

**Processo C-594/23****Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

26 de setembro de 2023

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Vestre Landsret (Tribunal de Recurso da Região Oeste, Dinamarca)

**Data da decisão de reenvio:**

20 de setembro de 2023

**Recorrente:**

Skatteministeriet (Ministério das Finanças dinamarquês)

**Recorridas:**

Lomoco Development ApS

Holm Invest Aalborg A/S

I/S Nordre Strandvej Sæby

Strandkanten Sæby ApS

**Objeto do processo principal**

O litígio no processo principal tem por objeto a decisão da Landsskatteret (Comissão Nacional de Recursos Tributários, Dinamarca), na qual esta declarou que as entregas de terrenos em causa no processo principal não são entregas de terrenos para construção e, por conseguinte, não constituem operações sujeitas a IVA ao abrigo do artigo 135.º, n.º 1, alínea j), e do artigo 12.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2, por um lado, e ao abrigo do artigo 135.º, n.º 1, alínea k), e do artigo 12.º, n.º 1, alínea b), e n.º 3, por outro, da Diretiva IVA. O recurso no processo principal por meio do qual esta decisão é contestada foi interposto pelo Skatteministeriet (Ministério das Finanças dinamarquês), que alega que o terreno em causa é um terreno para construção e que, por esse motivo, a entrega está sujeita a IVA.

## **Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial**

Interpretação do conceito de «terreno para construção» [v. artigo 135.º, n.º 1, alínea j), e artigo 12.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2; artigo 135.º, n.º 1, alínea k), e artigo 12.º, n.º 1, alínea b), e n.º 3];

O pedido de decisão prejudicial é apresentado nos termos do artigo 267.º TFUE

## **Questão prejudicial**

É compatível com o artigo 135.º, n.º 1, alínea j), e o artigo 12.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2, por um lado, e com o artigo 135.º, n.º 1, alínea k), e o artigo 12.º, n.º 1, alínea b), e n.º 3, por outro, da Diretiva 2006/112, o facto de um Estado-Membro, em circunstâncias como as do processo principal, considerar que uma entrega de um terreno no qual, quando da entrega, estava construída uma fundação pré-fabricada e no qual só posteriormente foi construído um edifício residencial por outros proprietários constitui uma venda de um terreno para construção sujeita a IVA?

## **Disposições de direito da União invocadas**

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)

Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, artigo 267.º

C-349/96, Cardd Protection Plan (EU:C:1999:93)

C-400/98, Breitsohl (EU:C:2000:304, n.ºs 46 e 54)

C-315/00, Rudolf Maierhofer (EU:C:2003:23)

C-308/16, Kozuba Premium Selection (EU:C:2017:869, n.º 31)

C-71/18, KPC Herning (EU:C:2019:660, n.º 54)

C-299/20, Icade Promotion (EU:C:2021:783), n.ºs 34, 35, 51, 57 e 58

## **Disposições de direito nacional invocadas**

- 1 Lei relativa ao IVA; Lei Consolidada n.º 966, de 14 de outubro de 2005, conforme alterada posteriormente: § 13, n.º 1, 9), alíneas a) e b), e § 13, n.º 3
- 2 Regulamento n.º 814, de 24 de junho de 2013: § 57 e 59
- 3 Regulamento n.º 808, de 30 de junho de 2015: § 54 e 56, e § 134, n.ºs 3 e 4

- 4 O § 13, n.º 1, 9), da Lei relativa ao IVA (Lei Consolidada n.º 966, de 14 de outubro de 2005, conforme alterada posteriormente), na versão aplicável no momento em que foram executadas as fundações do terreno para construção em causa no processo principal, isentava do imposto as entregas de bens imóveis. Esta disposição da Lei relativa ao IVA baseava-se na disposição de «standstill» que figura no artigo 371.º da Diretiva IVA, em conjugação com o anexo X, parte B, ponto 9, da mesma diretiva, que deu continuidade ao artigo 28.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Diretiva, em conjugação com o anexo F, ponto 16, da mesma.
- 5 Esta isenção de IVA foi parcialmente revogada em 1 de janeiro de 2011 pela Lei n.º 520, de 12 de junho de 2009, que introduziu uma alteração ao § 13 da Lei relativa ao IVA, que autorizou igualmente o skatteminister (Ministro das Finanças dinamarquês) a adotar um regulamento do IVA relativo ao aprofundamento da definição e delimitação dos bens imóveis. A partir desse momento, o § 13 passou a dispor que a isenção do IVA relativo às entregas de bens imóveis não inclui a entrega de terrenos para construção, independentemente de terem sido urbanizados, nem a entrega separada de bens imóveis edificadas. A lei modificativa entrou em vigor em 1 de janeiro de 2011.
- 6 Segundo a exposição de motivos desta lei, não foi proposta nenhuma disposição transitória, uma vez que se declarou que a lei só se aplicaria aos novos imóveis cuja construção ou ampliação/transformação tivesse início após a entrada em vigor da lei. O momento em que se considera que tem início a nova construção é o momento em que começa a execução das fundações.
- 7 Posteriormente, o skatteminister (Ministro das Finanças dinamarquês) adotou um regulamento do IVA relativo à definição de bens imóveis. No momento da transmissão das parcelas para construção em causa no processo principal, eram aplicáveis duas versões diferentes do regulamento do IVA: o regulamento de 24 de junho de 2013 (relativo às transmissões que tiveram lugar em 15 de junho de 2015) e o regulamento de 30 de junho de 2015 (relativo às outras entregas sob a forma de contribuições não expressas em numerário realizadas em 25 de agosto de 2015).
- 8 Resulta do § 54, n.º 1, do regulamento de 2015 que o termo «edifício» que figura no § 13, n.º 1, 9), alínea a), da Lei relativa ao IVA deve ser entendido no sentido de construções incorporadas no solo, concluídas para o fim a que se destinam. Em conformidade com o § 56, n.º 1, deste regulamento, o termo «terreno para construção» deve ser entendido no sentido de uma área não edificada que é designada para fins que permitem a construção de edifícios. Resulta igualmente do § 134, n.ºs 3 e 4, do referido regulamento que a sujeição ao IVA prevista no § 13, n.º 1, 9), alínea a), da Lei relativa ao IVA, conforme alterada, se aplica aos novos edifícios e aos novos edifícios e ao terreno da sua implantação, cuja construção tenha tido início em 1 de janeiro de 2011 ou após esta data.
- 9 Jurisprudência da Landsskatteret (Comissão Nacional de Recursos Tributários, Dinamarca)

- 10 Em 29 de setembro de 2017, a Landsskatteret (Comissão Nacional de Recursos Tributários, Dinamarca) pronunciou-se num processo em que a questão era semelhante à do presente processo. Na sua decisão, a Landsskatteret (Comissão Nacional de Recursos Tributários, Dinamarca) declarou que uma parcela de terreno com uma fundação construída antes de 1 de janeiro de 2011 podia ser vendida com isenção de IVA pelo facto de a construção se ter iniciado antes de 1 de janeiro de 2011, num momento em que eram aplicáveis as normas anteriores à Lei n.º 520, de 12 de junho de 2009. O Skatteministeriet (Ministério das Finanças dinamarquês) não impugnou judicialmente esta decisão.
- 11 Em 14 de fevereiro de 2022, a Landsskatteret (Comissão Nacional de Recursos Tributários, Dinamarca) pronunciou-se noutro processo em que a questão era semelhante à do presente processo. Na sua decisão, a Landsskatteret (Comissão Nacional de Recursos Tributários, Dinamarca) considerou que quatro parcelas de terreno com fundações, cuja construção tinha começado antes de 1 de janeiro de 2011, podiam ser vendidas com isenção de IVA devido ao facto de a construção ter tido início antes de 1 de janeiro de 2011, quando eram aplicáveis as normas anteriores à Lei n.º 520, de 12 de junho de 2009. O Skatteministeriet (Ministério das Finanças dinamarquês) interpôs recurso desta Decisão de 14 de fevereiro de 2022. Segundo os elementos fornecidos pelo Skatteministeriet (Ministério das Finanças dinamarquês), a instância nesse processo foi suspensa enquanto se aguarda a resposta do Tribunal de Justiça da União Europeia à questão prejudicial submetida no presente processo.

### **Apresentação sucinta dos factos e do processo principal**

- 12 O processo tem por objeto a questão de saber se a transmissão, pela I/S Nordre Strandvej Sæbys [a seguir «Interessentskabet» (Sociedade)], de dezasseis parcelas de terreno nas quais tinham sido executadas as fundações de edifícios residenciais nas respetivas datas de entrega em 2015 constitui entregas de «terrenos para construção» sujeitas a IVA ou entregas de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação, efetuadas antes da primeira ocupação, que, neste segundo caso, estão abrangidas pela isenção de IVA aplicável até 1 de janeiro de 2011, porque, em todos os casos, a execução das fundações teve início e foi concluída antes de 1 de janeiro de 2011.
- 13 Em 2006, a Interessentskab adquiriu um terreno que tinha sido anteriormente utilizado como parque de campismo numa zona costeira. Em 2008, a Interessentskab subdividiu este terreno em várias parcelas. Várias das parcelas subdivididas foram urbanizadas em janeiro de 2009, com o estabelecimento de ligações para eletricidade, água, aquecimento e saneamento.
- 14 No outono de 2010, com base em licenças de construção que a Interessentskab tinha obtido junto da autoridade municipal de construção, foram executadas fundações em algumas das parcelas subdivididas. A execução das fundações teve início e foi concluída antes de 1 de janeiro de 2011.

- 15 A Interessentskab transmitiu, em 1 de janeiro de 2015, dezasseis parcelas de terreno com fundações pré-fabricadas a uma sociedade de responsabilidade limitada, a título de contribuição em espécie. Posteriormente, os sucessores desta sociedade de responsabilidade limitada venderam as parcelas a particulares.
- 16 Através de contratos de venda assinados, respetivamente, em 15 de junho de 2015 e 26 de outubro de 2015, a Interessentskab também vendeu duas parcelas de terreno com fundações a particulares. A Interessentskab vendeu outra parcela de terreno com uma fundação a um particular, em relação à qual não existe um contrato de venda assinado, mas que, de acordo com o contrato de venda, foi vendida como permuta parcial em 1 de outubro de 2015. Resulta dos contratos de venda que os compradores adquiriram os imóveis com um projeto de construção em curso, de acordo com o qual, no momento da celebração dos contratos de venda, tinha sido aplicada uma laje para o projeto de construção em curso, e que os compradores recebiam, no âmbito da operação global, um esboço que mostrava a construção do imóvel concluída.
- 17 Relativamente a cinco das parcelas em causa, foram construídos edifícios residenciais sobre as fundações executadas em 2010, após a entrega pela Interessentskab em 2015. No que diz respeito a oito parcelas de terreno, foram construídos edifícios residenciais no terreno, mas os edifícios não foram construídos sobre as fundações executadas em 2010; as fundações encontravam-se no terreno em 2015 quando a Interessentskab efetuou a entrega. No que respeita às restantes três parcelas, as fundações executadas em 2010 ainda se mantêm, mas ainda não foram construídos edifícios residenciais nas mesmas.
- 18 Por Decisão de 28 de setembro de 2017, a SKAT (autoridade fiscal dinamarquesa) aumentou o IVA devido pela Interessentskab, tornando-a devedora, nomeadamente, do IVA sobre as dezasseis parcelas. A SKAT (autoridade fiscal dinamarquesa) entendeu que a entrega das dezasseis parcelas com fundações constituía uma entrega de «terrenos para construção» sujeita a IVA nos termos do § 13, n.º 1, 9), alínea b), da Lei relativa ao IVA. Esta decisão foi impugnada na Landsskatteret (Comissão Nacional de Recursos Tributários, Dinamarca). Na sua Decisão de 1 de setembro de 2021, a Landsskatteret (Comissão Nacional de Recursos Tributários, Dinamarca) considerou que as entregas dessas dezasseis parcelas não eram operações sujeitas a IVA ao abrigo do § 13, 9), alínea b), da Lei relativa ao IVA e do § 4, alínea b), da Lei relativa ao IVA, mas antes operações isentas de IVA ao abrigo do § 13, n.º 1, 9), da Lei relativa ao IVA anteriormente em vigor, que isentava de IVA todas as entregas de bens imóveis.
- 19 Na sua decisão, a Landsskatteret (Comissão Nacional de Recursos Tributários, Dinamarca) deu como provado que a Interessentskab tinha começado a executar as fundações das dezasseis parcelas antes de 1 de janeiro de 2011 e que as parcelas em causa tinham sido adquiridas antes da apresentação do Projeto de Lei n.º 203, de 22 de abril de 2009, que propunha a introdução do IVA sobre as entregas de bens imóveis, e que o planeamento tinha começado antes da apresentação deste projeto de lei.

- 20 Por petição de 1 de dezembro de 2021, o Skatteministeriet (Ministério das Finanças dinamarquês) intentou uma ação impugnando a decisão da Landsskatteretten (Comissão Nacional de Recursos Tributários, Dinamarca) no Retten i Aalborg (Tribunal de Primeira Instância de Aalborg, Dinamarca), que remeteu o processo para o Vestre Landsret (Tribunal de Recurso da Região Oeste, Dinamarca), tendo em conta os princípios em causa no processo.
- 21 Por Decisão de 23 de novembro de 2022, o Vestre Landsret (Tribunal de Recurso da Região Oeste, Dinamarca) decidiu submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia uma questão prejudicial ao abrigo do artigo 267.º TFUE.

### **Argumentos essenciais das partes no processo principal**

- 22 O Skatteministeriet (Ministério das Finanças dinamarquês) alega que o processo principal tem por objeto um terreno para construção sujeito a IVA e que o facto de terem sido construídas fundações nesse terreno em nada altera esta situação. Segundo o Skatteministeriet (Ministério das Finanças dinamarquês), resulta do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva IVA que as entregas de bens efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade estão sujeitas a IVA. Esta diretiva permite também que os Estados-Membros isentem as entregas de bens imóveis «não edificadas», que não sejam as entregas de «terrenos para construção», conforme referido na alínea b) do n.º 1 do artigo 12.º O Skatteministeriet (Ministério das Finanças dinamarquês) salienta igualmente que a definição de bens imóveis que devem ser considerados «terrenos para construção» exige que os Estados-Membros cumpram o objetivo do artigo 135.º, n.º 1, alínea k), da Diretiva IVA, que tem por único fim isentar de IVA as entregas de bens imóveis não edificadas e que não se destinem a sustentar um edifício, daqui decorrendo, em conjugação com o artigo 2.º, n.º 1, alínea a), desta diretiva, que qualquer entrega de terrenos para construção efetuada a título oneroso por um sujeito passivo agindo nessa qualidade deve, em princípio, estar sujeita a IVA.
- 23 A margem de apreciação dos Estados-Membros quanto à definição do conceito de «terreno para construção» é limitada pelo alcance do conceito de «edifício», que foi definido de forma muito ampla pelo legislador da União no artigo 12.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Diretiva IVA no sentido de incluir «qualquer construção incorporada no solo.» No entanto, nem todas as coisas devem ser consideradas um «edifício» na aceção da Diretiva IVA pelo simples facto de estarem incorporados no solo.
- 24 Segundo um entendimento linguístico comum, a palavra dinamarquesa «konstruktion» inclui, por exemplo, um edifício. Este entendimento linguístico é igualmente comum em relação ao termo «structure» da versão inglesa da Diretiva IVA e ao termo «construction» da versão francesa. O mesmo se diga do termo «Bauwerk» da versão alemã, que é utilizado como termo que define «Gebäude». Uma construção sob a forma de «edifício» é assim, segundo um entendimento

linguístico comum, caracterizada pelo facto de ser construída e composta por diferentes partes individuais (partes do edifício), que formam, em conjunto, uma construção destinada a um fim.

- 25 Além disso, as fundações de um edifício residencial não podem ser consideradas uma «parte de um edifício» na aceção da Diretiva IVA, uma vez que só se pode considerar que existe uma entrega de «parte de um edifício» se a parte do edifício entregue puder ser ocupada (colocada em utilização) e estiver assim concluída, o que acontece, na prática, quando há uma entrega faseada, por exemplo, de apartamentos num edifício residencial.
- 26 A **Interessentskab** sustenta que o terreno entregue é constituído por edifícios ou partes de edifícios e pelo terreno da sua implantação, na aceção da Diretiva IVA, que estão isentos de IVA.
- 27 A Interessentskab afirmou que a natureza do terreno no qual executou e concluiu as fundações antes de 1 de janeiro de 2011 foi alterada para efeitos de IVA de terreno para construção para terreno da sua implantação. Esta alteração ocorreu no momento em que teve início a execução das fundações no terreno em causa, ou seja, no outono de 2010. Em todo o caso, a alteração ocorreu, o mais tardar, no momento em que as fundações foram concluídas, ou seja, antes de 1 de janeiro de 2011.
- 28 A Interessentskab é igualmente de opinião que não há sujeição ao IVA no que respeita às dezasseis parcelas para construção, visto que a construção, ou seja, a execução das fundações, teve início antes de 31 de dezembro de 2010.
- 29 As entregas das parcelas de terreno com fundações pré-fabricadas efetuadas pela Interessentskab em 2015 devem, por conseguinte, ser consideradas, para efeitos de IVA, edifícios ou partes de edifícios e o terreno da sua implantação. As fundações das dezasseis parcelas estavam plenamente funcionais quando da entrega em 2015, o que as partes não contestam. Uma vez que o IVA só é devido em relação aos edifícios ou partes de edifícios e ao terreno da sua implantação, cuja construção teve início após 31 de dezembro de 2010, as entregas estão isentas de IVA. Por força do direito dinamarquês, a data de início de uma nova construção é a data em que começa a execução das fundações. Tendo as fundações pré-fabricadas sido construídas no terreno em causa, que é objeto do litígio no processo principal, antes de 1 de janeiro de 2011, não existe, portanto, base jurídica que permita cobrar IVA sobre as entregas, uma vez que as construções incorporadas no solo foram executadas no terreno antes de 1 de janeiro de 2011.
- 30 O artigo 12.º, n.º 2, primeiro período, da Diretiva IVA define o que se deve entender por «edifício» para efeitos de IVA. O conceito de «edifício» é definido no artigo 12.º, n.º 2, primeiro período, como «qualquer construção incorporada no solo». As fundações pré-fabricadas correspondem à definição que figura no artigo 12.º, n.º 2, primeiro período, da Diretiva IVA. Uma fundação pré-fabricada é, antes de mais, uma «construção». Em segundo lugar, uma fundação

pré-fabricada é «incorporada no solo» porque não pode ser imediatamente deslocada. Em terceiro lugar, uma fundação pré-fabricada está abrangida pelo amplo alcance do termo «edifício», que abrange especificamente «qualquer» construção incorporada no solo.

- 31 Uma fundação é uma construção incorporada no solo, sendo, por conseguinte, um edifício para efeitos de IVA, na aceção do artigo 12.º, n.º 2, primeiro período, da Diretiva. O facto de a transposição dinamarquesa desta disposição (v. Regulamento do IVA) conter requisitos suplementares segundo os quais as construções incorporadas no solo devem igualmente ser concluídas para o fim a que se destinam antes de poderem ser qualificadas de edifícios para efeitos de IVA não significa que não devam ser consideradas edifícios para efeitos de IVA.

### **Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial**

- 32 O Tribunal de Justiça declarou que a margem de apreciação dos Estados-Membros relativamente à definição do conceito de «terreno para construção» é limitada pelo alcance do conceito de «edifício», definido de maneira muito ampla pelo legislador da União no artigo 12.º, n.º 2, da Diretiva IVA no sentido de incluir «qualquer construção incorporada no solo» (v. Acórdão KPC Herning, n.º 54, e Acórdão Icade Promotion, n.º 51).
- 33 As partes estão de acordo quanto à necessidade de submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia uma questão sobre a forma como deve ser delimitado o conceito de «terreno para construção» que figura no artigo 12.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva IVA em relação ao conceito de «edifício» e ao terreno da sua implantação referido no artigo 12.º, n.º 1, alínea a), e do artigo 12.º, n.º 2, primeiro período.
- 34 O Vestre Landsret (Tribunal de Recurso da Região Oeste, Dinamarca) entende que a jurisprudência do Tribunal de Justiça ainda não clarificou os critérios e os elementos de interpretação que devem ser tidos em conta para apreciar se se pode considerar que existe um «edifício», incluindo a questão de saber se uma parcela de terreno com uma fundação pré-fabricada deve ser considerada um terreno para construção, ao abrigo do artigo 12.º, n.º 3, da Diretiva IVA, ou um edifício ou parte de um edifício e o terreno da sua implantação antes da primeira ocupação, ao abrigo do artigo 12.º, n.º 2, da Diretiva IVA, que lhe permitam, sem a apresentação de um pedido de decisão prejudicial, decidir se uma parcela de terreno que, quando da entrega, é entregue com uma fundação pré-fabricada para um edifício residencial, e no qual é também construído posteriormente um edifício residencial, deve ser considerada um «terreno para construção», na aceção da Diretiva IVA, ou «um edifício ou parte de um edifício e [o] terreno da sua implantação», na aceção desta diretiva.
- 35 Por estes motivos, o Vestre Landsret (Tribunal de Recurso da Região Oeste, Dinamarca) submeteu ao Tribunal de Justiça a questão prejudicial acima referida. É suspensa a instância enquanto se aguarda a resposta do Tribunal de Justiça.