

Edição provisória

CONCLUSÕES DO ADVOGADO?GERAL

MICHAL BOBEK

apresentadas em 19 de março de 2019(1)

Processo C?71/18

Skatteministeriet (Ministério das Finanças dinamarquês)

contra

KPC Herning

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Vestre Landsret (Tribunal de Recurso da Região Oeste, Dinamarca)]

«Imposto sobre o valor acrescentado (IVA) – Entrega de terrenos ocupados por um edifício a ser parcialmente demolido e no lugar do qual deve ser construído um edifício novo – Artigo 12.º da Diretiva 2006/112/CE – Artigo 135.º, n.º 1, alíneas j) e k), da Diretiva 2006/112 – Isenção de IVA – Intenção das partes – Avaliação objetiva – Conceito de “edifício”»

1. A venda de um terreno em que existe um edifício, quando as partes, no momento da venda têm a clara intenção de que o comprador ou um comprador posterior do terreno venha a demolir esse edifício existente a fim de construir um edifício novo, constitui uma operação isenta de imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), em conformidade com os artigos 12.º e 135.º, n.º 1, alíneas j) e k), da Diretiva IVA (2)?

2. Esta é em suma, a questão prejudicial submetida pelo Vestre Landsret (Tribunal de Recurso da Região Oeste, Dinamarca). O problema de princípio mais vasto suscitado neste processo é o do papel da intenção das partes na classificação de uma operação para efeitos da Diretiva IVA.

I. **Quadro jurídico**

A. **Direito da União**

3. O artigo 12.º da Diretiva IVA 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.

[...]

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.»

4. O artigo 135.º, n.º 1, da Diretiva IVA 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;

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;

[...]»

B. Direito nacional

5. O artigo 13.º, n.º 1, ponto 9), e n.º 3 da Lovbekendtgørelse nr. 760 af 21 juni 2016 om merværdiafgift (Lei consolidada n.º 760, de 21 de junho de 2016 relativa ao imposto sobre o valor acrescentado) (a seguir «Lei do IVA»), dispõe:

«1. Estão isentos do imposto os seguintes bens e serviços:

[...]

9) as entregas de bens imóveis. Estão porém excluídas da referida isenção:

- a) as entregas de edifícios novos ou de edifícios novos e do terreno da sua implantação;
- b) as entregas de terrenos para construção, urbanizados ou não, e, designadamente, as entregas de terrenos construídos.

[...]

3. O Ministro das Finanças pode estabelecer regras mais detalhadas relativas à definição de bens imóveis na aceção do ponto 9) do n.º 1.»

6. O artigo 54.º, n.º 1, do Bekendtgørelse nr. 808 af. 30 juni 2015 om merværdiafgift

(Regulamento n.º 808, de 30 de junho de 2015, relativo ao imposto sobre o valor acrescentado) (a seguir «Regulamento do IVA»), dispõe:

«Entende-se pelo termo “edifícios”, referido na alínea a) do ponto 9) do n.º 1 do artigo 13.º da Lei do IVA, as construções fixadas ao solo ou nele incorporadas que tenham sido concluídas para o fim a que se destinam. As entregas de partes desses edifícios também se consideram entregas de edifícios.»

7. O artigo 56.º, n.º 1, do Regulamento do IVA dispõe:

«Entende-se pelos termos “terrenos para construção”, referidos na alínea b) do ponto 9) do n.º 1 do artigo 13.º da Lei do IVA, os terrenos não construídos que sejam designados, em conformidade com a Lei do Planeamento ou com as disposições que a regulamentam, para fins que permitam a construção de edifícios, na aceção do artigo 54.º do presente regulamento.»

8. A secção 2.2 da Skatteministeriets vejledning om moms på salg af nye bygninger og byggegrunde (Instrução do Ministério das Finanças relativa ao IVA sobre a venda de edifícios novos e de terrenos para construção) tem a seguinte redação:

«As entregas de edifícios e dos terrenos em que os edifícios estão implantados, desde que não sejam edifícios novos, não estão sujeitas a IVA.

Quando as entregas forem efetuadas com a finalidade de construção de edifícios novos, porém, as entregas devem ser consideradas entregas de terrenos para construção.

[...]

Quando se acorde que os edifícios serão demolidos pelo vendedor ou se resultar do contrato de compra e venda que os edifícios são adquiridos para demolição pelo comprador, trata-se de uma venda de terrenos para construção.

Nos demais casos, a intenção do comprador não é decisiva para apreciar se se está na presença de entregas de terrenos para construção.

Podem ser tidos em conta, numa base individual ou combinada, como critérios para determinar se se está na presença de entregas de terrenos para construção, por exemplo, o preço fixado no contrato de compra e venda comparado com o valor normal de bens similares, a natureza da construção (“barracão”), a falta de ligação a serviços públicos/comerciais, a utilização anterior do imóvel e a natureza da construção (por exemplo, um “celeiro” de armazenamento que não satisfaça as condições muito básicas para utilização futura).

Quando se conclua que as entregas foram efetuadas com a finalidade de construção de edifícios novos, as entregas devem ser consideradas entregas de terrenos para construção.

[...]»

II. Factos, tramitação processual e questão prejudicial

9. Em abril de 2012, a Assembleia Municipal de Odense aprovou um plano urbanístico para uma área no porto que incluía o imóvel denominado Finlandkaj 12 (a seguir «imóvel controvertido»). O plano urbanístico previa, nomeadamente, que o armazém existente no imóvel controvertido devia, na medida do possível, ser preservado.

10. A partir de maio de 2013, a KPC Herning A/S (sociedade dinamarquesa de

desenvolvimento de projetos e construção) (a seguir «KPC») e a Boligforeningen Kristiansdal (associação imobiliária Kristiansdal, Dinamarca) trabalharam juntas num modelo para a construção de alojamentos para jovens no porto de Odense. O projeto foi desenvolvido em cooperação com o Município de Odense e com o porto de Odense.

11. Em julho de 2013, foi elaborada uma proposta de alteração do plano urbanístico, com o objetivo de autorizar a construção de alojamentos dentro dos parâmetros do armazém existente no imóvel controvertido. Nos termos desta alteração, aprovada pela Assembleia Municipal de Odense em 4 de dezembro de 2013, a parte central da fachada leste do armazém devia ser preservada.

12. Em novembro de 2013 – após o envio para consulta da proposta de alteração do plano urbanístico, mas antes da aprovação da mesma – a KPC celebrou um contrato de compra e venda do imóvel controvertido, sujeito a condição, com o porto de Odense (a seguir «primeira venda do imóvel controvertido»). As partes assumiram que a operação estava isenta de IVA, mas, caso a operação estivesse sujeita a IVA, o contrato estipulava que qualquer IVA devido seria pago pela KPC. O contrato de compra e venda dependia, nomeadamente, da celebração de um contrato pela KPC com uma associação imobiliária nacional com vista à execução de um projeto de construção, no imóvel, de um projeto de alojamentos para jovens, bem como da adoção, por parte do Município de Odense, de um plano urbanístico final que autorizasse o projeto em causa.

13. Em 5 de dezembro de 2013, a KPC celebrou três contratos com a Boligforeningen Kristiansdal. A saber: (i) um acordo?quadro sujeito a condição relativo à venda do imóvel com o armazém existente (a seguir «revenda do imóvel controvertido») e subseqüentes transformações do mesmo em unidades de alojamento para jovens; (ii) um contrato de compra e venda sujeito a condição relativo à venda do imóvel controvertido; e (iii) um contrato de empreitada global tipo «chave na mão», relativo à transformação do imóvel controvertido.

14. O acordo?quadro sujeito a condição estabelecia que, juntamente com os outros dois contratos, constituía uma base contratual global que formava um todo contratual. O acordo?quadro dispunha que a Boligforeningen Kristiansdal estava preparada para comprar o imóvel para depois, como construtora e operadora, o converter em unidades de alojamento que posteriormente arrendaria e administraria, e que a KPC, como condição para a venda do imóvel, se reservava o direito de executar o projeto e a transformação do imóvel em unidades de alojamento, na qualidade de empreiteira. O acordo?quadro dependia, nomeadamente, da compra do imóvel ao porto de Odense por parte da KPC.

15. Segundo o contrato de compra e venda sujeito a condição, o valor da compra era considerado isento de IVA, uma vez que a transmissão era relativa a um terreno edificado. Nos termos do contrato, o risco corria pela KPC se, ao contrário das expectativas das partes, a operação acabasse por estar sujeita a IVA. O contrato de compra e venda estava sujeito às mesmas condições do acordo?quadro. O contrato de empreitada global tipo «chave na mão» referia que a KPC devia realizar todos os trabalhos necessários para entregar a construção totalmente concluída, embora a própria Boligforeningen Kristiansdal estivesse encarregada de demolir o armazém que se mantinha no imóvel. As despesas associadas foram estimadas em 625 000 coroas dinamarquesas (DKK), incluindo IVA.

16. Em 7 de março de 2014, a Boligforeningen Kristiansdal celebrou um contrato com outra empresa relativo à demolição do armazém (exceto a parte central da fachada do armazém virada a leste, que devia ser preservada). A KPC não participou na demolição do armazém, que foi executada pela Boligforeningen Kristiansdal por sua conta e risco.

17. Em 15 de agosto de 2015, as unidades de alojamento construídas no imóvel estavam

prontas para ocupação.

18. De acordo com o órgão jurisdicional de reenvio, o armazém tinha estado arrendado pelo porto de Odense até ser vendido à KPC e foi avaliado, para efeitos fiscais, em 814 000 DKK. Aquando da sua venda e da sua posterior revenda, o armazém estava totalmente funcional e podia ter sido usado, por exemplo, para manifestações culturais e desportivas. No entanto, o armazém não era adequado para unidades habitacionais. É pacífico que, no momento das operações controvertidas, o porto de Odense, a KPC e a Boligforeningen Kristiansdal tinham o entendimento comum de que o armazém, exceto parte da fachada leste, devia ser demolido, para que o projeto das unidades de alojamento fosse concluído.

19. Em 10 de dezembro de 2013, a KPC solicitou uma resposta vinculativa ao Skatterådet (Conselho Tributário, Dinamarca) sobre a questão de saber se a primeira venda do imóvel controvertido pelo porto de Odense e a revenda do imóvel controvertido à Boligforeningen Kristiansdal estavam isentas de IVA. Por carta de 24 de junho de 2014, o Skatterådet (Conselho Tributário, Dinamarca) proferiu uma resposta vinculativa, na qual ambas as questões obtiveram resposta negativa.

20. A KPC recorreu da decisão do Skatterådet (Conselho Tributário, Dinamarca) perante a Landsskatteretten (Comissão Tributária Nacional, Dinamarca) que, por decisão de 9 de dezembro de 2015, considerou que não havia base para classificar o imóvel como terreno para construção, uma vez que nele existia um edifício no momento de ambas as vendas, sendo que os subsequentes trabalhos de demolição não envolveriam a KPC, mas sim a associação imobiliária que devia levar a cabo a referida demolição por sua conta e risco.

21. Em 9 de março de 2016, o Skatteministeriet (Ministério das Finanças dinamarquês) intentou uma ação em que se opôs à decisão da Landsskatteretten (Comissão Tributária Nacional, Dinamarca) perante o Retten i Herning (Tribunal de Herning, Dinamarca), o qual remeteu o processo para o Vestre Landsret (Tribunal de Recurso da Região Oeste, Dinamarca). No entanto, por ter dúvidas quanto à correta interpretação de determinadas disposições da Diretiva IVA, este órgão jurisdicional decidiu, por despacho de 15 de maio de 2017, suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão para decisão a título prejudicial:

«O facto de, em circunstâncias como as do processo principal, um Estado-Membro considerar a venda de um terreno onde, no momento da entrega, existe um edifício, como venda de um terreno para construção [sujeita a IVA], quando é intenção das partes que o edifício seja completa ou parcialmente demolido para criar espaço para a construção de um novo edifício, é compatível com os artigos 135.º, n.º 1, alínea j), e 12.º, n.os 1, alínea a), e 2, por um lado, e os artigos 135.º, n.º 1, alínea k), e 12.º, n.os 1, alínea b), e 3, por outro lado, da Diretiva IVA?»

22. A KPC, o Governo dinamarquês e a Comissão Europeia apresentaram observações escritas. Estas partes interessadas foram igualmente ouvidas pelo Tribunal de Justiça na audiência de 30 de janeiro de 2019.

III. Análise

23. Com a sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se uma disposição nacional, segundo a qual a entrega de terrenos onde existe um edifício constitui a venda de um terreno para construção sujeita a IVA quando é intenção das partes que o edifício seja demolido para permitir a construção de um edifício novo, é compatível com os artigos 12.º e 135.º, n.º 1, alíneas j) e k), da Diretiva IVA.

24. As partes interessadas que apresentaram observações no âmbito do presente processo

sustentam pontos de vista diferentes a este respeito.

25. A KPC propõe responder negativamente a esta questão. Em particular, alega que ambas as operações em causa no processo principal (a primeira venda e a revenda do imóvel controvertido) estão isentas de IVA, na medida em que são «entregas de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação» na aceção do artigo 135.º, n.º 1, alínea j), da Diretiva IVA. A Comissão, por seu turno, está de acordo com a KPC relativamente à primeira operação, mas considera que as operações posteriores entre a KPC e a Boligforeningen Kristiansdal (que, no seu entender, devem ser apreciadas em conjunto) constituem uma entrega «de um edifício ou de parte de um edifício e do terreno da sua implantação, efetuada antes da primeira ocupação». Nestes termos, esta última estaria sujeita a imposto por força do artigo 12.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA. O Governo dinamarquês propõe no entanto responder afirmativamente à questão prejudicial. No seu entender, em virtude do disposto no artigo 12.º, n.º 3, da Diretiva IVA, os Estados-Membros têm o direito de considerar parcelas de terreno como a que está em causa como «terrenos para construção». A venda de tal parcela de terreno estaria, portanto, sujeita a IVA, nos termos do artigo 12.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA.

26. Sou da opinião que a resposta à questão prejudicial deve, em princípio, ser negativa. A avaliação de uma potencial entrega de terrenos para construção nos termos da Diretiva IVA deve seguir a mesma lógica que a apreciação de qualquer outra operação ao abrigo dessa diretiva: há que apreciar a *natureza objetiva* da operação no *momento da entrega*. No âmbito desse enquadramento, a intenção *subjéctiva* das partes relacionada com a futura utilização do imóvel é, certamente, relevante. Mas, por si só, dificilmente pode ser determinante por forma a sobrepor-se a quaisquer ou mesmo a todos os outros fatores objetivos relativos a uma entrega.

27. De seguida, incidirei principalmente sobre as regras nacionais e a sua aplicação na classificação de determinadas operações. A solução do caso concreto continua a fazer parte das atribuições do órgão jurisdicional nacional. No entanto, justifica-se desde logo um esclarecimento preliminar: quais são, efetivamente, as operações que estão a ser apreciadas?

A. Que operação(ões)?

28. Na decisão de reenvio, bem como em algumas das observações das partes, as duas operações, que consistiam, respetivamente, na primeira venda do imóvel controvertido (do porto de Odense à KPC) e na revenda do imóvel controvertido (da KPC à Boligforeningen Kristiansdal) são analisadas em conjunto, sem que entre elas seja feita qualquer distinção. Acompanha estas duas operações de venda o encadeamento de contratos adicionais entre a KPC e a Boligforeningen Kristiansdal, acima descritos no n.º 13 das presentes conclusões. O pressuposto é que essas operações, em particular as duas operações de venda, devem ter, caso não sejam apreciadas conjuntamente, pelo menos o mesmo destino no que respeita ao seu tratamento em sede das regras do IVA.

29. É indiscutível que as duas operações de venda estão relacionadas. A primeira venda do imóvel controvertido dependia da celebração de um contrato pela KPC com uma associação imobiliária nacional com vista à construção, no imóvel, de um projeto de alojamentos para jovens. Por sua vez, a revenda do imóvel controvertido dependia da compra do imóvel ao porto de Odense por parte da KPC.

30. O Tribunal de Justiça já tem decidido que, em certas circunstâncias, várias prestações formalmente distintas, que possam ser fornecidas em separado, devem ser consideradas uma operação única, sempre que não sejam independentes. É particularmente este o caso quando dois ou vários elementos ou atos fornecidos pelo sujeito passivo ao comprador estão tão estreitamente ligados que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável,

cuja divisão seria artificial. Tal acontece igualmente quando uma ou várias prestações constituem uma prestação principal e a ou as outras prestações constituem uma ou várias prestações acessórias que partilham a mesma sorte fiscal da prestação principal. Nomeadamente, uma prestação deve ser considerada acessória de uma prestação principal, quando constitui para a clientela não um fim em si, mas um meio de beneficiar do serviço principal do prestador, nas melhores condições (3).

31. No entanto, tenho dificuldade em entender de que modo poderá este raciocínio, normalmente aplicável a um conjunto ou cadeia de contratos entre as mesmas partes, ser aplicável às operações em causa. Em primeiro lugar, estas operações foram concluídas em momentos distintos e por partes distintas (o porto de Odense e a KPC, por um lado, e a KPC e a Boligforeningen Kristiansdal, por outro) (4). Em segundo lugar, estas operações, em particular as duas operações de venda sucessivas, não podem ser consideradas cada uma acessória da outra. À luz da sua finalidade comercial e justificação económica, a primeira venda do imóvel controvertido é, em si mesma e por si só, uma operação «principal»; e o mesmo se aplica à revenda do mesmo imóvel. Ainda que relacionadas, não se pode dizer que essas duas operações formem parte integrante de um pacote único.

32. Nestes termos, cada uma dessas operações de venda deve, em conformidade com o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva IVA, ser considerada distinta e independente (5). Cada uma deve, pois, ser apreciada, para efeitos de aplicação das regras do IVA, independentemente e à luz das suas características específicas.

33. Em todo o caso, o facto de as duas operações de venda não poderem ser consideradas como uma só não impede que o seu tratamento ao abrigo das regras do IVA possa, com a aplicação sucessiva dos mesmos critérios, acabar por ser o mesmo. Com efeito, o conteúdo das duas operações e as circunstâncias em que essas operações foram realizadas são, em grande medida, semelhantes. No entanto, determinar se este é o caso ou não, e em particular, se as três operações realizadas entre a KPC e a Boligforeningen Kristiansdal em 5 de dezembro de 2013 (6) devem ser consideradas como uma operação única para efeitos de IVA, é tarefa que incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio (7).

B. Disposição nacional em causa no processo principal

34. Desde logo, quero sublinhar dois elementos essenciais para apreciar as operações ao abrigo da Diretiva IVA: o período temporal relativamente ao qual há que efetuar essa apreciação e a natureza dessa apreciação.

35. Em primeiro lugar, nos termos do artigo 63.º da Diretiva IVA, o facto gerador do imposto ocorre e o imposto torna-se exigível, em regra, «no momento em que é efetuada a entrega de bens ou a prestação de serviços». A fim de determinar se uma operação dá lugar a IVA, o *momento específico* em que uma operação deve ser apreciada é, em princípio, o momento em que o bem em causa é *entregue* ou o serviço em causa é *prestado*. A este respeito, há que recordar que, nos termos do artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva IVA, «[e]ntende-se por “entrega de bens” a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário».

36. Em segundo lugar, no que diz respeito ao modo de efetuar essa apreciação, deve salientar-se a sua natureza *objetiva*. O propósito deste exercício consiste em apreciar a *realidade económica e comercial* das operações em causa (8) ao passar em revista todos os fatores relevantes (9). Deve adotar-se a perspetiva de um observador independente que procura identificar a verdadeira natureza e finalidade da operação, tendo em conta todas as circunstâncias objetivas (10).

37. Essas circunstâncias incluem, nomeadamente, as características específicas do bem entregue ou do serviço prestado, a forma como é efetuada a entrega ou prestação e, de um modo mais geral, as circunstâncias em torno da operação. Nesse contexto, a intenção das partes pode também ser um elemento relevante. O Tribunal de Justiça tem decidido recorrentemente que «a intenção declarada das partes relativamente à sujeição de uma transação ao IVA deve ser tida em consideração na apreciação global das circunstâncias dessa transação, desde que essa intenção se baseie em elementos objetivos» (11).

38. Assim, a regra geral a aplicar na apreciação de uma operação é a avaliação de *todos os elementos objetivos no momento da entrega ou prestação*.

39. Neste cenário, a compatibilidade de uma disposição nacional tal como a (parte) da secção 2.2 da Instrução do Ministério das Finanças relativa ao IVA sobre a venda de edifícios novos e de terrenos para construção (a seguir «secção 2.2») afigura-se problemática.

40. No geral, a disposição prevista na secção 2.2 parece refletir a abordagem descrita acima: no geral, «as entregas de edifícios e dos terrenos em que estão implantados os edifícios, desde que não sejam edifícios novos, não estão sujeitas a IVA». Além disso, o resto da disposição prevê que em (outros) casos gerais, «a intenção do comprador não é decisiva para apreciar se se está na presença de entregas de terrenos para construção», com uma série de critérios (objetivos) a tomar em consideração para essa apreciação.

41. No entanto, existe ainda a categoria especial constante da secção 2.2, que especifica que «[q]uando se acorde que os edifícios serão demolidos pelo vendedor ou se resultar do contrato de compra e venda que os edifícios são adquiridos para demolição pelo comprador, trata-se de vendas de terrenos para construção».

42. Aquela específica regra nacional (ou melhor, aquela exceção específica à regra nacional geral) parece afastar-se dos princípios da legislação em matéria de IVA acima descritos em dois aspetos importantes. Em primeiro lugar, a sujeição de uma operação a IVA não é, nos termos da secção 2.2, determinada com base na situação existente no momento da entrega, mas com base em acontecimentos que se supõe virem a ocorrer no futuro (*elemento temporal*). Em segundo lugar, a intenção das partes, tal como indicada no contrato, afigura-se como elemento determinante na apreciação, enquanto a totalidade dos elementos objetivos da operação em causa não é devidamente tida em conta (*natureza da apreciação*).

43. Quanto a mim, a aplicação de uma disposição nacional como aquela parte da secção 2.2 pode produzir apreciações erradas no que diz respeito a operações como as que estão em causa no processo principal. Uma análise mais aprofundada das operações em causa no processo principal poderá ilustrar com maior clareza a razão pela qual a questão prejudicial deve, na minha opinião, ter uma resposta negativa.

C. A primeira venda do imóvel controvertido

44. Com a primeira operação, a KPC adquiriu ao porto de Odense o imóvel controvertido, constituído por uma parcela de terreno que estava ocupada quase na totalidade por um armazém. No momento da venda esse armazém estava intacto, plenamente funcional, e, de acordo com a administração fiscal dinamarquesa, avaliado em 814 000 coroas dinamarquesas (DKK).

45. Por conseguinte, quando examinada com base nas suas características objetivas, essa operação parece encaixar diretamente na categoria referida no artigo 135.º, n.º 1, alínea j), da Diretiva IVA: «as entregas de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação».

46. No entanto, o Governo dinamarquês alega que uma tal conclusão iria ignorar erradamente o verdadeiro propósito da operação. A intenção das partes – tal como refletida no contrato – foi, sem dúvida alguma, a de transmitir a propriedade de uma parcela terreno na qual se um edifício novo viria, mais tarde, a ser construído. Estava assente entre as partes que não poderia ocorrer qualquer tipo de construção sem a demolição prévia do armazém. De acordo com o planeamento aprovado pelo Município de Odense, apenas uma parte muito reduzida desse edifício (parte da fachada leste) iria ser incorporada no edifício novo.

47. Em apoio do seu argumento, o Governo dinamarquês invoca o Acórdão Don Bosco, no qual o Tribunal de Justiça decidiu que «não é abrangida» pela isenção de IVA prevista para as entregas de bens imóveis não construídos com exceção das entregas de terrenos para construção «a entrega de um terreno no qual ainda está implantado um velho edifício que deve ser demolido, para dar lugar a uma nova construção, e cuja demolição para esse fim, da responsabilidade da vendedora, começou antes dessa entrega» (12).

48. A tese do Governo dinamarquês não me convence. Esse argumento baseia-se em inflacionar o peso que a intenção das partes pode ter ao identificar, para efeitos das regras do IVA, a verdadeira natureza e objetivo de uma determinada operação. Além disso, também leva as declarações feitas pelo Tribunal de Justiça no Acórdão Don Bosco a extravasar o seu escopo e os limites lógicos desse processo.

49. Conforme acima referido nos n.os 36 a 38, uma operação económica deve, em primeiro lugar, ser analisada à luz das suas características objetivas. A intenção das partes no que respeita ao produto objeto da entrega ou prestação pode também ser um elemento relevante neste contexto, uma vez que pode ajudar a esclarecer a lógica subjacente à operação.

50. Isto só será verdade, porém, na medida em que a intenção das partes seja refletida nas e/ou sublinhada pelas características da própria operação. Meras declarações das partes, sem apoio em qualquer elemento concreto que as comprove, não têm qualquer papel a desempenhar. Ainda mais importante, a intenção das partes só é relevante no que respeita ao objetivo por elas prosseguido *através* da operação em causa. A intenção das partes é, em contrapartida, de pouca ou nenhuma relevância quando – como no presente processo – diz respeito ao que é suposto acontecer ao bem após a sua entrega, por intervenção de terceiros, algures no futuro.

51. Por outras palavras, a intenção e os planos das partes podem colorir ou confirmar uma determinada leitura da realidade. No entanto, a menos que a apreciação de direito fiscal se deva tornar numa instância de voluntarismo metafísico, na qual, parafraseando Schopenhauer, a operação seja apenas vontade e representação (13), a intenção das partes dificilmente se poderá sobrepor à realidade.

52. Adicionalmente, a posição defendida pelo Governo dinamarquês não tem qualquer apoio jurisprudencial. Por exemplo, no Acórdão Teleos, o Tribunal de Justiça sublinhou que, contrariamente à argumentação das partes segundo a qual a intenção do fornecedor e do adquirente de efetuar uma determinada operação é suficiente para a sua qualificação como tal, «deve notar-se que resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que uma obrigação de a Administração Fiscal proceder a inquéritos a fim de determinar a intenção do sujeito passivo seria contrária aos objetivos do sistema comum do IVA de garantir a segurança jurídica e de facilitar os atos inerentes à aplicação do IVA pela tomada em consideração, *salvo em casos excepcionais, da natureza objetiva da operação em causa*

». O Tribunal de Justiça sublinha, ainda, que a qualificação de uma operação deve necessariamente ser feita «com base em elementos objetivos» (14).

53. Neste cenário, resulta claro por que razão o processo em apreço difere do processo Don Bosco. No Acórdão Don Bosco, o Tribunal de Justiça concentrou-se na realidade da operação económica em causa. A compradora tinha a intenção de construir algo novo na parcela de terreno que estava a adquirir, em substituição do que estava a ser demolido pela própria vendedora nesse preciso momento em que se estava a realizar a operação. Na prática, a compradora estava a adquirir uma parcela de terreno que estava virtualmente pronta para uma nova construção. Era, assim, pouco relevante que esta situação apenas se viesse a concretizar um pouco depois da data da transmissão da propriedade do imóvel.

54. O n.º 39 do Acórdão Don Bosco é revelador a este respeito. Como observou o Tribunal de Justiça, o objeto económico dos atos realizados pela vendedora (entrega de terrenos e conclusão dos trabalhos de demolição) era o «fornecimento de um terreno *pronto* para] construção» (15). O Tribunal de Justiça referiu ainda que o edifício antigo não apresentava qualquer utilidade para efeitos da atividade económica da compradora e a parcela de terreno apenas se tornaria economicamente útil para esta após a conclusão dos trabalhos de demolição (16), que tinham sido organizados e pagos pela vendedora (17).

55. Tudo isto contrasta com o presente processo, no qual, no momento da primeira venda do imóvel controvertido, o armazém ainda estava intacto e não tinha sido dado início a quaisquer trabalhos de demolição. A data de demolição não estava sequer prevista com alguma certeza e o processo iria ser desencadeado por um comprador posterior do terreno, não pela KPC.

56. Esta leitura do Acórdão Don Bosco é corroborada por decisões do Tribunal de Justiça nas quais se considerou que 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» (18).

57. No presente processo, a situação objetiva no momento da operação era que não se podia excluir completamente uma alteração do plano no que respeita ao futuro do armazém – por mais improvável que, na opinião das partes, tal pudesse parecer. Em princípio, quaisquer atrasos nos trabalhos, a instauração de ações judiciais relativas à demolição do edifício antigo ou à construção do edifício novo, ou simples alterações ao plano urbanístico (por exemplo, provocadas por questões emergentes na fase de demolição do armazém) poderiam ter tido impacto sobre a utilização do armazém existente.

58. Este último não é, de forma alguma, um cenário meramente hipotético. Com efeito, o plano urbanístico original para a zona que foi aprovado pela Assembleia Municipal de Odense indicava que o armazém em causa deveria ser preservado «na medida do possível». Só em momento posterior foi o plano urbanístico alterado no sentido de que a parte central da fachada leste do armazém seria o único elemento arquitetónico do edifício antigo que tinha de ser preservado. Embora já estivesse prevista antes da assinatura do contrato de compra e venda, esta alteração foi, na verdade, aprovada posteriormente (19).

59. Também não considero convincente o segundo argumento invocado pelo Governo dinamarquês, segundo o qual este tinha o direito de classificar a parcela de terreno em causa como «terrenos para construção», uma vez que a definição deste conceito fora, nos termos do artigo 12.º, n.º 3, da Diretiva IVA, deixada ao critério dos Estados-Membros (20). Como observado corretamente pela Comissão, a margem de conformação dos Estados-Membros na definição do conceito de «terrenos para construção» não pode ser de molde a ingerir na noção de

«edifício» que é, por sua vez, um conceito de direito da União (21). Esse conceito está, além disso, definido em traços gerais no artigo 12.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA: *qualquer construção incorporada no solo*» (22).

60. A este respeito, acrescentaria apenas que, no quadro da presente análise, o facto de parte de uma fachada do edifício antigo ser mantida no edifício novo é pouco importante. Tanto quanto percebi, essa parte do edifício foi primeiramente removida a fim de ser em seguida integrada no edifício novo. Na minha opinião, nenhuma interpretação razoável do conceito de «edifício», na aceção do artigo 12.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA, poderia alargar esse conceito de modo a incluir nele um elemento do edifício antigo que simplesmente foi posteriormente integrado ou utilizado para o novo, sem nunca sequer ter sido fixado ao solo. Por conseguinte, apesar do facto de os contornos deste conceito terem sido objeto de alguma discussão entre as partes, não vejo qualquer propósito em deter-me sobre esta questão em pormenor, uma vez que é pouco relevante para o presente processo.

61. Por último, o resultado segundo o qual a primeira venda do imóvel controvertido dificilmente poderia ser considerada como a venda de terrenos para construção para efeito das regras do IVA encontra apoio em duas considerações adicionais.

62. Em primeiro lugar, o Tribunal de Justiça já declarou que a *ratio legis* do artigo 12.º, n.º 1, alínea a), e do artigo 135.º, n.º 1, alínea j), da Diretiva IVA radica na falta relativa de valor acrescentado gerada pela venda de um edifício antigo. O Tribunal de Justiça observou que «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» (23).

63. Desse ponto de vista, a operação em causa dificilmente justifica a imposição de IVA: não tinha sido realizada qualquer atividade no imóvel que pudesse aumentar o seu valor económico para a KPC. Na verdade, antes de esse imóvel poder voltar a fazer parte de uma cadeia de produção que lhe acrescentasse valor, o armazém tinha de ser demolido (24).

64. Em segundo lugar, o Tribunal de Justiça afirmou recentemente quanto ao artigo 12.º, n.º 1, alínea a), e ao artigo 135.º, n.º 1, alínea j), da Diretiva IVA, que «conjugadas, estas disposições estabelecem uma distinção entre o carácter antigo e o carácter novo de um edifício, não estando a venda de um imóvel antigo, em princípio, sujeita a IVA» (25). A este respeito, pergunto-me se, no caso de a venda de uma parcela de terreno com um edifício antigo, que podia de imediato ser explorada economicamente, poder ser classificada como uma venda de terrenos para construção, tal não levantaria problemas à luz do princípio da neutralidade fiscal. Com efeito, operações análogas acabariam por ser sujeitas ou isentas de IVA apenas com base na intenção declarada das partes relativamente ao futuro destino do edifício, independentemente da sua aparência física.

65. Ao dissociar a aplicação das normas da realidade objetiva, essa abordagem poderia também tornar relativamente simples contorná-las. Com efeito, seria demasiado fácil para as partes incluírem algumas declarações no contrato relativamente ao futuro de um edifício de modo a obterem o resultado pretendido em termos de tratamento em sede de IVA. Não me parece aceitável que ficassem, então, as autoridades tributárias com o ónus de verificar, numa fase posterior, se e em que medida a intenção declarada das partes teria sido efetivamente concretizada.

D. A revenda do imóvel controvertido

66. Parece-me que as considerações desenvolvidas acima no que respeita à venda do imóvel

controvertido poderiam ser igualmente válidas no que se refere à posterior revenda desse imóvel.

67. Esta última operação – realizada entre a KPC e a Boligforeningen Kristiansdal – respeitou, tanto quanto entendi, precisamente ao mesmo imóvel que foi objeto da primeira venda. A operação posterior também dizia, portanto, respeito à venda de uma parcela de terreno onde havia um armazém que estava intacto, plenamente funcional e que tinha um determinado valor (não negligenciável). À semelhança do que observei no que respeita à primeira operação, os trabalhos de demolição ainda não tinham começado no momento em que o vendedor parece ter transmitido a propriedade do imóvel para o comprador.

68. No entanto, na audiência, a Comissão sugeriu que a revenda do imóvel controvertido não deveria ser considerada isoladamente, devendo antes ser considerada parte de um conjunto de operações que, pelos próprios termos dos contratos em causa, deve ser apreciado no seu todo. Na opinião da Comissão, esta abordagem implica que, no seu conjunto, as operações entre a KPC e a Boligforeningen Kristiansdal devem ser consideradas como dando origem a uma «entrega de um edifício ou de parte de um edifício e do terreno da sua implantação, efetuada antes da primeira ocupação», na aceção do artigo 12.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA.

69. Na minha opinião, não há elementos suficientes nos autos que permitam ao Tribunal de Justiça tomar uma posição definitiva sobre esta questão. Adicionalmente, cabe geralmente ao órgão jurisdicional nacional determinar, à luz dos princípios desenvolvidos pelo Tribunal de Justiça (26), se as operações formalmente distintas estão tão estreitamente ligadas que formam, objetivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição revestiria um carácter artificial (27).

70. Acrescentaria ainda, neste contexto, que a questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio foi formulada em termos abstratos e incide sobre o significado da intenção das partes na apreciação, para efeitos de IVA, da venda de um terreno com um edifício já existente. O órgão jurisdicional de reenvio não procurou obter do Tribunal de Justiça orientações sobre a questão específica suscitada pela Comissão. Assim, podem apenas apresentar-se algumas considerações finais a título de auxílio ao órgão jurisdicional nacional, caso este venha a precisar.

71. O acordo quadro esclarece que foi a Boligforeningen Kristiansdal a adquirir o imóvel a fim de passar a agir enquanto construtor e operador. A KPC, por seu lado, foi apenas identificada enquanto empreiteira para a realização da conceção e da conversão do imóvel em unidades de habitação. Além disso, antes de a KPC poder dar início a quaisquer trabalhos de construção, a Boligforeningen Kristiansdal teve de organizar e pagar a demolição do armazém existente. Era igualmente a Boligforeningen Kristiansdal quem teria de suportar qualquer eventual responsabilidade decorrente dos trabalhos de demolição.

72. Nesse cenário, afigura-se que, antes de as unidades habitacionais terem sido construídas, a Boligforeningen Kristiansdal agia como proprietária do imóvel controvertido o que, por força dos artigos 14.º e 63.º da Diretiva IVA (28), constitui um facto gerador de imposto. A este respeito, o Tribunal de Justiça já precisou que o conceito de «entrega de um bem» deve ser interpretado no sentido de «transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário, ainda que não se proceda à transferência da propriedade jurídica do bem» (29).

73. Além disso, tal como no caso da primeira operação, aparentemente, antes de se ter procedido à revenda, o imóvel não terá sido objeto de quaisquer trabalhos que tenham aumentado o seu valor e que justificassem, assim, a cobrança de IVA.

74. Cabe, todavia, ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se esses elementos, quando apreciados em conjunto com todos os outros fatores relevantes, podem ou não indicar que, para a

aplicação das regras relativas ao IVA, a revenda do imóvel controvertido se subsume ao conceito de «entregas de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação», na aceção do artigo 135.º, n.º 1, alínea j), da Diretiva IVA.

75. Em qualquer caso, independentemente da classificação que seja, em última análise, dada à segunda operação, resulta das considerações precedentes que uma disposição nacional, tal como a parte da secção 2.2, segundo a qual a entrega de terrenos onde existe um edifício constitui automaticamente a venda de um terreno para construção sujeita a imposto sobre o valor acrescentado quando é intenção das partes que o edifício seja demolido para que possa ser construído um edifício novo, não é compatível com as disposições da Diretiva IVA.

IV. Conclusão

76. Em jeito de conclusão, proponho que o Tribunal de Justiça responda à questão prejudicial submetida pelo Vestre Landsret (Tribunal de Recurso da Região Oeste, Dinamarca) do seguinte modo:

– Uma disposição nacional, como a que está em causa no processo principal, segundo a qual a entrega de terrenos onde existe um edifício constitui uma venda de um terreno para construção sujeita a imposto sobre o valor acrescentado quando é intenção das partes que o edifício seja demolido para permitir a construção de um edifício novo, não é compatível com os artigos 12.º e 135.º, n.º 1, alíneas j) e k), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.

1 Língua original: inglês.

2 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).

3 V., entre outros, Acórdão de 19 de dezembro de 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, n.os 32 a 34 e jurisprudência referida).

4 Sobre a importância do último elemento, v., por exemplo, Acórdãos de 8 de julho de 1986, Kerrutt/Finanzamt Mönchengladbach-Mitte (73/85, EU:C:1986:295, n.º 15), e de 29 de março de 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, n.º 25).

5 V., neste sentido, Acórdão de 18 de outubro de 2018, Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845, n.º 30 e jurisprudência referida).

6 V., *supra*, n.os 13 a 16 das presentes conclusões.

7 Debruçar-me-ei sobre esta questão *infra*, nos n.os 66 a 73 das presentes conclusões.

8 V., neste sentido, Acórdão de 22 de fevereiro de 2018, T-2 (C-396/16, EU:C:2018:109, n.º 43 e jurisprudência referida).

9 V., ainda, as minhas Conclusões no processo E LATS (C-154/17, EU:C:2018:226, n.º 82).

10 *Ibidem*, n.º 77.

11 V. Acórdão de 12 de julho de 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C-326/11, EU:C:2012:461, n.º 33 e jurisprudência referida).

12 Acórdão de 19 de novembro de 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08,

EU:C:2009:722) (a seguir «Acórdão Don Bosco»).

13 Schopenhauer, A., *Die Welt als Wille und Vorstellung* (O mundo como vontade e representação), primeira edição em F.A. Brockhaus, Leipzig, 1819.

14 Acórdão de 27 de setembro de 2007, Teleos e o. (C-409/04, EU:C:2007:548, n.os 39 e 40). O sublinhado é meu.

15 Acórdão Don Bosco (n.º 39). O sublinhado é meu.

16 *Ibidem*.

17 Acórdão Don Bosco (n.º 32).

18 V. Acórdão de 16 de novembro de 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, n.º 53 e jurisprudência referida). O sublinhado é meu.

19 V., *supra*, n.os 11 e 12 das presentes conclusões.

20 V. também Acórdão de 28 de março de 1996, Gemeente Emmen/Belastingdienst Grote Ondernemingen (C-468/93, EU:C:1996:139, n.os 25 e 26).

21 V., *ibidem*, n.º 25 e jurisprudência referida. De igual modo, o Tribunal de Justiça também declarou que o conceito de «entregas de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação» não pode ser definido por referência ao direito nacional, mas deve ser interpretado de modo uniforme: v., entre outros, Acórdão de 11 de junho de 2009, RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2009:365, n.º 15).

22 O sublinhado é meu.

23 V. Acórdão de 16 de novembro de 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, n.º 31 e jurisprudência referida).

24 Sobre esta questão, de um modo mais geral, v. Conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs no processo Blasi/Finanzamt München I (C-346/95, EU:C:1997:432, n.º 15).

25 V. Acórdão de 16 de novembro de 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869, n.os 29 e 30). O sublinhado é meu.

26 V., *supra*, n.º 33 das presentes conclusões.

27 V., neste sentido, Acórdãos de 21 de fevereiro de 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, n.os 51 a 54), e de 18 de outubro de 2018, Volkswagen Financial Services (UK) (C-153/17, EU:C:2018:845, n.os 32 e 33).

28 V., *supra*, n.º 35 das presentes conclusões.

29 V., por exemplo, Acórdão de 8 de fevereiro de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, EU:C:1990:61, n.º 9).