uma dupla tributação (Acórdão de 3 de março de 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, n.º 48).

42 Neste contexto, importa sublinhar que as aquisições de terrenos para construção por um sujeito passivo para fins de revenda não estão todas necessariamente sujeitas a IVA.

43 Ora, interpretar o artigo 392.º da Diretiva IVA unicamente no sentido de que reserva a aplicação do regime de tributação sobre a margem apenas às entregas de terrenos para construção cuja aquisição foi sujeita a IVA, sem que o sujeito passivo que os revende tenha tido o direito de deduzir esse imposto, e que exclui, portanto, a aplicação desse regime quando essa aquisição não tenha sido sujeita a IVA, aquando de uma reintegração desses terrenos num processo económico com vista a serem objeto de um segundo consumo, conduz a que as entregas de bens semelhantes, que se encontram em concorrência entre si, e os operadores económicos, que as efetuam, sejam tratados de maneira diferente do ponto de vista do IVA.

44 Em contrapartida, exceto na hipótese referida no número anterior, a interpretação contextual e teleológica exposta nos n.os 36 a 42 do presente acórdão não permite justificar a

aplicação da disposição derogatória prevista no artigo 392.º da Diretiva IVA a operações de entrega de terrenos cuja aquisição não foi sujeita a este imposto. Este é o caso da aquisição de um terreno para construção quando o seu vendedor inicial é um particular que se limita a gerir o seu património privado, sem que essa cedência se inscreva no âmbito da realização de uma qualquer atividade económica, ou da aquisição de um terreno não edificado que, segundo o artigo 135.º, n.º 1, alínea k), da Diretiva IVA, está inteiramente isento de IVA.

45 Neste último caso, como salientou o advogado-geral no n.º 77 das suas conclusões, não existe qualquer risco de dupla tributação em caso de revenda desses terrenos, mesmo na hipótese de estes se terem, entretanto, tornado «tributáveis» enquanto terrenos para construção. Do mesmo modo, devido à sua isenção do IVA, os terrenos não edificados não podem ser objeto de «consumo(s) final(ais)», na aceção da Diretiva IVA, pelo que não se coloca a questão da sua «reintrodução» no circuito comercial. Assim, nestas duas situações, não tem razão de ser a hipótese de o IVA «permanecer incorporado» em tais bens devido a uma eventual tributação anterior.

46 Tendo em conta o que precede, há que responder à primeira questão que o artigo 392.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que permite aplicar o regime de tributação sobre a margem a operações de entrega de terrenos para construção quer quando a sua aquisição foi sujeita a IVA, sem que o sujeito passivo que os revende tenha tido o direito de deduzir esse imposto, quer quando a sua aquisição não foi sujeita a IVA, mas o preço a que o sujeito passivo revendedor adquiriu esses bens incorpora um valor de IVA que foi pago a montante pelo vendedor inicial. Todavia, exceto nesta hipótese, esta disposição não se aplica a operações de entrega de terrenos para construção cuja aquisição inicial não foi sujeita a IVA, seja porque se encontra fora do âmbito de aplicação deste imposto, seja porque está isenta do mesmo.

Quanto à segunda questão

47 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber, em substância, se o artigo 392.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que exclui a aplicação do regime de tributação sobre a margem a operações de entrega de terrenos para construção quando esses terrenos adquiridos não edificados passaram, entre o momento da sua aquisição e o da sua revenda pelo sujeito passivo, a terrenos para construção e quando esses terrenos foram objeto, entre o momento da sua aquisição e o da sua revenda pelo sujeito passivo, de alterações das suas características, como uma divisão em lotes ou a realização de obras que permitem a instalação de redes que servem os referidos terrenos, à semelhança, nomeadamente, de redes de gás ou de eletricidade.

48 No que respeita, em primeiro lugar, à questão relativa aos terrenos adquiridos não edificados, importa salientar, como resulta do n.º 31 do presente acórdão, que, tratando-se de uma derrogação ao princípio geral da Diretiva IVA segundo o qual o IVA deve, em princípio, ser cobrado sobre o preço praticado entre as partes, há que interpretar o artigo 392.º desta diretiva de forma estrita, sem, no entanto, esvaziar esta disposição da sua substância.

49 Além disso, importa sublinhar que, nos termos do artigo 12.º, n.º 3, da Diretiva IVA, se entende por «terrenos para construção» os terrenos, urbanizados ou não, definidos como tal pelos Estados-Membros.

50 No entanto, como resulta da jurisprudência recordada no n.º 34 do presente acórdão, a Diretiva IVA limita a margem de apreciação destes últimos quanto ao alcance do conceito de «terrenos para construção». Neste contexto, os Estados-Membros devem respeitar o objetivo prosseguido pelo artigo 135.º, n.º 1, alínea k), desta diretiva, que visa isentar de IVA unicamente as entregas de terrenos não edificadas que não se destinam a suportar um edifício.

51 Por outro lado, a definição do conceito de «terrenos para construção» é igualmente limitada pelo alcance do conceito de «edifício», definido de maneira muito ampla pelo legislador da União no artigo 12.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA como incluindo «qualquer construção incorporada no solo».

52 Resulta de todas estas disposições que, tendo em conta o facto de que o conceito de «terreno para construção» abrange tanto os terrenos urbanizados como os não urbanizados, o critério determinante para efeitos da distinção entre um terreno para construção e um terreno não edificado é saber se, no momento da transação, o terreno em causa se destina a suportar um edifício.

53 Ora, resulta do artigo 392.º da Diretiva IVA que o regime derogatório da tributação sobre a margem se aplica apenas aos terrenos para construção que, definidos como tal pelos Estados-Membros enquanto terrenos destinados a suportar edifícios, são adquiridos para fins de revenda. Em contrapartida, a revenda de terrenos adquiridos não edificados, pelo facto de não se destinarem a suportar um edifício e estarem, em princípio, isentos de IVA, deve ser excluída do âmbito de aplicação deste artigo.

54 Há ainda que precisar que, a fim de garantir o respeito pelo princípio da neutralidade fiscal, é necessário que todos os terrenos não edificados, destinados a suportar um edifício, e, portanto, destinados à construção sejam abrangidos pela definição nacional do conceito de «terrenos para construção» (v., neste sentido, Acórdão de 17 de janeiro de 2013, *Woningstichting Maasdiel*, C-543/11, EU:C:2013:20, n.º 31).

55 No caso em apreço, incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio determinar, tendo em conta as definições legislativas nacionais e todas as circunstâncias em que se desenrolaram as operações em causa no processo principal, se os terrenos adquiridos pela *lcade Promotion* estão abrangidos pelo conceito de «terreno para construção» ou se, pelo contrário, se trata de terrenos não edificados que, estando isentos de IVA, não estão abrangidos pelo âmbito de aplicação do artigo 392.º da Diretiva IVA.

56 Em segundo lugar, quanto à questão de saber se este artigo exclui a aplicação do regime de tributação sobre a margem a uma entrega de terrenos para construção quando esses terrenos foram objeto, entre o momento da sua aquisição e o da sua revenda pelo sujeito passivo, de alterações das suas características, como a sua divisão em lotes ou a realização de obras que permitem que sejam servidos por diversas redes, há que observar que é certo que o Regulamento de Execução n.º 282/2011 qualifica de «bens imóveis» qualquer «edifício» ou «construção fixado ao solo ou no solo, acima ou abaixo do nível do mar, que não possa ser facilmente desmantelado ou deslocado», como «[a] construção de estruturas permanentes num terreno, bem como as obras de construção e demolição efetuadas em estruturas permanentes, como condutas de gás, de água, de esgotos e afins».

57 No entanto, o facto de essas obras de urbanização constituírem «bens imóveis» na aceção do Regulamento de Execução n.º 282/2011, não tem influência na qualificação de um terreno assim urbanizado como «terreno para construção». Com efeito, o artigo 12.º, n.º 3, da Diretiva IVA prevê claramente que mesmo os terrenos urbanizados são abrangidos pelo conceito de «terrenos

para construção», na medida em que sejam definidos como tal pelos Estados-Membros. Por outras palavras, as obras de urbanização dos terrenos, como a ligação às redes de eletricidade, de gás, de água, etc., não podem ter como consequência a alteração da sua qualificação jurídica para «edifício», enquanto construção fixada ao solo através, nomeadamente, de fundações.

58 Por outro lado, embora o artigo 12.º, n.º 2, da Diretiva IVA defina um edifício de maneira muito ampla como «qualquer construção incorporada no solo», não é menos verdade que esta disposição remete para o artigo 12.º, n.º 1, alínea a), desta diretiva, que se refere à «entrega de um edifício ou de parte de um edifício e do terreno da sua implantação, efetuada antes da primeira ocupação». Assim, não se pode concluir que as simples obras de ligação às redes podem ser incluídas no conceito de «edifício».

59 Embora resulte, em substância, dos n.os 32 e 33 do Acórdão de 16 de novembro de 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869), que um edifício que foi objeto de uma transformação ou de obras de modernização deve ser sujeito ao regime de direito comum do IVA quando essas operações tenham gerado um valor acrescentado, à semelhança da construção inicial do mesmo, esta jurisprudência não pode, todavia, ser aplicada por analogia ao processo principal. Com efeito, no processo que deu origem a esse acórdão, a questão de saber se as obras de modernização em causa tinham gerado um valor acrescentado era determinante para a sujeição ou não da entrega do edifício em causa a IVA. Em contrapartida, no processo principal, não está em causa a sujeição da entrega dos terrenos a IVA, mas a aplicabilidade de uma disposição derogatória que prevê um regime de tributação atenuada.

60 Ora, embora o artigo 392.º da Diretiva IVA se refira à «entrega de terrenos para construção adquiridos para fins de revenda», não se pode concluir que estes termos proibem que os terrenos tenham sido objeto de transformações pelo sujeito passivo revendedor, desde que possam ser qualificados de terrenos para construção no momento da sua revenda. Com efeito, tal conclusão não resulta das intenções do legislador da União a respeito desta disposição nem da sua interpretação contextual.

61 Por conseguinte, quando um terreno não urbanizado seja considerado um terreno para construção segundo a legislação nacional do Estado-Membro em causa, as transformações introduzidas nesse terreno para efeitos da sua urbanização, que permanece assim destinado a ser construído, não têm incidência na sua qualificação de «terreno para construção» enquanto essas obras de urbanização não puderem ser qualificadas de «edifícios».

62 Tendo em conta o que precede, há que responder à segunda questão que o artigo 392.º da Diretiva IVA deve ser interpretado no sentido de que exclui a aplicação do regime de tributação sobre a margem a operações de entrega de terrenos para construção quando esses terrenos, adquiridos ainda não edificados, passaram, entre o momento da sua aquisição e o da sua revenda pelo sujeito passivo, a terrenos para construção, mas não exclui a aplicação desse regime a operações de entrega de terrenos para construção quando esses terrenos foram objeto, entre o momento da sua aquisição e o da sua revenda pelo sujeito passivo, de alterações das suas características, como uma divisão em lotes ou a realização de obras de urbanização que permitem a instalação de redes que servem os referidos terrenos, à semelhança, nomeadamente, de redes de gás ou de eletricidade.

Quanto às despesas

63 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 (Primeira Secção) declara:

- 1) **O artigo 392.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que permite aplicar o regime de tributação sobre a margem a operações de entrega de terrenos para construção quer quando a sua aquisição foi sujeita a imposto sobre o valor acrescentado (IVA), sem que o sujeito passivo que os revende tenha tido o direito de deduzir esse imposto, quer quando a sua aquisição não foi sujeita a IVA, mas o preço a que o sujeito passivo revendedor adquiriu esses bens incorpora um valor de IVA que foi pago a montante pelo vendedor inicial. Todavia, exceto nesta hipótese, esta disposição não se aplica a operações de entrega de terrenos para construção cuja aquisição inicial não foi sujeita a IVA, seja porque se encontra fora do âmbito de aplicação deste imposto, seja porque está isenta do mesmo.**
- 2) **O artigo 392.º da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que exclui a aplicação do regime de tributação sobre a margem a operações de entrega de terrenos para construção quando esses terrenos, adquiridos ainda não edificados, passaram, entre o momento da sua aquisição e o da sua revenda pelo sujeito passivo, a terrenos para construção, mas não exclui a aplicação desse regime a operações de entrega de terrenos para construção quando esses terrenos foram objeto, entre o momento da sua aquisição e o da sua revenda pelo sujeito passivo, de alterações das suas características, como uma divisão em lotes ou a realização de obras de urbanização que permitem a instalação de redes que servem os referidos terrenos, à semelhança, nomeadamente, de redes de gás ou de eletricidade.**

Assinaturas

* Língua do processo: francês.