

Processo C-243/23 [Drebers] ¹**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:**

18 de abril de 2023

Órgão jurisdicional de reenvio:*Hof van Beroep te Gent* (Tribunal de segunda instância de Gent, Bélgica)**Data da decisão de reenvio:**

28 de junho de 2022

Recorrente:Estado Belga/*Federale Overheidsdienst Financiën* (Serviço Público Federal de Finanças)**Recorrida:**

L BV

Objeto do processo principal

O processo principal tem por objeto a questão de saber se a L BV tem direito à dedução do IVA relativamente a determinados trabalhos de renovação realizados num imóvel parcialmente utilizado para fins profissionais.

Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial

O presente pedido, apresentado nos termos do artigo 267.º TFUE, tem por objeto a questão de saber se os artigos 187.º e 189.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir: «Diretiva IVA»), se opõe a uma legislação como a que está em causa no processo principal (a saber, o artigo 48.º, n.º 2, e o artigo 49.º do *Wetboek van de belasting over toegevoegde waarde* [código belga

¹ Trata-se de um nome fictício que não corresponde ao nome real da parte no processo.

do imposto sobre o valor acrescentado; a seguir «WBTW», em conjugação com o artigo 9.º da *Koninklijk Besluit nr. 3* (Decreto Real n.º 3)], nos termos da qual o período de regularização alargado de 15 anos em caso de renovação de um edifício existente só se aplica se houver, após as obras, um «edifício novo» na aceção do artigo 12.º da Diretiva IVA, ao passo que a vida útil económica de um edifício que foi objeto de uma renovação profunda – que não é, todavia, qualificado de «edifício novo» com base em critérios administrativos internos – é idêntica à vida útil económica de um edifício novo, que ultrapassa sensivelmente o período de cinco anos previsto no artigo 187.º da Diretiva IVA, e se o referido artigo 187.º tem efeito direto.

Questões prejudiciais

Os artigos 187.º e 189.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, opõem-se a uma legislação como a que está em causa no processo principal [a saber, o artigo 48.º, n.º 2, e o artigo 49.º do WBTW, em conjugação com o artigo 9.º do *Koninklijk besluit nr. 3* (Decreto real n.º 3), de 10 de dezembro de 1969, relativo ao regime de dedução do imposto sobre o valor acrescentado], segundo a qual, em caso de renovação de um edifício existente, o período alargado de regularização (15 anos) só é aplicável se, após a realização das obras, houver, com base nos critérios de direito nacional, um «edifício novo» na aceção do artigo 12.º da referida diretiva, sendo certo que a vida útil económica de um edifício objeto de uma renovação importante (que, com base nos critérios de direito nacional, não é qualificado de «edifício novo», na aceção do referido artigo 12.º) é idêntica à vida útil económica de um edifício novo, sendo consideravelmente superior ao período de cinco anos referido no artigo 187.º da Diretiva 2006/112, o que resulta nomeadamente do facto de os trabalhos executados serem amortizados durante um período de 33 anos, o qual é também o período de amortização dos edifícios novos?

O artigo 187.º da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, tem efeito direto, de modo que um sujeito passivo que realizou obras num edifício sem que as referidas obras levassem a que o edifício renovado fosse qualificado, com base em critérios de direito nacional, de «edifício novo», na aceção do artigo 12.º da referida diretiva, mas cuja vida útil económica é idêntica à de tais edifícios novos, relativamente aos quais vigora o período de regularização de 15 anos pode invocar a aplicação desse período de regularização de 15 anos?

Disposições de direito da União invocadas

Artigos 12.º, 187.º e 189.º da Diretiva IVA

Artigo 4.º, n.º 3, TUE

Disposições de direito nacional invocadas

Artigo 1.º, n.º 9, primeiro parágrafo, 1.º, artigo 48.º, n.º 2, e artigo 49.º do *Wetboek van de belasting over toegevoegde waarde* (código belga do imposto sobre o valor acrescentado; a seguir «WBTW»)

Artigo 9.º da *Koninklijk besluit nr. 3 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde* (Decreto real n.º 3, relativo ao regime de dedução do imposto sobre o valor acrescentado; a seguir «KB nr. 3»)

Apresentação sucinta dos factos e do processo principal

- 1 A L BV é uma sociedade de advogados que dispõe há vários anos de um imóvel parcialmente utilizado para fins privados e parcialmente utilizado para a sua atividade económica.
- 2 No período compreendido entre 2007 e 2015 foram realizados trabalhos de construção muito extensos no referido imóvel: numa primeira fase, que se prolongou até 2010, foram realizados trabalhos nas três partes adjacentes (o edifício intermédio, o anexo envidraçado e a caixa de elevador) e no próprio edifício principal. Na segunda fase, prosseguiram, nomeadamente, as obras em curso nas três partes adjacentes e várias obras tiveram de ser executadas de novo; na terceira fase o edifício principal foi terminado. Após as obras, o valor venal do imóvel foi estimado em 2 750 000 euros, partindo-se do princípio de que 40 % seria afetado à habitação privada e 60 % a utilização profissional.
- 3 No mês de janeiro de 2014, a isenção do IVA para a atividade económica da profissão de advogado foi suprimida, pelo que a L BV foi registada como sujeito passivo de IVA a partir dessa altura.
- 4 A partir de agosto de 2015, a Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie (Administração Geral da Inspeção Especial dos Impostos) efetuou uma inspeção fiscal não anunciada na sede social da L BV, relativa ao período compreendido entre 1 de janeiro de 2014 e 30 de setembro de 2015. Na sequência do referido controlo, o *Federale Overheidsdienst Financiën* (Serviço Público Federal das Finanças; a seguir «FOD Financiën») considerou que, no referido período, a L BV tinha cometido várias violações da legislação em matéria de IVA.

No auto de notícia final do FOD Financiën de 21 de setembro de 2017, foi declarada uma dívida de IVA no montante de 163 756,24 euros e o FOD Financiën imputou à L BV, designadamente, a aplicação errada do período de regularização. Relativamente aos custos das obras acima mencionadas, a L BV teve em conta um período de regularização de 15 anos, ao passo que o FOD Financiën considerou que não se tratava de obras de construção de um imóvel, motivo pelo qual o período de regularização foi reduzido a cinco anos.

- 5 Em outubro de 2017, a L BV foi notificada de um aviso de liquidação relativo, nomeadamente, a 163 756,24 euros de IVA e a multas fiscais no montante de 16 375,63 euros, devido à dedução ilegal do IVA.
- 6 A L BV interpôs recurso da referida decisão no *rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent* (Tribunal de Primeira Instância da Flandres Oriental, Juízo de Gent) em outubro de 2018. Por Sentença de 10 de março de 2020, o referido órgão jurisdicional declarou o recurso admissível e parcialmente procedente.
- 7 Em junho de 2020, o FOD Financiën interpôs recurso da referida sentença para o órgão jurisdicional de reenvio. O FOD Financiën pretende, nomeadamente, a declaração de que o artigo 9.º, §1, n.º 1, KB nr. 3 é aplicável e que o período de regularização é, por conseguinte, de cinco anos relativamente ao IVA cobrado sobre ativos das empresas e a condenação da demandada no pagamento dos montantes reclamados. A L BV, que interpôs recurso subordinado, pede, designadamente, que seja negado provimento ao recurso interposto pelo FOD Financiën.

Argumentos essenciais das partes no processo principal

- 8 O FOD Financiën não aceitou o período de regularização de 15 anos porque as obras não conduziram à «construção de um edifício» mas apenas ao melhoramento e à renovação do edifício existente. As disposições legais e regulamentares não permitem, portanto, aplicar aos factos concretos o período de regularização de 15 anos.
- 9 A L BV contesta que haja motivo para a aplicação apenas do período de regularização de cinco anos. Em seu entender, a regulamentação belga é incompatível com a Diretiva IVA e com a ideia subjacente de que a regularização do IVA possa estar sujeita a um período mais longo quando se trata de bens imóveis que são geralmente utilizados e amortizados durante um período mais longo e que têm uma vida útil (sensivelmente) mais longa.

Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial

- 10 O período de regularização dos bens de investimento é, em princípio, de cinco anos, de acordo com o artigo 187.º, n.º 1, primeiro e segundo parágrafos, da Diretiva IVA. Todavia, o artigo 187.º, n.º 1, terceiro parágrafo, permite aos Estados-Membros prorrogar o período de regularização até um máximo de vinte anos relativamente aos «bens de investimento imobiliário». O artigo 189.º da Diretiva IVA permite aos Estados-Membros, nomeadamente, definir a noção de «bens de investimento» e precisar o montante do IVA que deve ser tomado em consideração para a regularização. O referido artigo determina, além disso, que os Estados-Membros «[a]dota[m] as disposições necessárias para garantir que as

regularizações não implicam uma vantagem injustificada», o que implica que a Diretiva IVA lhes confere um certo poder discricionário.

A LBV alega, com razão, que este poder não é absoluto e que os Estados-Membros não podem ultrapassar os limites do seu poder de apreciação, o que implica que devem respeitar os termos utilizados na Diretiva IVA.

- 11 Segundo o artigo 4.º, n.º 3, TUE, os Estados-Membros devem tomar todas as medidas necessárias para garantir a execução das obrigações decorrentes do direito da União e abster-se de qualquer medida suscetível de pôr em perigo a realização dos objetivos da União.
- 12 Além disso, os Estados-Membros devem exercer a sua competência tendo em conta os objetivos da Diretiva IVA e o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comunitário do IVA. Deve ser acolhida a posição da LBV na parte em que visa o princípio da neutralidade enquanto expressão particular do princípio da igualdade de tratamento por força do qual bens ou prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, devem ser tratados da mesma maneira para efeitos do IVA e que o sujeito passivo pode invocar a Diretiva IVA para se opor a uma regulamentação nacional contrária a esta diretiva e aos princípios que lhe são subjacentes.
- 13 O legislador belga estabeleceu as regras relativas às regularizações no que diz respeito aos imóveis e a outros bens de investimento, nomeadamente no artigo 1.º, n.º 9, primeiro parágrafo, 1.º, no artigo 48.º, n.º 2, e no artigo 49.º WBTW e no KB nr. 3.

No Acórdão de 30 de abril de 2021, a Hof van Cassatie (Supremo Tribunal, Bélgica) inferiu das referidas disposições que os atos que tenham por objeto ou por efeito transformar ou renovar um edifício ou uma fração de um edifício estão sujeitos a um período de regularização de cinco anos, ao passo que os atos que tenham por objeto ou que contribuam para a construção de um edifício ou de uma fração de edifício estão sujeitos ao período de regularização de 15 anos.

Do mesmo modo, em resposta a uma pergunta parlamentar de maio de 2017, o Minister van Financiën (Ministro das Finanças) confirmou que, aquando da transformação ou renovação de um edifício, o período de regularização é, em princípio, de cinco anos, a menos que as obras efetuadas sejam de uma importância tal que surja, de facto, um novo edifício.

Assim, no direito belga, em caso de renovação de um edifício existente, o período de regularização de 15 anos é aplicado em matéria de IVA sobre essas obras se, após a execução das obras, houver um «edifício novo» para efeitos do IVA.

- 14 A LBV alega, com razão, que, segundo a legislação belga, o período de regularização alargado de 15 anos não é aplicável às obras importantes realizadas em edifícios quando esses edifícios não são qualificados de «edifícios novos» para efeitos do IVA, apesar de terem uma vida útil económica equivalente à dos

edifícios recentemente construídos por causa das obras realizadas — o que resulta, nomeadamente, do período de amortização das referidas obras, que é idêntico ao dos edifícios recentemente construídos, não obstante a natureza e a importância das obras realizadas para a durabilidade do edifício enquanto meio de produção económico.

- 15 A L BV considera que o artigo 9.º do *KB nr. 3*, ao transpor o conceito de «bens de investimento imobiliário» utilizado na Diretiva IVA de modo tão estrito no direito interno (aplicando o período de regularização de 15 anos apenas às obras que conduzem a um edifício suscetível de ser vendido com aplicação do IVA, sem aplicar o mesmo período às obras que levam a que um edifício tenha, na sequência dessas obras, uma vida útil económica equivalente à de um edifício novo pelo simples facto de, segundo a apreciação do FOD Financiën, o edifício transformado não poder ser vendido com IVA), viola a Diretiva IVA e que o Rei [belga] não exerceu os poderes conferidos pelo artigo 48.º, n.º 2, WBTW em conformidade com a diretiva.
- 16 A L BV alega que, em primeiro lugar, há que constatar que os artigos 187.º ou 189.º da Diretiva IVA não fazem nenhuma referência a «edifícios novos» e/ou ao artigo 12.º da Diretiva IVA que interpreta o que deve ser considerado, para efeitos da regulamentação do IVA, um «edifício novo» suscetível de ser transferido com aplicação do IVA.
- 17 Em contrapartida, segundo a L BV, o conceito de «bem de investimento» visa incontestavelmente bens que são utilizados durante um período mais longo e que, regra geral, são amortizados. Na sua opinião, deve entender-se por «bens de investimento imobiliário» os bens imóveis cuja vida útil é (sensivelmente) mais longa do que o período de regularização por defeito de cinco anos, o que resulta, designadamente, do facto de serem amortizados num período muito mais longo.

Para que as obras realizadas num imóvel sejam consideradas obras em bem de investimento imobiliário na aceção da Diretiva IVA, de acordo com a L BV, é relevante a vida útil económica do imóvel, na sequência das obras ou das alterações nele efetuadas, e não o momento da sua primeira utilização. A L BV considera que esta conclusão é lógica porque o período de regularização visa controlar e corrigir a dedução relativa ao fabrico ou à adoção de um meio de produção.

- 18 A L BV refere o princípio da neutralidade fiscal, que exige, em seu entender, que todos os bens de investimento imobiliário com uma vida útil económica idêntica ou comparável beneficiem do mesmo tratamento IVA, o que implica que estejam sujeitos a um único e mesmo período de regularização do IVA. Sustenta que, quando os edifícios como os do caso em apreço são renovados e passam a ter, por esse motivo, uma vida útil económica equivalente à dos edifícios novos, o que resulta do facto de as obras serem amortizadas num período de 33 anos, são comparáveis, enquanto meio de produção criado na sequência das obras, aos novos edifícios e devem beneficiar do mesmo tratamento do IVA.

- 19 O órgão jurisdicional de reenvio considera que, uma vez que a L BV lhe pede que interprete a diretiva de modo diferente do que é permitido pelas disposições legislativas e regulamentares belgas, e que existe uma dúvida razoável quanto à conformidade do direito belga com o direito da União, há que submeter questões prejudiciais ao Tribunal de Justiça a este respeito.

DOCUMENTO DE TRABALHO