

Processo C-299/20

Pedido de decisão prejudicial

Data de entrada:

6 de julho de 2020

Órgão jurisdicional de reenvio:

Conseil d'État (Conselho de Estado, em formação jurisdicional, França)

Data da decisão de reenvio:

25 de junho de 2020

Recorrente:

Icade Promotion Logement SAS

Recorrido:

Ministre de l'Action et des Comptes Publiques

CONSEIL D'ÉTAT (Conselho de Estado)

Secção do Contencioso

[Omissis]

Sessão de 10 de junho de 2020

Leitura em 25 de junho de 2020

Vista a seguinte tramitação processual:

A société par actions simplifiée (SAS) (sociedade por ações simplificada, «SAS») Icade Promotion Logement pediu ao tribunal administratif de Montreuil (Tribunal Administrativo de Montreuil) a restituição, até ao montante máximo de 2 826 814 euros e de 2 369 881 euros, do imposto sobre o valor acrescentado [a seguir «IVA»] que pagou relativamente aos períodos compreendidos entre, respetivamente, 1 de janeiro e 31 de dezembro de 2007 e 1 de janeiro e 31 de dezembro de 2008. Por Sentença *[omissis]* de 27 de abril de 2012, o tribunal administratif de Montreuil (Tribunal Administrativo de Montreuil) julgou a ação improcedente.

Por Acórdão *[omissis]* de 18 de julho de 2014, a cour administrative d'appel de Versailles (Tribunal Administrativo de Recurso de Versalhes) negou provimento ao recurso dessa sentença interposto pela sociedade.

Por Decisão *[omissis]* de 28 de dezembro de 2016, a Secção do Contencioso do Conseil d'État (Conselho de Estado), julgando parcialmente procedente o recurso interposto pela sociedade, anulou o Acórdão da cour administrative d'appel de Versailles (Tribunal Administrativo de Recurso de Versalhes) de 18 de julho de 2014, na parte em que tinha por objeto a restituição do *[omissis]* [IVA] relativo apenas às operações realizadas por essa sociedade e remeteu o processo ao Tribunal na medida dessa anulação.

Num segundo Acórdão *[omissis]* de 19 de outubro de 2017, a cour administrative d'appel de Versailles (Tribunal Administrativo de Recurso de Versalhes) negou provimento ao recurso interposto pela *[omissis]* Icade Promotion Logement da Sentença de 27 de abril de 2012.

Através de um recurso sumário, um articulado superveniente, uma réplica e novos articulados, registados em 20 de dezembro de 2017, 20 de março, 21 de setembro, 16 de novembro de 2018 e 7 de junho de 2019 na Secretaria do contentieux do Conseil d'État (Secção do Contencioso do Conselho de Estado), a sociedade Icade Promotion Logement pede ao Conseil d'État (Conselho de Estado), a título principal:

- 1.º para anular este segundo acórdão;
- 2.º para, decidindo do mérito da causa, dar provimento ao seu recurso;
- 3.º a título subsidiário, questionar o Tribunal de Justiça da União Europeia, a título prejudicial, sobre a interpretação das disposições 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];

[Omissis]

[Omissis] a Icade Promotion Logement alega que a cour administrative d'appel de Versailles (Tribunal Administrativo de Recurso de Versalhes):

— desvirtuou os factos ao decidir que esta não tinha apresentado nenhum esclarecimento sobre a natureza exata das operações a que tinha procedido sobre cada um dos terrenos em causa antes da sua venda, pelo que não tinha fundamento para sustentar que a venda desses terrenos tinha contribuído para a construção de imóveis novos na aceção do ponto 7.º do artigo 257.º do code général des impôts [Código Geral dos Impostos; a seguir «CGI»];

— fundamentou insuficientemente a sua decisão e cometeu um erro de direito ao declarar que as suas operações de venda de terrenos a particulares não se enquadravam no regime do *[omissis]* [IVA] imobiliário previsto no ponto 7.º do

artigo 257.º do *[omissis]* [CGI], mas no regime do *[omissis]* [IVA] sobre a margem prevista no ponto 6 deste mesmo artigo;

— cometeu um erro de direito ao declarar que a legislação francesa não violava o princípio da neutralidade do *[omissis]* [IVA], ao isentar do *[omissis]* [IVA], nos termos do ponto 5 do artigo 261.º do *[omissis]* [CGI], as operações de loteamento realizadas pelas autarquias locais, ao passo que essas mesmas operações realizadas por privados estavam sujeitas ao regime do *[omissis]* [IVA] sobre a margem;

— cometeu um erro de direito ao basear-se na não sujeição ao *[omissis]* [IVA] da operação de aquisição de um terreno, para daí deduzir que a aplicação do regime de tributação sobre a margem prevista no ponto 6 do artigo 257.º do *[omissis]* [CGI] à operação de cessão desse terreno estava em conformidade com o artigo 392.º da Diretiva 2006/112 *[omissis]*;

— cometeu um erro de direito ao declarar que o artigo 392.º da Diretiva 2006/112 *[omissis]*, na medida em que prevê que o regime do *[omissis]* [IVA] sobre a margem se pode aplicar às entregas de edifícios e de terrenos para construção adquiridos para fins de revenda, não tem por objeto nem por efeito excluir desse regime as aquisições de terrenos não urbanizados para revenda como terrenos para construção.

Por três contestações, registadas em 3 de agosto e em 10 de outubro de 2018 e em 24 de março de 2020, o ministre de l'action et des comptes publics (ministro da Ação e das Contas Públicas) pede que seja negado provimento ao recurso. Alega que os argumentos invocados pela sociedade recorrente não têm fundamento e que não há que pedir ao Tribunal de Justiça da União Europeia que se pronuncie a título prejudicial.

Vistos os demais documentos dos autos;

Visto:

— a Diretiva 2006/112 *[omissis]*;

— o *[omissis]* [CGI] e o livre des procédures fiscales [Código de Processo Tributário; a seguir «LPF»];

— o code de justice administrative (Código da Justiça Administrativa) e a ordonnance n.º 2020 305 du 25 mars 2020 (Despacho n.º 2020-305, de 25 de março de 2020);

[Omissis]

Considerando o seguinte:

1. Resulta dos documentos dos autos submetidos aos tribunais que conheceram do mérito da causa que a [omissis] Icade Promotion Logement, que exerce atividade na área de loteamentos, sujeitou as cedências de terrenos para construção a particulares que realizou nos períodos de 1 de janeiro a 31 de dezembro de 2007 e de 1 de janeiro a 31 de dezembro de 2008 ao regime do [omissis] [IVA] sobre a margem, conforme resulta das disposições conjugadas do ponto 6.º do artigo 257.º e do artigo 268.º do [omissis] CGI. Pediu à Administração Fiscal, com fundamento no artigo L. 190 do [omissis] LPF, a restituição do imposto pago em conformidade, que, na sua opinião, ascendia a 2 826 814 euros relativamente ao período de 1 de janeiro a 31 de dezembro de 2007 e a 2 369 881 euros relativamente ao período de 1 de janeiro a 31 de dezembro de 2008. Tendo a administração indeferido a sua reclamação, a [omissis] Icade Promotion Logement submeteu o litígio ao tribunal tributário. Interpôs recurso de cassação do segundo acórdão proferido pela cour administrative d'appel de Versailles (Tribunal Administrativo de Recurso de Versalhes) neste litígio, no qual a cour, sem se pronunciar sobre a sua admissibilidade, negou provimento por falta de fundamento ao pedido de restituição apresentado pela sociedade.
2. Por um lado, nos termos do artigo 12.º da Diretiva 2006/112 [omissis]: «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: [...] / b) Entrega de um terreno para construção [...]». O artigo 135.º da diretiva dispõe que: «1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações: [...] / 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 [...]». Nos termos do artigo 392.º da Diretiva: «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».
3. Por outro lado, nos termos do artigo 257.º do [omissis] [CGI], na redação aplicável aos períodos de tributação controvertidos: «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, de bens equiparáveis a esses terrenos pela letra A do artigo 1594-O G [...]; / 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 início das 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 afetam a habitação. / [...]». Nos termos do artigo 268.º do mesmo código, na redação aplicável aos períodos de tributação controvertidos: «*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 [...]».*

4. Resulta das disposições, referidas no número anterior, do ponto 7.º do artigo 257.º do *[omissis]* [CGI] que este ponto 7.º não era aplicável às cedências de terrenos para construção adquiridos por pessoas singulares com vista à construção de imóveis que essas pessoas afetavam a habitação. Consequentemente, essas operações estavam sujeitas ao *[omissis]* [IVA] com fundamento nas disposições do ponto 6.º do mesmo artigo, quando eram realizadas por pessoas abrangidas por estas últimas. Nesta hipótese, o imposto era baseado, nos termos do disposto no artigo 268.º do *[omissis]* [CGI], não no preço da cedência do terreno, mas na margem realizada pelo cedente.
5. A *[omissis]* Icade Promotion Logement alegava na cour administrative d'appel de Versailles (Tribunal Administrativo de Recurso de Versalhes) que tinha realizado aquisições de terrenos não edificados, não abrangidos pelo âmbito de aplicação do *[omissis]* [IVA], com o objetivo de os revender sem aí edificar construções, em seguida tinha loteado os terrenos adquiridos e procedido a trabalhos de instalação de diversas redes que servem esses lotes (arruamentos, água potável, eletricidade, gás, saneamento, telecomunicações), antes de vender os lotes assim servidos a pessoas singulares, como terrenos para construção, com vista à construção de imóveis afetos a habitação. Para contestar a sujeição das vendas assim realizadas ao *[omissis]* [IVA] com base na margem nos termos das disposições conjugadas do ponto 6.º do artigo 257.º e do artigo 268.º do *[omissis]* [CGI], a *[omissis]* Icade Promotion Logement alegava que a aplicação do regime de tributação com base na margem a estas operações era incompatível com o artigo 392.º da Diretiva *[omissis]* [2006/112], sob dois aspetos.
6. Em primeiro lugar, segundo a *[omissis]* Icade Promotion Logement, o artigo 392.º da Diretiva *[omissis]* [2006/112] 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 tiver suportado o *[omissis]* [IVA] aquando da aquisição dos terrenos, sendo privado do direito de efetuar a dedução. 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 *[omissis]* [2006/112] abrange os casos em que a aquisição não foi sujeita a *[omissis]* [IVA]. A *[omissis]* Icade Promotion Logement alega que a cour administrative d'appel [de Versailles] (Tribunal Administrativo de Recurso de Versalhes) cometeu, quanto a esta questão, um erro de direito, alegando, nomeadamente, que a versão em língua inglesa do artigo 392.º da Diretiva

[*omissis*] [2006/112] limita claramente a possibilidade de aplicar o regime de tributação sobre a margem à hipótese em que a aquisição do bem revendido foi sujeita a [*omissis*] [IVA] sem que este imposto pudesse ser deduzido pelo sujeito passivo que o revende.

7. A resposta a este fundamento de erro de direito depende da questão de saber se o artigo 392.º da Diretiva [*omissis*] [2006/112], que é de aplicação restrita enquanto derrogação, deve 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 [*omissis*] [IVA] sem que o sujeito passivo que os revende tenha tido o direito de efetuar a dedução deste imposto, ou se permite aplicar mais amplamente, como sugere a sua versão em língua francesa, este regime a operações de entrega de imóveis cuja aquisição não foi sujeita a [*omissis*] IVA, seja porque essa aquisição não se enquadra no seu âmbito de aplicação, seja porque, enquadrando-se no seu âmbito de aplicação, está isenta dele.
8. Em segundo lugar, de acordo com a [*omissis*] Icade Promotion Logement, o artigo 392.º da Diretiva [*omissis*] [2006/112] 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. Para responder a esta argumentação, a cour administrative d'appel [de Versailles] (Tribunal Administrativo de Recurso de Versalhes) declarou que a referência, no artigo 392.º da Diretiva [*omissis*] [2006/112], 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. A [*omissis*] Icade Promotion Logement sustenta que a cour administrative d'appel [de Versalhes] cometeu, nesta questão, um erro de direito, ao alegar, nomeadamente, que o regime de tributação sobre a margem não pode ser aplicado às operações de venda de imóveis que foram objeto de alterações, desde a sua aquisição.
9. A resposta a este segundo fundamento depende da questão de saber se o artigo 392.º da Diretiva [*omissis*] [2006/112], que é de aplicação estrita enquanto derrogação, 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 nas duas seguintes hipóteses: ou 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; ou quando 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).
10. As questões referidas nos n.ºs 7 e 9 são determinantes para a decisão do presente litígio e apresentam dificuldades sérias de interpretação por falta de jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia que esclareça o objeto e o alcance das

disposições em causa. Consequentemente, há que solicitar ao Tribunal de Justiça que se pronuncie sobre estas questões nos termos do artigo 267.º *[omissis]* [TFUE] e, até que este se pronuncie, suspender a instância no recurso interposto pela *[omissis]* Icade Promotion Logement.

DECIDE:

Artigo 1.º: É suspensa a instância no recurso interposto pela *[omissis]* Icade Promotion Logement até que o Tribunal de Justiça da União Europeia se pronuncie sobre as seguintes questões:

1) Deve 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,] 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 *[omissis]* [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 *[omissis]* [2006/112] 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 edificados, passaram, entre o momento da sua aquisição e o da sua revenda pelo sujeito passivo, a terrenos para construção;

— quando esse 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)?

[Omissis]