Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

23 de abril de 2015 *

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Sexta Diretiva IVA — Artigo 11.º, A — Afetação de um bem equiparada a uma entrega efetuada a título oneroso — Afetação de um imóvel a uma atividade isenta de IVA — Valor tributável desta afetação — Juros intercalares pagos quando da construção do imóvel»

No processo C-16/14,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo hof van beroep te Gent (Bélgica), por decisão de 7 de janeiro de 2014, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 16 de janeiro de 2014, no processo

Property Development Company NV

contra

Belgische Staat,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: M. Ilešič (relator), presidente de secção, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas e C. G. Fernlund, juízes,

advogado-geral: M. Szpunar,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Property Development Company NV, por M. Vanden Broeck e S. Geluyckens, advocaten,

— em representação do Governo belga, por M. Jacobs e J.-C. Halleux, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo grego, por K. Paraskevopoulou e M. Skorila, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo finlandês, por S. Hartikainen, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão Europeia, por L. Lozano Palacios e G. Wils, na qualidade de agentes,

* Língua do processo: neerlandês.

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 11.º, A, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme (JO L 145, p. 1, e retificação no JO L 149, p. 26; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Diretiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Property Development Company NV (a seguir «Prodeco») ao Belgische Staat a propósito do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), a que deu lugar a afetação de um imóvel a uma atividade de arrendamento.

Quadro jurídico

Direito da União

3 A Sexta Diretiva foi revogada e substituída, a partir de 1 de janeiro de 2007, pela Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1). Todavia, tendo em conta a data dos factos em causa, o litígio no processo principal continua a ser regulado pela Sexta Diretiva.

4 Nos termos do artigo 2.º da Sexta Diretiva:

«Estão sujeitas ao [IVA]:

1. As entregas de bens e as prestações de serviços, efetuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

2. As importações de bens.»

5 O artigo 4.º desta diretiva dispunha:

«1. Por 'sujeito passivo' entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das atividades económicas referidas no n.º 2 […]

2. As atividades económicas referidas no n.º 1 são todas as atividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços […] A exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência é igualmente considerada uma atividade económica.

[…]»

6 O título V da Sexta Diretiva tinha a epígrafe «Operações tributáveis» e compreendia os artigos 5.° a 7.° desta diretiva, intitulados, respetivamente, «Entregas de bens», «Prestações de serviços» e «Importações».

7 O artigo 5.º da Sexta Diretiva tinha a seguinte redação:

«1. Por 'entrega de um bem' entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário.

[…]

6. É equiparada a entrega efetuada a título oneroso a afetação, por um sujeito passivo, de bens da própria empresa a seu uso privado ou do seu pessoal, ou a disposição de bens a título gratuito, ou, em geral, a sua afetação a fins estranhos à empresa, sempre que, relativamente a esses bens ou aos elementos que os compõem, tenha havido dedução total ou parcial do [IVA]. Todavia, não será assim considerada a afetação a ofertas de pequeno valor e a amostras, para os fins da própria empresa.

7. Os Estados-Membros podem equiparar a entrega efetuada a título oneroso:

a) A afetação por um sujeito passivo, aos fins da sua empresa, de bens produzidos, construídos, extraídos, transformados, comprados ou importados no âmbito da atividade da empresa, caso a aquisição desses bens a outro sujeito passivo não confira direito à dedução total do [IVA];

b) A afetação de bens por um sujeito passivo a um setor de atividade não tributado, quando esses bens tenham conferido direito à dedução total ou parcial do [IVA] aquando da respetiva aquisição ou afetação em conformidade com a alínea a);

[…]»

8 O artigo 11.º da mesma diretiva enunciava:

«A. *No território do país*

1. A matéria coletável é constituída:

a) No caso de entregas de bens e de prestações de serviços que não sejam as referidas nas alíneas b), c), e d), por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro […];

b) No caso de operações referidas nos n.os 6 e 7 do artigo 5.º, pelo preço de compra dos bens ou de bens similares, ou, na falta de preço de compra, pelo preço de custo, determinados no momento em que tais operações se efetuam;

[…]

2. A matéria coletável inclui:

a) Os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos, com exceção do próprio [IVA];

b) As despesas acessórias, tais como despesas de comissão, embalagem, transporte e seguro, exigidas pelo fornecedor ao adquirente ou ao destinatário. Os Estados-Membros podem considerar como despesas acessórias as que sejam objeto de convenção separada.

[…]»

9 Os artigos 18.°, 73.° e 74.° da Diretiva 2006/112 correspondem, respetivamente, aos artigos 5.°, n.º 7, 11.°, A, n.º 1, alínea a), e 11.°, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva.

Direito belga

10 Nos termos do artigo 12.º, n.º 1, da Lei de 3 de julho de 1969, que cria o Código do imposto sobre o valor acrescentado (*Belgisch Staatsblad*, de 17 de julho de 1969, p. 7046), na sua versão aplicável ao litígio no processo principal (a seguir «Código do IVA»):

«São equiparadas a prestações de serviços efetuadas a título oneroso:

[…]

3° a utilização por um sujeito passivo como bem de investimento, de um bem que este construiu, mandou construir, fabricou, mandou fabricar, adquiriu ou importou a outro título que não o de bem de investimento ou sobre o qual, mediante a aplicação do imposto, tenham sido constituídos direitos reais […] a seu favor ou lhe tenham sido cedidos ou devolvidos, quando esse bem ou os elementos que o compõem tenham dado lugar ao direito à dedução completa ou parcial do imposto;

[…]»

11 Através deste artigo 12.º, n.º 1, 3°, o legislador belga decidiu utilizar a faculdade conferida pelo artigo 5.º, n.º 7, alíneas a) e b), da Sexta Diretiva.

12 O artigo 26.º do Código do IVA enuncia:

«Nas entregas de bens e prestações de serviços, o imposto é calculado sobre tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador do serviço recebeu ou deve receber do adquirente do bem, do destinatário da prestação ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações.

O valor tributável inclui, nomeadamente, os montantes que o fornecedor do bem ou o prestador de serviços cobra a quem é fornecido o bem ou prestado o serviço como despesas de comissão, seguro e transporte, quer esses custos constem, ou não, de uma nota de débito separada ou de uma convenção separada.

Devem igualmente ser incluídos no valor tributável os impostos, direitos, tributos e taxas.»

13 O artigo 33.º, n.º 1, do mesmo código dispõe:

«O valor tributável é constituído:

1° No caso das operações referidas no […] artigo 12.º, pelo preço de compra dos bens ou de bens similares, ou, na falta de preço de compra, pelo preço de custo, determinados no momento em que tais operações se efetuam, atendendo, se for caso disso, ao segundo e terceiro parágrafos do artigo 26.º […]

[…]»

14 O artigo 22.º *bis*, primeiro parágrafo, do Decreto Real de 8 de outubro de 1976, relativo às contas anuais das empresas (*Belgisch Staatsblad*, de 19 de outubro de 1976, p. 13460), e o artigo 38.º do Decreto Real de 30 de janeiro de 2001, relativo à aplicação do Código das Sociedades (*Belgisch Staatblad*, de 6 de fevereiro de 2001, p. 3008), enunciam:

«No valor de aquisição de imobilizações corpóreas e incorpóreas podem incluir-se os juros sobre os capitais emprestados para efeitos do seu financiamento, desde que digam respeito ao período anterior ao estado de efetiva exploração dessas imobilizações.»

Litígio no processo principal e questão prejudicial

15 Entre o ano de 1991 e o ano de 1994, a Prodeco construiu um edifício destinado a escritórios, com a intenção de o alienar. Por conseguinte, contabilizou este imóvel no seu inventário. No âmbito da apreciação do seu inventário, de acordo com as regras de avaliação que estabeleceu, a Prodeco inscreveu os juros intercalares como ativos.

16 Tais juros intercalares eram os juros pagos, à taxa acordada para o empréstimo celebrado para efeitos da construção do referido imóvel, sobre os montantes desse empréstimo, disponibilizados durante a referida construção.

17 A Prodeco deduziu o IVA que pagou sobre as entregas de bens e as prestações de serviços relacionadas com a construção do imóvel.

18 Enquanto aguardava a alienação do imóvel em causa, que acabou por ter lugar no decurso do ano de 2000, nos anos de 1995 e seguintes, a Prodeco deu de arrendamento frações desse imóvel. Nessa atividade económica, a Prodeco ignorou, nas suas declarações fiscais, a aplicabilidade do artigo 12.º, n.º 1, 3°, do Código do IVA, o que foi qualificado de infração a esta disposição por ocasião de uma inspeção efetuada pela Administração Fiscal belga no decurso do ano de 1998.

19 A Prodeco pagou uma parte do montante do IVA exigido pela Administração Fiscal belga, ou seja, 1 178 489 euros, correspondente ao total do IVA anteriormente deduzido sobre as faturas emitidas à Prodeco em relação à construção do imóvel.

20 Esta recusou, contudo, pagar a outra parte do montante do IVA igualmente exigido pela Administração Fiscal belga, ou seja, 554 416,67 euros. Tal montante foi calculado com base nos juros pagos pela Prodeco no âmbito do empréstimo que permitiu financiar a construção do imóvel.

21 No ano de 2004, a Prodeco recebeu uma notificação de liquidação deste último montante do IVA. Impugnou essa notificação de liquidação no rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Tribunal de Primeira Instância de Antuérpia), que julgou improcedente essa impugnação, por sentença de 9 de maio de 2008.

22 A Prodeco interpôs recurso dessa decisão para o hof van beroep te Antwerpen (Tribunal de Segunda Instância de Antuérpia). Por acórdão de 16 de fevereiro de 2010, esse órgão jurisdicional concedeu provimento ao recurso no que diz respeito aos juros intercalares que, segundo o referido órgão jurisdicional, não integram o valor tributável em caso de aplicação do artigo 12.º, n.º 1, 3°, do Código do IVA.

23 A Administração Fiscal belga interpôs um recurso de cassação desse acórdão. Por acórdão de 19 de janeiro de 2012, o Hof van Cassatie (Tribunal de Cassação) anulou esse mesmo acórdão na parte em que decide sobre a questão dos juros intercalares e devolveu o processo ao hof van beroep te Gent (Tribunal de Segunda Instância de Gante).

24 O hof van beroep te Gent salienta que, para fundamentar a sua decisão de que os juros intercalares devem integrar o valor tributável, o Hof van Cassatie se baseou no acórdão Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855). Nesse acórdão, o Tribunal de Justiça declarou que, quando um fornecedor de bens ou um prestador de serviços concede ao seu cliente um diferimento do pagamento do preço, mediante o pagamento de juros até à entrega, estes juros constituem um elemento da contraprestação recebida pela entrega dos bens ou pelas prestações de serviços, na aceção do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva.

25 O hof van beroep te Gent considera que, apesar de o Hof van Cassatie se ter pronunciado claramente, continua a colocar-se a questão de saber se os juros intercalares podem, ou não, ser tomados em consideração.

26 Segundo o hof van beroep te Gent, o acórdão Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855) relativo à interpretação do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Diretiva não é necessariamente pertinente num caso como o do processo principal. Os juros intercalares deviam antes ser considerados parte integrante do «preço de custo», que figura entre os valores de referência mencionados no artigo 11.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva, ou ser qualificados de «despesas acessórias», na aceção deste artigo 11.º, A, n.º 2.

27 O artigo 35.º, n.º 4, da Quarta Diretiva 78/660/CEE do Conselho, de 25 de julho de 1978, baseada no artigo 54.º, n.º 3, alínea g), do Tratado e relativa às contas anuais de certas formas de sociedades (JO L 222, p. 11; EE 17 F1 p. 55), constitui um indício a favor desta conclusão. Esta disposição, que foi transposta para o direito belga pelo primeiro parágrafo do artigo 22.º *bis* do Decreto Real de 8 de outubro de 1976, relativo às contas anuais das empresas, enunciava que «[a] inclusão no custo de produção dos juros sobre os capitais emprestados para financiar a fabricação de imobilizações é permitida na medida em que estes juros respeitem ao período de fabricação».

28 De resto, o princípio da neutralidade devia igualmente ser tido em conta. A este propósito, o hof van beroep te Gent chama a atenção para o facto de os juros intercalares não estarem sujeitos ao IVA, não tendo assim podido conferir direito à dedução do IVA, contrariamente às entregas e às prestações de serviços originados pela construção do imóvel.

29 Nestas condições, o hof van beroep te Gent decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Os juros que, nos termos do artigo 35.º, n.º 4, da Quarta Diretiva [78/660,] podem ser incluídos no custo de produção desde que respeitem ao período de fabricação[…] fazem parte do valor tributável de uma afetação, na aceção do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Diretiva […], nomeadamente, do 'preço de custo' definido no artigo 11.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva e/ou das despesas acessórias referidas no artigo 11.º, A, n.º 2, [da mesma diretiva]?»

30 Por ofício de 8 de outubro de 2014, a Secretaria do Tribunal de Justiça transmitiu ao órgão jurisdicional de reenvio um pedido de esclarecimentos, destinado nomeadamente a apurar se, de acordo a apreciação desse órgão jurisdicional, a operação tributável em causa no processo principal se enquadra na situação prevista no artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Diretiva, ou antes numa das situações previstas no n.º 7 desse artigo. O órgão jurisdicional de reenvio foi igualmente convidado a verificar se o valor de referência pertinente no processo principal é o preço de custo ou, mais concretamente, o preço de compra de bens similares.

31 Na sua resposta, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 11 de fevereiro de 2015, o órgão jurisdicional de reenvio esclareceu que a afetação pela Prodeco do imóvel em causa à atividade económica, isenta de IVA, que consiste em dar esse imóvel de arrendamento, está abrangida pela

situação prevista no artigo 5.º, n.º 7, alínea b), da Sexta Diretiva e que, de entre os valores de referência, mencionados no artigo 11.º, A, da Sexta Diretiva, o pertinente para a resolução do processo principal era o preço de compra de bens similares na aceção desse artigo 11.º, A, n.º 1, alínea b).

Quanto à questão prejudicial

32 Tendo em conta a resposta do órgão jurisdicional de reenvio ao pedido de esclarecimentos do Tribunal de Justiça, deve entender-se a questão submetida como tendente a saber se o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que, num caso como o do processo principal, o valor tributável para efeitos do cálculo do IVA sobre uma afetação, na aceção do artigo 5.º, n.º 7, alínea b), desta diretiva, de um imóvel que o sujeito passivo mandou construir deve incluir os juros intercalares pagos quando da construção.

33 Há que recordar, desde logo, que a regra enunciada no artigo 11.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva, segundo a qual o valor tributável, no caso das operações referidas nos n.ºs 6 e 7 do artigo 5.º da mesma direiva, é constituído «pelo preço de compra dos bens ou de bens similares, ou, na falta de preço de compra, pelo preço de custo, determinados no momento em que tais operações se efetuam», constitui uma derrogação à regra geral enunciada no artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), desta diretiva, segundo a qual o valor tributável relativamente às operações sujeitas ao IVA é constituído por «tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro» (v., por analogia, quanto aos artigos 73.° e 74.° da Diretiva 2006/112, acórdão Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, n.º 31).

34 Com efeito, as operações previstas no artigo 5.º, n.ºs 6 e 7, da Sexta Diretiva consistem, nomeadamente, em afetações de bens por um sujeito passivo para fins pessoais ou para uso do seu pessoal ou, como neste caso, para afetações a uma atividade económica isenta de IVA. Em todos estes casos de equiparação a uma entrega efetuada a título oneroso, o sujeito passivo não obtém do adquirente, do destinatário ou de um terceiro nenhuma contraprestação real suscetível de servir de valor tributável para efeitos do cálculo do IVA, o que leva a que não se possa aplicar a regra geral enunciada no artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da referida diretiva (v., neste sentido, acórdão Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, EU:C:2011:381, n.ºs 26 e 27).

35 Em seguida, importa salientar que, no caso de os bens objeto de uma desafetação ou de uma afetação, na aceção do artigo 5.º, n.ºs 6 e 7, da Sexta Diretiva, terem sido adquiridos pelo sujeito passivo, o valor tributável para efeitos do cálculo do IVA sobre essa desafetação ou essa afetação é constituído, em conformidade com o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva, pelo preço de compra destes bens. Para esse efeito, há que entender por «preço de compra dos bens» o valor residual dos bens no momento da desafetação ou da afetação destes (acórdãos Fischer e Brandenstein, C-322/99 e C-323/99, EU:C:2001:280, n.º 80, e Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, n.º 32).

36 Quanto ao critério do «preço de compra de bens similares», mencionado na mesma disposição, resulta da interpretação fornecida no número precedente que este critério permite determinar o valor tributável de uma desafetação ou de uma afetação, na aceção do artigo 5.º, n.ºs 6 e 7, da Sexta Diretiva, nos casos em que os bens objeto desta desafetação ou desta afetação não tenham sido obtidos pelo sujeito passivo através de uma compra.

37 Quanto ao mais, decorre sem ambiguidade do referido artigo 11.º, A, n.º 1, alínea b), que só na falta de preço de compra dos bens ou de bens similares o valor tributável será constituído pelo «preço de custo».

38 Consequentemente, no processo principal, que diz respeito a uma afetação, prevista no artigo 5.º, n.º 7, alínea b), da Sexta Diretiva, de um imóvel que o sujeito passivo não adquiriu, mas mandou construir, e que se caracteriza pela circunstância de existirem bens similares no mercado, foi em plena consonância

com o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva que o órgão jurisdicional de reenvio concluiu que o valor tributável relevante para efeitos do cálculo do IVA sobre esta afetação é constituído pelo preço de compra de imóveis similares, no momento da referida afetação.

39 Para efeitos do cálculo com base nesse valor tributável, importa que os bens cujo preço de compra é tido em conta sejam imóveis, cuja localização, dimensão e outras características essenciais sejam similares às do imóvel em causa (v., por analogia, acórdão Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, n.º 30).

40 Em contrapartida, é irrelevante saber se o preço de compra dos imóveis similares compreende ou não os juros intercalares que, se for caso disso, tenham sido pagos quando da construção destes imóveis. Com efeito, contrariamente ao critério do preço de custo que o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva prevê como valor tributável em caso de falta do preço de compra, o critério do preço de compra de bens similares permite à autoridade tributária basear-se nos preços de mercado deste tipo de bens no momento da afetação do imóvel em causa, sem necessidade de examinar em pormenor que elementos de valor conduziram a esses preços.

41 Pela mesma razão, os juros intercalares efetivos pagos pelo próprio sujeito passivo quando da construção do imóvel em causa são, num caso como o do processo principal, irrelevantes para a determinação do valor tributável.

42 Por último, há que recordar que em caso algum o valor tributável previsto no artigo 11.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva poderá incluir um valor sobre o qual o sujeito passivo já pagou o IVA, sem ter podido deduzi-lo de seguida. Incumbe ao órgão jurisdicional de reenvio efetuar as verificações necessárias a este respeito (acórdãos Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, n.ºs 31 a 33, e Gemeente 's-Hertogenbosch, C-92/13, EU:C:2014:2188, n.º 35).

43 Tendo em conta as considerações precedentes, há que responder à questão submetida que o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que, num caso como o do processo principal, o valor tributável para efeitos do cálculo do IVA sobre uma afetação, na aceção do artigo 5.º, n.º 7, alínea b), desta diretiva, de um imóvel que o sujeito passivo mandou construir é constituído pelo preço de compra, no momento da afetação, de imóveis cuja localização, dimensão e outras características essenciais sejam similares às do imóvel em causa. A este respeito, é irrelevante a questão de saber se uma parte desse preço de compra teve origem no pagamento de juros intercalares.

Quanto às despesas

44 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Terceira Secção) declara:

O artigo 11.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que, num caso como o do processo principal, o valor tributável para efeitos do cálculo do imposto sobre o valor acrescentado sobre uma afetação, na aceção do artigo 5.º, n.º 7, alínea b), desta diretiva, de um imóvel que o sujeito passivo mandou construir é constituído pelo preço de compra, no momento da afetação, de

imóveis cuja localização, dimensão e outras características essenciais sejam similares às do imóvel em causa. A este respeito, é irrelevante a questão de saber se uma parte desse preço de compra teve origem no pagamento de juros intercalares.

Assinaturas