

62016CC0308

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA

apresentadas em 4 de julho de 2017 (1)

Processo C-308/16

Kozuba Premium Selection sp. z o.o.

contra

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia)]

«Pedido de decisão prejudicial — Fiscalidade — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Isenção das entregas de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação — Diretiva 2006/112/CE — Artigo 135.o, n.o 1, alínea j) — Artigo 12.o, n.o 1, alínea a), e n.o 2 — Conceito de “primeira ocupação” — Conceito de “transformação”»

1.

O Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia) submete uma questão prejudicial relativa à interpretação da Diretiva 2006/112/CE (2), no que diz respeito ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA) que tributa as entregas de edifícios, ou de partes de edifícios, e do terreno da sua implantação (3).

2.

O artigo 135.o, n.o 1, alínea j), da Diretiva 2006/112 isenta de IVA as entregas dos referidos bens imóveis, sempre que «não sejam as referidas na alínea a) do n.o 1 do artigo 12.o». Em princípio, portanto, a «entrega de um edifício efetuada antes da primeira ocupação» está sujeita ao IVA, e não isenta, uma vez que é esta a situação a que diz respeito a última disposição referida. Não se pagará IVA, pelo contrário, caso se trate de entregas sucessivas do mesmo edifício.

3.

O jogo da sujeição/isenção assim descrito pode, contudo, ser alterado na medida em que os Estados-Membros, nos termos do artigo 12.o, n.o 2, da Diretiva 2006/112, têm a dupla competência para: i) «estabelecer as regras de aplicação do critério referido na alínea a) do n.o 1 às transformações de imóveis»; e para ii) «aplicar outros critérios para além do critério da primeira ocupação» em determinados casos.

4.

O tribunal de reenvio pretende saber, em síntese, se a legislação polaca que transpôs para o seu ordenamento jurídico esta parte da Diretiva 2006/112 (no que diz respeito tanto ao conceito de «primeira ocupação» como ao de «transformação de imóveis») está em conformidade com a

referida diretiva.

I. Quadro jurídico

A. Direito da União

Diretiva 2006/112

5.

Nos termos do 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;

[...]»

6.

Nos termos do artigo 9.o, n.o 1:

«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.»

7.

Nos termos do artigo 12.o:

«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.

[...]»

8.

O artigo 14.º dispõe:

«1. Entende-se por “entrega de bens” a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.

[...]»

9.

No artigo 135.º, n.º 1, pode ler-se:

«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;

[...]»

B. Direito polaco

Ustawa o podatku od towarów i usług (Lei do imposto sobre bens e serviços) (4)

10.

O artigo 2.º, ponto 14, define:

«“Primeira ocupação”: a entrega para utilização, em execução de atos 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.»

11.

O artigo 43.o, n.o 1, dispõe:

«Estão isentos 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;

[...]»

II. Matéria de facto e questão prejudicial

12.

A Kozuba Premium Selection sp. z o.o. (a seguir «Kozuba») (5) é uma empresa que, em 17 de setembro de 2005, 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 (uma casa de verão) construído em 1992.

13.

Em 2006, o edifício foi modernizado e adaptado às necessidades da atividade económica da Kozuba, como «casa modelo». As despesas de remodelação ascenderam a 55% do seu valor inicial (6).

14.

Em 31 de julho de 2007, o edifício foi incluído no registo dos ativos imobilizados da Kozuba («casa modelo»), situação em que se manteve até 15 de janeiro de 2009. Nesta data foi retirado do imobilizado, dado ter sido vendido a um terceiro.

15.

Segundo a Kozuba, a venda do imóvel, após a sua reabilitação, implicava a realização do facto tributável do IVA. Ora, como se tratava de um edifício usado, essa venda estava isenta do imposto, pelo que não a declarou na autoliquidação do IVA.

16.

O Dyrektor Urz?du Kontroli Skarbowej (Diretor da Autoridade das Inspeções Fiscais, Polónia), por decisão de 12 de abril de 2013, aplicou à Kozuba uma liquidação pelo IVA relativo ao primeiro trimestre de 2009, acrescentando à matéria coletável o montante da venda do edifício.

17.

Para a administração tributária, em síntese: a) o artigo 43.o, n.o 1, ponto 10, da Lei do IVA apenas admite a isenção relativamente às transferências de edifícios que sejam posteriores à sua «primeira ocupação»; e b) o artigo 2.o, n.o 14, da Lei do IVA dispõe que a «primeira ocupação» se verifica apenas após um ato sujeito a tributação. Por conseguinte, embora o edifício tenha sido destinado às atividades próprias da sociedade em 31 de julho de 2007, nessa data não tinha ocorrido a «primeira ocupação», uma vez que a sua colocação em serviço não tinha ocorrido em execução de atos tributados. Em conformidade com este critério, a «primeira ocupação» teria ocorrido no momento da sua venda, ou seja, em 15 de janeiro de 2009.

18.

Em 17 de maio de 2013, a Kozuba impugnou a decisão anterior, que foi confirmada em 30 de julho de 2013 pelo Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (Diretor da Câmara Fiscal de Varsóvia, Polónia).

19.

A Kozuba interpôs recurso dessa decisão no Wojewódzki S?d Administracyjny w Warszawie (Tribunal Administrativo Regional de Varsóvia, Polónia), que, quanto ao mérito, o julgou improcedente no seu acórdão de 22 de maio de 2014 (7).

20.

A sociedade recorreu novamente, agora no Naczelný S?d Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo), órgão jurisdicional que manifesta as suas dúvidas quanto à questão de saber se o requisito de «primeira ocupação», tal como previsto no artigo 2.o, n.o 14, da Lei do IVA, deve ocorrer com um ato tributável ou se, pelo contrário, esse conceito se relaciona com a ocupação efetiva do edifício, independentemente de ter sido anterior ao referido ato tributável. Para a primeira situação, vislumbra uma eventual incompatibilidade da disposição nacional com o artigo 135.o, n.o 1, alínea j), da Diretiva 2006/112, uma vez que se restringiria indevidamente o direito à isenção.

21.

Parte do facto de a leitura do referido artigo 135.o, n.o 1, alínea j), da Diretiva 2006/112, que remete para o seu artigo 12.o, n.o 1, alínea a), estabelecer a isenção em torno do conceito de «primeira ocupação», mas sem o definir.

22.

Nos termos do artigo 2.o, ponto 14, da Lei do IVA, não ocorre «primeira ocupação» quando a construção ou a renovação de edifícios seja realizada para fins próprios, e seja o promotor a utilizá-los. Uma vez que a entrega do edifício não ocorre em execução de um ato tributável, a isenção não é aplicável, nos termos do artigo 43.o, n.o 1, ponto 10, da Lei do IVA. Tal pode verificar-se, por exemplo, quando se vende o imóvel dez anos depois da sua ocupação efetiva.

Daqui decorre que a tributação (isto é, a ausência de isenção) é aplicável não apenas aos edifícios «novos», mas também aos «antigos», quando estes últimos sejam construídos ou reabilitados pelo próprio sujeito passivo para utilização própria.

23.

Além disso, o órgão de reenvio duvida que seja conforme com a Diretiva 2006/112 o artigo 2.º, ponto 14, alínea b), da Lei do IVA, que, nas situações de transformação de edifícios, liga a primeira ocupação ao facto de as despesas decorrentes da renovação terem representado, no mínimo, 30% do seu valor inicial.

24.

O tribunal de reenvio nota que esta disposição permite liquidar o IVA (sem isenção) sempre que são realizadas obras com essas características e o edifício reabilitado seja transferido. Em sua opinião, o direito polaco não especifica a partir de que momento e com que horizonte temporal deve ser calculado o montante das despesas (não inferiores a 30% do valor inicial) para que se verifique uma «primeira ocupação».

25.

Consequentemente, o Naczelny Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo) submete a seguinte questão prejudicial:

«Deve 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 (JO 2006, L 347, p. 1), ser interpretado no sentido de que se opõe a um regime nacional [artigo 43.º, n.º 1, ponto 10, da Ustawa o podatku od towarów i usług (Lei do imposto sobre bens e serviços) de 11 de março de 2004 (Dz. U. n.º 54, item 535, conforme alterada, a seguir “Lei do 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 do IVA define a primeira ocupação como uma entrega para utilização — em execução de atos 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?»

III. Tramitação do processo no Tribunal de Justiça

26.

A decisão de reenvio prejudicial deu entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 30 de maio de 2016.

27.

Apresentaram observações escritas o Governo polaco e a Comissão Europeia. Não foi considerada necessária a realização de uma audiência.

IV. Síntese das observações das partes

28.

Para o Governo polaco, o artigo 135.o, n.o 1, alínea j), da Diretiva 2006/112 não estabelece o conceito de «primeira ocupação» nem remete para as definições que as legislações dos Estados-Membros pudessem estabelecer. Trata-se, portanto, de um conceito autónomo do direito da União que tem de ser objeto de interpretação uniforme para evitar divergências na aplicação do regime do IVA de um Estado para outro (8).

29.

A exegese da disposição implica atender ao seu contexto, à economia e à finalidade visada pela Diretiva 2006/12, tomando particularmente em consideração a ratio legis da isenção. Embora, segundo o Tribunal de Justiça, as isenções, enquanto derrogações da regra geral da sujeição ao imposto, devam ser interpretadas em sentido restritivo (9), este critério hermenêutico não autoriza a distorção dos efeitos da isenção.

30.

Sob a perspetiva do Governo polaco, a construção ou a reabilitação substancial de um edifício implicam o incremento num valor que tem de ser tributado no momento exato em que se realize uma operação sujeita ao IVA (10). Em sua opinião, independentemente do período de tempo durante o qual a pessoa que construiu ou transformou o edifício o tenha utilizado para si própria, esse valor acrescentado deve ser tributado no momento da sua venda a um adquirente.

31.

O Governo polaco afirma que, mesmo quando a entrega (ato tributável) de um edifício, quer seja novo ou reabilitado, não se tenha consumado, considera-se ainda que se trata de um «edifício novo» por força da Diretiva 2006/112. Associar a «primeira ocupação» a uma mera ocupação de facto desvirtuaria a natureza dos princípios inspiradores dessa diretiva e abriria o caminho à fraude, por abuso da isenção.

32.

No que diz respeito à possibilidade de os Estados-Membros recorrerem a critérios diferentes ao da «primeira ocupação», o Governo polaco centra a atenção nas duas situações visadas no artigo

12.o, n.o 2, da Diretiva 2006/112. Se um Estado recorre ao «prazo decorrido entre a data da primeira ocupação e a da entrega posterior», deverá ser tributada não apenas a entrega inicial no âmbito da «primeira ocupação», mas também a ocorrida posteriormente no prazo de dois anos. A situação contrária levaria a que a entrega inicial no âmbito de uma «primeira ocupação» estaria isenta, e que a entrega seguinte, materializada nos dois anos posteriores à referida «primeira ocupação», já não o estaria.

33.

No que diz respeito à possibilidade de a «primeira ocupação» ocorrer após a reabilitação de um imóvel, o Governo polaco salienta que esta faculdade é reconhecida pelo Tribunal de Justiça (11). Em sua opinião, as regras internas não ultrapassam os limites de apreciação conferidos pelo artigo 12.o, n.o 2, da Diretiva 2006/112, uma vez que o nível de despesa estabelecido pelo legislador polaco implica um significativo valor acrescentado na transformação.

34.

Para a Comissão, embora as isenções tenham de ser objeto de uma interpretação restritiva, esta não pode privar a própria isenção das suas consequências. No caso em apreço, a lei nacional poderia levar a que os edifícios «antigos» estivessem sujeitos ao IVA, contrariando a finalidade e a lógica do artigo 135.o, n.o 1, alínea j), da Diretiva 2006/112.

35.

Em face da ausência de uma definição de «primeira ocupação» na Diretiva 2006/112, a Comissão considera que esta deve ser entendida na sua aceção comum, pelo que implica a utilização pura e simples do edifício. Não é exigível, portanto, que esse uso seja precedido de uma operação tributável. Este condicionamento, introduzido pelo direito polaco, implica uma restrição incompatível com a leitura conjunta dos artigos 135.º, n.o 1, alínea j), e 12.º da Diretiva 2006/112.

36.

Quanto às transformações de imóveis, a Comissão sublinha que o artigo 12.o, n.o 2 (segundo parágrafo), da Diretiva 2006/112 autoriza os Estados-Membros a determinar o significado da «primeira ocupação» relativamente às referidas operações, tal como foi confirmado pelo Tribunal de Justiça no acórdão Gemeente 's-Hertogenbosch (12).

37.

Na opinião da Comissão, associar a existência de «transformação» ao facto de as despesas serem superiores a 30% do valor inicial do edifício constitui precisamente uma interpretação desse critério. O processo de reconstrução tem de ser de tal intensidade que o seu resultado equivalha a um edifício novo e, conseqüentemente, o conceito de «primeira ocupação» será aplicável não apenas à construção inicial, mas também a cada uma das «transformações» do imóvel.

38.

Contudo, a Comissão não está convencida de que a definição de «transformação» no direito polaco seja compatível com a Diretiva 2006/12. Em sua opinião, transformar envolve realizar alterações relevantes, e não meros trabalhos de renovação ou de manutenção, o que a legislação parece abranger no âmbito desse conceito.

V. Apreciação

39.

O artigo 135.o, n.o 1, alínea j), da Diretiva 2006/112 isenta do IVA as entregas de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação (13), que «não sejam as referidas na alínea a) do n.o 1 do artigo 12.o». Como esta disposição se refere à «entrega [...] efetuada antes da primeira ocupação», as transferências sucessivas de um mesmo edifício devem beneficiar da isenção do IVA.

40.

As dúvidas do órgão de reenvio são suscitadas num duplo sentido. Por um lado, quanto à definição de «primeira ocupação» no direito polaco, que limitaria injustificadamente a efetividade da isenção. Como a Lei do IVA associa o referido conceito à «execução de atos tributáveis», pode acontecer que um edifício novo seja utilizado (ocupado) pelo seu proprietário ou pelo seu promotor, sem que de tal facto decorra um ato tributável. A consequência consiste em que, quando o promotor o transfere anos mais tarde, a isenção não operará e a venda será tributada com o IVA, apesar de se tratar de um edifício que já não é novo.

41.

Por outro lado, o tribunal de reenvio pergunta se, dados os termos em que a Lei do IVA circunscreveu a transformação dos edifícios (o que impede que as entregas posteriores de alguns deles beneficiem da isenção), o artigo 12.o da Diretiva 2006/112 é respeitado.

A. Quanto ao conceito de «primeira ocupação»

42.

Por «entrega de bens» entende-se, nos termos do artigo 14.o, n.o 1, da Diretiva 2006/112, «a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário». A jurisprudência do Tribunal de Justiça salientou que «a noção de “entrega de bens” constante do artigo 5.o, n.o 1, da Sexta Diretiva (14) não se refere à transferência de propriedade nas formas previstas pelo direito nacional aplicável, mas a qualquer operação de transferência de um bem corpóreo por uma parte que confere à outra parte o poder de dispor dele, na qualidade de proprietário desse bem» (15).

43.

A Diretiva 2006/112 atende ao carácter profissional e habitual da realização de atividades económicas, como critérios gerais que conferem a qualidade de sujeito passivo do IVA (artigo 9.o, n.o 1) a quem as pratica. Ora, estes critérios alargam-se no que diz respeito às operações imobiliárias, uma vez que a diretiva autoriza os Estados-Membros a considerarem também sujeitos passivos as pessoas que as realizem de forma ocasional, nos termos do artigo 12.o, n.o 1, alínea a).

44.

Por conseguinte, um promotor imobiliário habitual será sujeito passivo por aplicação do artigo 9.o, n.o 1, da Diretiva 2006/112. Um promotor ocasional será por força do artigo 12.o, n.o 1, alínea a), da mesma diretiva, sempre que o Estado-Membro tenha utilizado a autorização para alargar o âmbito de aplicação subjetivo. Caso não o tenha feito, a entrega por um promotor ocasional não seria tributável.

45.

A isenção prevista no artigo 135.o, n.o 1, alínea j), da Diretiva 2006/112 remete para a situação do seu artigo 12.o, n.o 1, alínea a). O resultado consiste em que, por força dessa remissão, as entregas de edifícios estão isentas, com exceção das previstas no repetido artigo 12.o, n.o 1, alínea a), da diretiva. Esta exceção opera independentemente de o Estado-Membro ter utilizado a faculdade de incluir os promotores ocasionais na tributação.

46.

A coordenação entre o artigo 135.o, n.o 1, alínea j), e o artigo 12.o, n.o 1, alínea a), terá de efetuar-se tomando em consideração o objeto da operação. Isto é, terá de prever se a entrega do edifício é anterior ou posterior à sua primeira ocupação. Assim, embora o Estado não tenha alargado a condição de sujeito passivo ao promotor ocasional, dado que se materializou a entrega seguida de primeira ocupação por um sujeito passivo do artigo 9.o, n.o 1, da diretiva, as entregas posteriores estarão, de forma geral, isentas.

47.

O centro de gravidade da isenção situa-se na ausência de carácter novo (16) dos edifícios que são transferidos. As segundas e posteriores entregas de edifícios (que já não são «novos», mas sim «usados») não são tributadas, o que é coerente com o sistema do IVA. Assim o confirmou o Tribunal de Justiça no acórdão de 4 de outubro de 2001, *Goed Wonen*, ao afirmar que não havia lugar à tributação no caso «das vendas de um novo edifício consecutivas à sua primeira entrega a um consumidor final», e que a referida entrega «marca o fim do processo de produção» (17).

48.

Com efeito, a lógica deste imposto consiste em tributar as atividades económicas das quais decorra a incorporação de um valor acrescentado. Para os imóveis, o valor acrescentado é inerente à construção de um novo edifício, cuja primeira entrega, precisamente por marcar «o fim do processo produtivo», dá origem à obrigação de pagamento do IVA.

49.

Não se justificaria que esse mesmo edifício fosse novamente tributado, com o mesmo fundamento, cada vez que fosse posteriormente vendido (18). Na proposta da Sexta Diretiva, os trabalhos preparatórios da Comissão afirmaram que «para resolver as dificuldades na distinção entre edifícios novos e antigos, o conceito de primeira ocupação foi utilizado para determinar o momento em que o edifício abandona o processo de produção e se converte em objeto de consumo, isto é, quando o edifício começa a ser utilizado pelo seu proprietário ou por um locatário» (19).

50.

O artigo 12.o, n.o 2, da Diretiva 2006/112 confirma que o carácter novo do edifício constitui a característica essencial que orienta a sujeição ao IVA, uma vez que permite aos Estados-Membros estabelecerem as regras de aplicação do critério da alínea a) do n.o 1 (entrega efetuada antes da primeira ocupação) às transformações de imóveis. Desta forma, a diretiva abre a porta a que sejam tributadas não apenas as entregas de edifícios «novos» mas também as dos «usados ou antigos», porém apenas quando estes tenham sofrido uma transformação que, efetivamente, os equipare aos primeiros. A atividade de transformação de um imóvel tem, sob esta perspetiva, a mesma função económica (acréscimo de valor) que teve a construção

originária.

51.

A dificuldade colocada pela Lei do IVA, e que suscita a preocupação do tribunal a quo, consiste no facto de associar o conceito de primeira ocupação à execução de um ato tributável. Afasta, portanto, as ocupações em que não se verifique nenhuma das operações típicas do IVA.

52.

Em conformidade com esta regra nacional, quando o proprietário ou o promotor utilizam um edifício para as suas próprias necessidades durante um determinado período de tempo — tal como acontece no caso dos autos —, a sua venda posterior não estará isenta, uma vez que o referido uso não preenche os requisitos para ser qualificado como «primeira ocupação». Limita-se, com este critério, o alcance da isenção, tal como foi configurada no sistema comum do IVA?

53.

A Diretiva 2006/112 não especifica o que se deve entender por «primeira ocupação». Concordo com o Governo polaco e com a Comissão quanto ao facto de se tratar de um conceito autónomo do direito da União, que exige uma interpretação uniforme. Contudo, esta não deve ser concebida de forma abstrata, mas sim atendendo aos termos específicos da controvérsia objeto do reenvio prejudicial.

54.

No entanto, podem excluir-se, pelo menos, duas linhas de interpretação do conceito. A primeira teria em conta o mero facto físico da ocupação de imóveis sem fundamento jurídico (ocupações ilegais). A segunda incluiria, no referido conceito, ocupações meramente fictícias, ou realizadas de forma fraudulenta com a intenção exclusiva de beneficiar da isenção, mas sem corresponderem a uma verdadeira transação causal. Nem uma nem outra poderiam, na minha opinião, ter eficácia jurídica para determinar que a entrega posterior dessas ocupações (ilegais ou fictícias) estivesse isenta do pagamento do IVA.

55.

Afastando, portanto, essas situações extremas, se os artigos 2.º e 43.º da Lei do IVA forem interpretados da forma descrita pelo tribunal de reenvio (ou seja, associando a «primeira ocupação» à existência, necessariamente, de um ato que dê origem à cobrança do IVA), creio que se limita excessivamente o alcance da isenção prevista no artigo 135.o, n.o 1, alínea j), da Diretiva 2006/112.

56.

Com efeito, podem verificar-se casos de primeira ocupação em que tenham ocorrido (previamente ou quando a referida ocupação teve lugar) atos tributáveis. Entre esses casos encontra-se, por exemplo, a ocupação resultante da locação do imóvel para habitação (20), que é, em princípio, uma operação isenta de IVA (21).

57.

Na situação que deu origem ao reenvio prejudicial, o promotor do imóvel ocupou-o (isto é, usou-o) para fins próprios comerciais, durante mais de dois anos, e, seguidamente, transferiu-o para um terceiro. As autoridades tributárias polacas não qualificam o referido uso, para fins

próprios, como primeira ocupação, simplesmente porque não existiria ato tributável.

58.

Esta premissa (que o uso para fins próprios não constitua um ato tributável a título de IVA) é, no mínimo, discutível, se se atender às observações do Tribunal de Justiça no acórdão de 10 de setembro de 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch (22) relativas ao âmbito de aplicação do artigo 5.o, n.o 7, alínea a), da Sexta Diretiva, no que diz respeito às operações imobiliárias. Esta disposição (e a sua análoga na Diretiva 2006/112) (23) permite aos Estados-Membros equiparar a uma entrega a título oneroso, sujeita a IVA, a afetação por um sujeito passivo aos fins da própria empresa de certos bens, em determinadas condições.

59.

No referido acórdão, o Tribunal de Justiça declarou que, «quando um município ocupa pela primeira vez um edifício que mandou construir num terreno de sua propriedade e que utilizará para as atividades da sua empresa [...], esta situação deve ser considerada abrangida pelo artigo 5.o, n.o 7, alínea a), da Sexta Diretiva, na medida em que o Estado-Membro em causa tenha feito uso da faculdade prevista nesta disposição» (24).

60.

Independentemente da circunstância que acabo de realçar, o certo é que nem toda a primeira ocupação tem de ser precedida de uma entrega do imóvel, na aceção da Diretiva 2006/112 (isto é, da transferência do poder de dispor a um terceiro), nem tem de decorrer de um ato tributável, se no âmbito deste conceito são referidas as operações não isentas.

61.

Concretamente, a ocupação efetiva do edifício pelo promotor, para fins próprios, por mais de dois anos (que é a situação dos autos), seja ou não considerada ato tributável (25), é equiparada a uma primeira entrega, pelo que, se o imóvel é vendido posteriormente, a sua transferência estará isenta de IVA.

62.

É certo que as isenções, enquanto exceção à regra geral da tributação das operações que constituem um facto gerador de IVA, devem ser interpretadas de forma estrita, mas na condição de a referida interpretação não as privar dos seus efeitos (26).

63.

Neste caso, tendo o legislador polaco optado por configurar a isenção com base nos modelos oferecidos pelo artigo 12.o, n.o 2, da Diretiva 2006/112, deve respeitar os limites nele fixados. Ou optava simplesmente pelo critério da primeira ocupação, na aceção já referida, ou optava por consagrar, como critério alternativo, «o do prazo decorrido entre a data da primeira ocupação e a da entrega posterior [...] desde que não ultrapasse [...] dois anos» (terceiro parágrafo da disposição referida). O artigo 43.o, ponto 10, da Lei do IVA prevê as duas situações.

64.

Em qualquer das duas situações referidas, repito, a expressão «primeira ocupação» tem um conteúdo específico, não dependente da verificação prévia de um ato tributável. A utilização de um edifício (seja novo ou transformado, na forma que será analisada a seguir) pelo seu

proprietário, ininterruptamente, durante pelo menos dois anos, é equiparada a uma primeira entrega, e a sua venda posterior está isenta de IVA.

B. Quanto às transformações de imóveis

65.

O artigo 12.o, n.o 2, terceiro parágrafo, da Diretiva 2006/112 permite que os Estados-Membros estabeleçam as regras de aplicação do critério referido na alínea a) do n.o 1 às «transformações de imóveis».

66.

A eventualidade de um promotor (profissional ou ocasional) ser sujeito passivo de IVA não se limita apenas, portanto, aos edifícios novos, mas também aos antigos que sejam transformados. O artigo 12.o, n.o 2, da Diretiva 2006/112 prevê as duas situações. No primeiro parágrafo refere-se ao conceito de edifício como «qualquer construção incorporada no solo» e, no parágrafo seguinte, «às transformações de imóveis e [...] terreno da sua implantação».

67.

Poderia pensar-se, quase intuitivamente, que a referência à transformação de imóveis, neste contexto, em vez da referência à transformação de edifícios, pretendia abranger estes e o terreno da sua implantação. Contudo, a redação da disposição leva a afastar imediatamente essa ideia, uma vez que, conjuntamente com os imóveis, refere o «terreno da sua implantação», pelo que, excluído o terreno, fica apenas o edificado sobre este. Ou seja, precisamente os edifícios.

68.

O conceito de edifício, segundo o acórdão de 16 de janeiro de 2003, Maierhofer (27), abrange as construções implantadas no solo (incluindo se construídos à base de elementos prefabricados não facilmente desmontáveis nem deslocáveis). O Tribunal de Justiça afirma que não há razão para distinguir este conceito conforme se trate de uma entrega prevista no artigo 4.o, n.o 3, alínea a), da Sexta Diretiva [atual artigo 12.o, n.o 1, alínea a), da Diretiva 2006/112], que se refere aos edifícios, ou à operação isenta prevista no artigo 13.o, B, alínea b), [atual artigo 135.o, n.o 1, alínea l)], que refere os imóveis (28).

69.

Não havendo dúvida, portanto, de que o edifício vendido neste caso era um imóvel, e que tinha sofrido uma remodelação cujo montante representou 55% do valor inicial, a única questão que deve ser esclarecida é a relativa ao facto de o conceito de transformação da Lei do IVA se adequar à Diretiva 2006/112.

70.

As dificuldades surgem porque a Diretiva 2006/112 não explica o que deve entender-se por «transformação». O acórdão do Tribunal de Justiça de 12 de julho de 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (29), pode ajudar a clarificar. Embora as circunstâncias desse litígio sejam distintas das deste, o conceito de «transformação» refere-se a operações de renovação, mais ou menos completas ou adiantadas, de edifícios antigos (30).

71.

Tal como já referi, a lógica da sujeição ao IVA das entregas de bens imobiliários pressupõe uma atuação económica que incorpora um valor acrescentado, através de um trabalho de construção.

72.

Para os edifícios novos, parte-se do terreno, que terá de ser urbanizado para que o (futuro) edifício reúna as condições de habitabilidade e utilização funcional. Seguidamente, sobre o terreno urbanizado, irá ser erigido o edifício. A transição do terreno não urbanizado para o edifício habitável implica, como é óbvio, uma alteração substancial da realidade física e, nessa medida, uma incorporação de valor acrescentado.

73.

Contudo, a Diretiva 2006/112 consagra uma perspetiva aberta e aceita que esse processo de construção, em virtude do qual se deu o incremento do valor, continue a produzir os seus efeitos sobre os edifícios já usados. Concretamente, o artigo 12.o, n.o 2, da Diretiva 2006/112 permite que os Estados-Membros especifiquem as regras de aplicação do «critério referido na alínea a) do n.o 1» (entrega de edifícios novos) às transformações de imóveis.

74.

Os Estados-Membros estão, portanto, autorizados a equiparar as transformações às primeiras entregas de edifícios. Na ausência de definição na Diretiva 2006/112 da «transformação», compete-lhes especificar quando e sob que condições esta terá ocorrido. Considero que o único limite implícito no artigo 12.o, n.o 2, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112 consiste em que não incluam como atividades de transformação operações alheias ao próprio conceito de construção do imóvel.

75.

Nos termos da Lei do IVA, na Polónia ocorrerá transformação de um edifício se as despesas realizadas para o seu melhoramento representarem, no mínimo, 30% do valor inicial. Em princípio, creio que esta regra, para cuja adoção o Estado é competente, não ultrapassa os limites implícitos a que me referi. Obras de reabilitação que representem o referido valor relativo (praticamente um terço do custo inicial) podem qualificar-se como substanciais, dado o investimento que delas decorre, realizado no edifício, ser também substancial. Acrescentam ao imóvel assim transformado um valor adicional, facto que constitui o pressuposto lógico para a (futura) liquidação do IVA, quando seja objeto de uma venda posterior.

76.

Competirá, em cada caso, às autoridades tributárias nacionais (ou ao juiz que proceda à revisão das suas decisões) apreciar se o custo das obras decorre de trabalhos que constituem uma verdadeira renovação, reabilitação, melhoramento ou operações análogas (isto é, a uma autêntica transformação) e não a meras obras de manutenção e de conservação, ou puramente ornamentais (31).

77.

O tribunal de reenvio salienta que, no que diz respeito a este ponto, a Lei do IVA não prevê a partir de que momento e com que horizonte temporal entra em jogo a disposição que permite tributar com esse imposto as entregas sucessivas de um mesmo edifício, após cada transformação cujo montante represente, no mínimo, 30% do valor inicial.

78.

Não me parece, contudo, que esse silêncio obste à conformidade da regra nacional com o artigo 12.o, n.o 2, segundo parágrafo, da Diretiva 2006/112. Nada impede que, durante a sua vida útil, um edifício sofra transformações substanciais que aumentem o seu valor originário e equivalham, pelo menos parcialmente, à sua (re)construção. As vendas subsequentes a estes melhoramentos posteriores podem ser tributadas, nos termos já referidos, sempre que cada uma dessas transformações preencha os requisitos para ser equiparadas, numa proporção significativa, a uma nova construção do edifício.

79.

De qualquer forma, as considerações quantitativas são quase desnecessárias neste caso, quando se refere que as obras de adaptação do edifício residencial propriedade da Kozuba representaram 55% do seu valor inicial, o que revela a magnitude dessas obras (32). Se, além disso, em função do seu objeto (33), pudessem ser enquadradas, sob o ponto de vista qualitativo, na categoria de obras de transformação, antes delineada, dificilmente se poderia negar que com eles se procedeu, na realidade, à (re)construção da habitação, o que abre caminho à exigibilidade do IVA relativa à sua posterior transferência.

VI. Conclusão

80.

Atendendo às considerações precedentes, proponho responder ao Naczelný Sąd Administracyjny (Supremo Tribunal Administrativo, Polónia) da seguinte forma:

«O artigo 135.o, n.o 1, alínea j), em conjugação com o artigo 12.o, n.o 1, alínea a), e n.o 2, ambos da Diretiva 2006/112/CE, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, devem ser interpretados no sentido de que:

1.

Se opõem a que a 'primeira ocupação' de edifícios, construções ou partes de edifícios e construções esteja necessariamente associada à execução de atos tributáveis de IVA.

2.

Não obstam a que, sempre que se trate de melhoramentos substanciais que afetem elementos de construção, um Estado-Membro considere, para efeitos da isenção do IVA, que existe uma transformação de um edifício quando as despesas com os referidos melhoramentos tenham representado, no mínimo, 30% do seu valor inicial.»

(1) Língua original: espanhol.

(2) Diretiva do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO 2006, L 347, p. 1).

(3) Como o litígio de origem diz exclusivamente respeito a um edifício, e não a partes de um edifício nem à parcela de terreno da sua implantação, a seguir referir-me-ei apenas ao regime do IVA aplicável aos edifícios.

(4) Ustawa o podatku od towarów i usług (Lei do imposto sobre bens e serviços), de 11 de março de 2004 (Dz. U. n.o 54, item 535, conforme alterada) (a seguir «Lei do IVA»).

(5) Kozuba é a denominação da empresa Poltrex desde 2009. Embora parte dos factos tenham ocorrido antes da alteração de nome, referir-me-ei a ela como Kozuba.

(6) De acordo com o despacho de reenvio (n.o 3), a remodelação consistiu na substituição dos tetos, na pintura das paredes, na substituição das portas e janelas, na colocação de pavimentos novos, na construção de uma escadaria para o primeiro andar e de uma lareira na sala.

(7) No entanto, o Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal Administrativo Regional de Varsóvia) anulou a referida decisão por motivos meramente formais.

(8) Refere o acórdão de 17 de janeiro de 2013, BG Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, n.o 56).

(9) Acórdão de 18 de novembro de 2004, Temco Europe (C-284/03, EU:C:2004:730, n.o 18).

(10) Faz referência às conclusões do advogado-geral F. Jacobs no processo Blasi (C-346/95, EU:C:1997:432, n.o 15), para sublinhar que a transferência de um imóvel novo, ao contrário da de outro usado, marca o fim de um processo de produção que justifica a sujeição ao IVA.

(11) Acórdão de 12 de julho de 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461, n.o 36).

(12) Acórdão de 10 de setembro de 2014, Gemeente's Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, n.o 36).

(13) A partir daqui, para simplificar, farei apenas referência às entregas de edifícios, uma vez que o litígio diz exclusivamente respeito a uma dessas entregas.

(14) Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, Sexta Diretiva 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). A sua redação é idêntica à do artigo 14.o, n.o 1, da Diretiva 2006/112.

(15) Acórdão de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, n.o 44), que refere os acórdãos de 8 de fevereiro de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, n.o 7), e de 21 de novembro de 2013, Dixons Retail (C-494/12, EU:C:2013:758, n.o 20).

(16) O acórdão de 12 de julho de 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461, n.o 21), é expressivo quando afirma que «a isenção [...] é aplicável às entregas de edifícios antigos».

(17) Acórdão de 4 de outubro de 2001, Goed Wonen (C-326/99, EU:C:2001:506, n.o 52).

(18) V. as conclusões do advogado-geral F. Jacobs no processo Blasi (C?346/95, EU:C:1997:432, n.o 15), a que também faz referência o tribunal de reenvio.

(19) Proposta de Sexta Diretiva [COM(73) 950 final], apresentada ao Conselho em 20 de junho de 1973 (Boletim das Comunidades Europeias, suplemento 11/73, p. 9).

(20) V., entre outros, o acórdão de 4 de outubro de 2001, Goed Wonen (C?326/99, EU:C:2001:506, n.o 52). A jurisprudência do Tribunal de Justiça admitiu que o conceito de locação de imóveis abrange não apenas a de terrenos, mas também a de edifícios ou parte de edifícios (acórdãos de 12 de fevereiro de 1998, Blasi, C?346/95, EU:C:1998:51; de 9 de outubro de 2001, Cantor Fitzgerald International, C?108/99, EU:C:2001:526; de 9 de outubro de 2001, Mirror Group, C?409/98, EU:C:2001:524; e de 15 de dezembro de 1993, Lubbock Fine, C?63/92, EU:C:1993:929).

(21) Embora possa não o ser em determinados Estados. No acórdão de 3 de fevereiro de 2000, Amengual Far (C?12/98, EU:C:2000:62, n.o 10), o Tribunal de Justiça afirmou que «assim como resulta [...] do artigo 13.o, B, alínea b), da Sexta Diretiva bem como do contexto em que tal artigo se insere, que o segundo parágrafo desta disposição permite que os Estados-Membros prevejam exclusões suplementares do âmbito da isenção estabelecida para a locação de bens imóveis (v., neste sentido, o acórdão de 15 de dezembro de 1993, Lubbock Fine, C?63/92, [EU:C:1993:929], n.o 13)».

(22) Processo C?92/13, EU:C:2014:2188.

(23) Artigo 18.o, alínea a), da Diretiva 2006/112.

(24) Acórdão de 10 de setembro de 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch (C?92/13, EU:C:2014:2188, n.o 33).

(25) Em conformidade com o acórdão de 10 de setembro de 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch (C?92/13, EU:C:2014:2188).

(26) Acórdãos de 17 de janeiro de 2013, BG? Leasing (C?224/11, EU:C:2013:15, n.o 56), e de 21 de fevereiro de 2013, Žamberk (C?18/12, EU:C:2013:95, n.o 19).

(27) Acórdão C?315/00, EU:C:2003:23, n.os 25 e 26.

(28) Acórdão de 16 de janeiro de 2003, Maierhofer (C?315/00, EU:C:2003:23, n.o 34).

(29) Processo C?326/11, EU:C:2012:461.

(30) Esse caso dizia respeito a um edifício comercial em obras, que tinha inclusivamente começado a ser parcialmente demolido, mas que, no momento da entrega, estava parcialmente em uso, uma vez que a galeria comercial era acessível ao público e havia pelo menos uma loja em funcionamento. Outro caso próximo é o do acórdão de 19 de novembro de 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C?461/08, EU:C:2009:722), relativo a edifícios que foram entregues com o objetivo de serem demolidos e reconstruídos (de facto, no dia da entrega tinha começado a demolição). O Tribunal de Justiça considerou, no seu acórdão, que a construção não deveria ser considerada e que se tratava, na realidade, da entrega de terreno não edificado.

(31) Como alterações substanciais poderão entender-se, por exemplo, as decorrentes de obras que afetem as fundações, a estrutura, as coberturas e elementos relacionados com a estabilidade ou a resistência do edifício, entre outras análogas, bem como as relacionadas com as anteriores.

(32) N.o 15 do despacho de reenvio.

(33) V. a nota 31.