Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

28 de abril de 2016*

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — IVA — Operações tributáveis — Afetação aos fins da empresa de bens obtidos 'no âmbito da empresa' — Equiparação a uma entrega efetuada a título oneroso — Matéria coletável»

No processo C-128/14,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo dos Países Baixos, Países Baixos), por decisão de 21 de fevereiro de 2014, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 18 de março de 2014, no processo

Staatssecretaris van Financiën

contra

Het Oudeland Beheer BV,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: A. Tizzano, vice-presidente do Tribunal de Justiça, exercendo funções de presidente da Primeira Secção, F. Biltgen, A. Borg Barthet, E. Levits (relator) e M. Berger, juízes,

advogado-geral: P. Mengozzi,

secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 16 de julho de 2015,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Het Oudeland Beheer BV, por A. J. de Ruiter, belastingadviseur,

— em representação do Governo neerlandês, por K. Bulterman, C. S. Schillemans e M. Noort, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão Europeia, por W. Roels e C. Soulay, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 15 de outubro de 2015,

profere o presente

* Língua do processo: neerlandês.

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 5.º, n.º 3, alínea b), e n.º 7, alínea a), bem como do 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 (JO 1977, L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), conforme alterada pela Diretiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de abril de 1995 (JO 1995, L 102, p. 18, a seguir «Sexta Diretiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe o Staatssecretaris van Financiën (Secretário de Estado das Finanças, Países Baixos) à Het Oudeland Beheer BV (a seguir «Oudeland») a respeito da determinação da matéria coletável de uma entrega, na aceção do artigo 5.º, n.º 7, alínea a), da Sexta Diretiva, efetuada por esta sociedade.

Quadro jurídico

Direito da União

3 Embora a Sexta Diretiva tenha sido 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 2006, L 347, p. 1), atendendo à data dos factos do litígio no processo principal, este continua a reger-se pela Sexta Diretiva.

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

«Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

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 [...]»

5 O artigo 5.º da mesma diretiva, sob a epígrafe «Entregas de bens», dispõe:

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

[...]

3. Os Estados-Membros podem considerar bens corpóreos:

[...]

b) Os direitos reais que conferem ao respetivo titular um poder de utilização sobre bens imóveis;

[...]

5. Os Estados-Membros podem considerar como entrega, na aceção do n.º 1, a entrega de determinados trabalhos imobiliários.

[...]

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

a) A afetação por um sujeito passivo aos fins da própria empresa de um bem produzido, construído, extraído, transformado, comprado ou importado no âmbito da atividade de empresa, no caso de a aquisição de tal bem a outro sujeito passivo não conferir direito à dedução total do imposto sobre o valor acrescentado;

[…]»

6 O artigo 11.º da Sexta Diretiva prevê:

«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, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações;

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;

[…]»

7 O artigo 13.º desta diretiva, sob a epígrafe «Isenções no território do país», dispõe:

«B. Outras isenções Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abusos: [...]

g) as entregas de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação, com exceção dos indicados no n.º 3, alínea a), do artigo 4.º; [...]

C. Opções Os Estados-Membros podem conceder aos seus sujeitos passivos o direito de optar pela tributação:

a) Da locação de bens imóveis; [...] Os Estados-Membros podem restringir o âmbito do direito de opção e fixarão as regras do seu exercício.»

8 O artigo 17.º da referida diretiva, sob a epígrafe «Origem e âmbito do direito à dedução», dispõe:

«1. O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

2. Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a) O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo;

[...]

c) O imposto sobre o valor acrescentado devido nos termos do n.º 7, alínea a), do artigo 5.º e do n.º 3 do artigo 6.º

[...]

5. No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo, não só para operações com direito à dedução, previstas nos n.ºs 2 e 3, como para operações sem direito à dedução, a dedução só é concedida relativamente à parte do imposto sobre o valor acrescentado proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.

[…]»

Direito neerlandês

9 O artigo 3.º da Wet op de Omzetbelasting 1968 (Lei do imposto sobre o volume de negócios de 1968), na sua versão aplicável ao processo principal (a seguir «Wet OB»), prevê:

«1. Constituem entregas de bens:

[...]

c) a entrega de imóveis por aquele que os construiu, com exceção da entrega de terrenos não edificados que não sejam terrenos para construção […]

[...]

h) a afetação aos fins da própria empresa de bens nela produzidos, nos casos em que, se os bens fossem adquiridos a um empresário, não haveria lugar a dedução, total ou parcial, do imposto que onera esses bens; são equiparados a bens produzidos na própria empresa os bens produzidos por encomenda com fornecimento de materiais, incluindo o terreno; são excluídos da aplicação desta alínea os terrenos não edificados que não sejam terrenos para construção […]

[...]

2. São também consideradas entregas de bens a constituição, a transmissão, a modificação, a renúncia ou a resolução de direitos sobre bens imóveis, com exceção das hipotecas e rendas perpétuas, desde que a respetiva contrapartida paga, acrescida do imposto sobre o volume de negócios, seja inferior ao valor económico destes direitos. O valor económico será pelo menos igual ao preço de custo do bem imóvel a que se refere o direito, incluindo o imposto sobre o volume de negócios, tal como resultaria se tal direito fosse criado por um terceiro independente no momento da transação.»

10 O artigo 8.º, n.ºs 3 e 5, da Wet OB determina:

«3. Relativamente às entregas referidas no artigo 3.º, n.º 1, alíneas g) e h), e artigo 3.º *bis*, n.º 1, o seu preço é fixado no montante sem IVA que teria sido pago pelos bens, se estes tivessem sido adquiridos ou produzidos no momento da entrega, no estado em que se encontravam nessa data.

[...]

5. Pode ser determinado por regulamento em que medida:

[...]

b) os encargos relativos à propriedade onerada por rendas perpétuas, direito de enfiteuse, direito de superfície, servidão, direito de propriedade horizontal, direitos de participação numa sociedade imobiliária (*lidmaatschapsrechten*) e outros direitos equiparáveis são incluídos na contrapartida;

[…]»

11 O artigo 5.º do Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (Regulamento de execução de 1968 relativo ao imposto sobre o volume de negócios, a seguir «regulamento de execução») prevê:

«1. Para a constituição, transmissão, renúncia ou resolução de um direito de enfiteuse, de um direito de superfície ou de uma servidão, o valor do cânone, da retribuição ou da renda é incluído no preço, sendo entendido que este não pode ser superior ao valor de mercado do bem a que o direito está associado. O valor económico será pelo menos igual ao preço de custo do bem imóvel a que se refere o direito, incluindo o imposto, tal como resultaria se tal direito fosse criado por um terceiro independente no momento da transação.

[...]

5. O valor de um cânone, de uma retribuição, de uma renda ou de uma indemnização é determinado em conformidade com o anexo A deste regulamento.

[...]

12 O anexo A do regulamento de execução dispõe:

«[...]

b) O valor de um cânone, de uma retribuição, de uma renda ou de uma indemnização que se vence ao fim de algum tempo é fixado no montante anual, multiplicado pelo número de anos durante os quais devem ser efetuados os pagamentos [...]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

13 Em 8 de março de 2004, a Oudeland celebrou, na qualidade de enfiteuta, um contrato de enfiteuse relativo a uma parcela de terreno e um edifício de escritórios em construção situado nessa parcela (a seguir «edifício de escritórios em causa»), mediante o pagamento de uma remuneração anual antecipada (a seguir «cânone anual»). O prazo do contrato de enfiteuse foi fixado em 20 anos. O cânone anual era de 330 000 euros.

14 Nos termos do artigo 3.º, n.º 2, da Wet OB, disposição fundada no artigo 5.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Diretiva, a constituição de um direito de enfiteuse foi equiparada à entrega de um bem imóvel para efeitos de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e, portanto, sujeita a este imposto. Nos termos do artigo 8.º, n.º 5, alínea b), desse diploma, lido em conjugação com o artigo 5.º, n.º 5, do regulamento de execução, a matéria coletável, numa entrega como a que está em causa no processo principal, compreende o valor do direito de enfiteuse, calculado nos termos do anexo A, alínea b), do regulamento de execução, isto é, o valor capitalizado da totalidade dos cânones. No caso em apreço, este valor foi fixado em 3 844 500 euros.

15 Por conseguinte, a constituição do direito de enfiteuse em causa no processo principal foi sujeita a IVA. A Oudeland pagou este imposto, num montante de 730 455 euros, ao senhorio com o qual celebrou o contrato de enfiteuse em causa e procedeu à dedução desse montante na declaração de IVA relativa ao mês de março de 2004.

16 Na sequência da constituição do direito de enfiteuse, a Oudeland mandou terminar a construção do edifício de escritórios em causa e recebeu-o como edifício pronto a utilizar. Os custos das obras de acabamento do prédio ascenderam a 1 571 749 euros. Sobre esse montante, a Oudeland pagou e deduziu imediatamente um montante de 298 632 euros a título de IVA. No decurso das obras de acabamento do referido prédio, venceu-se o primeiro cânone anual, que foi pago pela Oudeland.

17 A Oudeland arrendou o edifício de escritórios em causa a partir de 1 de junho de 2004. Segundo a legislação nacional aplicável, fundada no artigo 13.º, C, alínea a), da Sexta Diretiva, a Oudeland optou por renunciar, relativamente a uma parte deste imóvel e com o acordo dos seus locatários, à isenção de IVA prevista para a locação de bens imóveis. A locação da outra parte do imóvel ficou isenta de IVA.

18 A Oudeland considerou que o arrendamento desse edifício de escritórios devia ser qualificado de entrega, para os fins da sua empresa, de um bem produzido no seu âmbito, na aceção do artigo 3.º, n.º 1, alínea h), da Wet OB e do artigo 5.º, n.º 7, alínea a), da Sexta Diretiva. A Oudeland pagou o IVA correspondente à parte desse imóvel que beneficiava da isenção deste imposto e que não conferia, portanto, direito à sua dedução. Na sua declaração, a Oudeland tinha fixado a matéria coletável da entrega em causa no processo principal na totalidade dos custos, sem IVA, das obras de acabamento, acrescidos do montante do cânone anual já vencido no momento daquela entrega.

19 A Administração Fiscal considerou que a matéria coletável a considerar a título de locação do edifício de escritórios em causa devia ser constituída pelos custos relativos às obras de acabamento da construção acrescidos do valor capitalizado da totalidade dos cânones. A Oudeland foi notificada de um aviso de liquidação adicional, relativo ao período compreendido entre 1 e 30 de junho de 2004, num montante igual à diferença entre a matéria coletável calculada pela Oudeland e a fixada pela Administração Fiscal. Não obstante a reclamação apresentada pela Oudeland, foi mantida a liquidação adicional.

20 Tendo sido negado provimento ao recurso interposto pela Oudeland da decisão de indeferimento da sua reclamação por decisão do Rechtbank te ‘s-Gravenhage (Tribunal de Primeira Instância de Haia, Países Baixos), a Oudeland interpôs recurso desta última decisão no Gerechtshof te ‘s-Gravenhage (Tribunal de Recurso de Haia, Países Baixos).

21 Esse tribunal de recurso decidiu que, nos termos do artigo 8.º, n.º 3, da Wet OB, a matéria coletável das entregas, na aceção do artigo 3.º, n.º 1, alínea h), desta lei, compreendia o preço de custo do terreno detido pela Oudeland em razão do contrato de enfiteuse e que, neste contexto, devia basear-se no valor que o terreno tinha para a Oudeland no momento da entrega visada no artigo 3.º, n.º 1, alínea h), da Wet OB. Acresce que, segundo o mesmo órgão jurisdicional, esse valor não podia ser equiparado ao que o referido terreno poderia ter para um proprietário nesse momento, devendo antes ser limitado ao montante do cânone anual pago antes da conclusão das obras de acabamento do prédio em causa.

22 Consequentemente, o Gerechtshof te ‘s-Gravenhage (Tribunal de Recurso de Haia) anulou a decisão do Rechtbank te ‘s-Gravenhage (Tribunal de Primeira Instância de Haia), a decisão da Administração Fiscal de indeferimento da reclamação da Oudeland e também a liquidação adicional notificada àquela sociedade.

23 O Secretário de Estado das Finanças interpôs no Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo dos Países Baixos, Países Baixos), um recurso de cassação da decisão anteriormente proferida.

24 O litígio que opõe as partes no processo principal respeita ao modo como deve ser determinada a matéria coletável de uma entrega, na aceção do artigo 5.º, n.º 7, alínea a), da Sexta Diretiva. Enquanto a Oudeland considera que apenas os montantes devidos até à data da entrega, a saber, os montantes dos cânones anuais vencidos até essa data, bem como os custos das obras de acabamento do edifício de escritórios em causa, fazem parte dessa matéria coletável, o Secretário de Estado das Finanças funda-se, para determinar o valor do direito de enfiteuse, no valor capitalizado da totalidade dos cânones.

25 O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a questão de saber se importa, em conformidade com o acórdão de 8 de novembro de 2012, Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698), excluir da matéria coletável os elementos do preço de custo sobre os quais foi pago IVA, a saber, o valor do direito de enfiteuse e os custos das obras de acabamento do edifício de escritórios em causa, e se assim deve ser mesmo quando um sujeito passivo deduziu imediata e integralmente, nos termos das disposições de direito nacional, o IVA já pago.

26 Caso os elementos do preço de custo invocados no número anterior do presente acórdão devam ser incluídos na matéria coletável considerada no artigo 8.º, n.º 3, da Wet OB, lido em conjugação com o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre o modo como aquela matéria deve ser determinada no que se refere ao direito de enfiteuse e, nomeadamente, sobre o modo como o valor dos cânones devidos sucessivamente como contrapartida deste direito se integram na matéria coletável de uma entrega, na aceção do artigo 5.º, n.º 7, alínea a), da Sexta Diretiva.

27 Nestas circunstâncias o Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo dos Países Baixos) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva ser interpretado no sentido de que a matéria coletável relativa a uma entrega na aceção do artigo 5.º, n.º 7, alínea a), da Sexta Diretiva não inclui o preço de custo de terreno ou outros materiais ou matérias-primas sobre os quais o sujeito passivo pagou IVA relativo à aquisição, neste caso, através da constituição de um direito real que confere poderes para a utilização de um bem imóvel? A resposta a esta questão é diferente se o sujeito passivo tiver deduzido esse IVA com base nas disposições nacionais — quer estas sejam ou não compatíveis com a Sexta Diretiva — no momento daquela aquisição?

2) Num caso como o presente, em que o terreno com um edifício em construção foi adquirido com a constituição de um direito real, na aceção do artigo 5.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Diretiva, deve o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva ser interpretado no sentido de que a matéria coletável de uma entrega na aceção do artigo 5.º, n.º 7, alínea a), da Sexta Diretiva inclui o valor do cânone do enfiteuta, isto é, o valor dos montantes ainda por pagar anualmente durante a totalidade ou a parte restante do período de vigência do direito real?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

28 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 11.º, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que o valor de um direito real que atribui ao seu titular um poder de utilização sobre um bem imóvel e os custos das obras de acabamento do edifício de escritórios construído no terreno em causa podem ser incluídos na matéria coletável de uma entrega, na aceção do artigo 5.º, n.º 7, alínea a), da Sexta Diretiva, quando o sujeito passivo já pagou o IVA relativo a esse valor e a esses custos, mas também deduziu imediata e integralmente esse imposto.

29 O artigo 5.º, n.º 7, alínea a), da Sexta Diretiva dispõe que os Estados-Membros podem equiparar a uma entrega efetuada a título oneroso a afetação, por um sujeito passivo, aos fins da própria empresa de um bem produzido, construído, extraído, transformado, comprado ou importado no âmbito da atividade de empresa, no caso de a aquisição de tal bem a outro sujeito passivo não conferir direito à dedução total do IVA.

30 Essa faculdade permite aos Estados-Membros organizar a sua legislação fiscal de forma a que as empresas que exercem uma atividade económica isenta de IVA, na impossibilidade de deduzir esse IVA que pagaram na aquisição dos seus bens de empresa, não sofram uma desvantagem em relação aos seus concorrentes que exercem a mesma atividade por meio de bens que obtiveram sem pagamento de IVA, produzindo eles próprios esses bens ou, de maneira mais geral, obtendo-os no quadro da sua empresa (acórdão de 8 de novembro de 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, n.º 26).

31 A título preliminar, há que recordar que, como salientou o advogado-geral no n.º 42 das suas conclusões, a aplicabilidade do artigo 5.º, n.º 7, alínea a), da Sexta Diretiva está sujeita a três condições cumulativas.

32 Em primeiro lugar, o bem em causa deve ser um «bem produzido, construído, extraído, transformado, [...] no âmbito d[a] empresa [de um sujeito passivo]». O Tribunal de Justiça declarou que, a fim de que a faculdade de equiparação a uma entrega efetuada a título oneroso possa ser exercida de uma maneira que elimine efetivamente qualquer desigualdade em matéria de IVA entre os sujeitos passivos que adquiriram os seus bens a outro sujeito passivo e os que os adquiriram no âmbito da sua empresa, o artigo 5.º, n.º 7, alínea a), da Sexta Diretiva cobre não só os bens integralmente produzidos, construídos, extraídos ou transformados pela própria empresa em causa mas também os produzidos, construídos, extraídos ou transformados por um terceiro através de materiais postos à sua disposição pela referida empresa, uma vez que essa equiparação deverá poder estender-se à totalidade dos bens acabados ou melhorados pelo terceiro (v., neste sentido, acórdãos de 8 de novembro de 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, n.ºs 27 e 28, e de 10 de setembro de 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch, C-92/13, EU:C:2014:2188, n.º 28).

33 Em segundo lugar, o sujeito passivo deve ter afetado esse bem para os fins da sua empresa.

34 Em terceiro lugar, a aquisição do referido bem a um outro sujeito passivo não deve conferir ao primeiro sujeito passivo o direito a uma dedução total do IVA.

35 Precisado este ponto, há que sublinhar que, no caso em apreço, após ter, por um lado, adquirido, pela celebração de um contrato de enfiteuse, um direito sobre a parcela de terreno em causa e sobre o edifício de escritórios em construção situado nesse terreno, pago o IVA relativo a esta aquisição e deduzido esse imposto na sua declaração de IVA do mês de março de 2004 e, por outro lado, ter concluído as obras de construção desse imóvel, pago o IVA relativo aos custos das suas obras de acabamento e deduzido o respetivo imposto, a Oudeland arrendou o referido edifício de escritórios, renunciando apenas em parte à isenção de IVA prevista para a locação de bens imóveis.

36 O arrendamento, pela Oudeland, do imóvel assim concluído foi considerado uma afetação aos fins da empresa de um bem obtido no âmbito dessa empresa, e tendo este imóvel sido em parte utilizado para fins alheios a operações tributáveis, esse arrendamento foi assim equiparado a uma entrega, na aceção do artigo 5.º, n.º 7, alínea a), da Sexta Diretiva e sujeito a IVA.

37 Nos termos do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva, relativamente às operações a que se refere o artigo 5.º, n.º 7, a matéria coletável é constituída 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».

38 O Tribunal de Justiça precisou a este respeito que 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» (acórdão de 23 de abril de 2015, Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, n.º 37).

39 A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio indica que é pacífico, no caso em apreço, que não havia um preço de compra de um bem análogo ao edifício de escritórios em causa. Consequentemente, há que basear-se no preço de custo.

40 Contudo, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre a questão de saber se os elementos do preço de custo sobre os quais foi pago IVA, a saber, o valor da enfiteuse e os custos das obras de conclusão do edifício de escritórios em causa, devem ser excluídos da matéria coletável, mesmo que o sujeito passivo tenha deduzido imediata e integralmente, nos termos das disposições de direito nacional aplicáveis, o IVA assim pago sobre a constituição do direito de enfiteuse e sobre as obras de conclusão do imóvel.

41 A este respeito, o Tribunal de Justiça precisou que a faculdade de equiparação a uma entrega efetuada a título oneroso não poderá ser utilizada para cobrar um montante de IVA sobre o valor dos bens relativamente aos quais esse sujeito passivo já liquidou o IVA (v., neste sentido, acórdão de 8 de novembro de 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, n.º 32).

42 Com efeito, uma tal tributação reiterada seria incompatível tanto com a característica essencial do IVA, segundo a qual este imposto se aplica ao valor acrescentado de bens e serviços, sendo o imposto devido aquando de uma transação calculado após dedução do que foi pago aquando da transação precedente (v., designadamente, acórdãos de 16 de dezembro de 1992, Beaulande, C-208/91, EU:C:1992:524, n.º 14; de 17 de setembro de 1997, UCAL, C-347/95, EU:C:1997:411, n.º 34; e de 29 de abril de 2004, GIL Insurance e o., C-308/01, EU:C:2004:252, n.º 33), como com a finalidade da referida faculdade de equiparação, que consiste efetivamente em permitir que os Estados-Membros sujeitem a IVA a afetação de bens aos fins de atividades isentas de IVA, mas não equivale de forma alguma a autorizar os referidos Estados a submeter em várias ocasiões a IVA uma mesma parte do valor desses bens (acórdão de 8 de novembro de 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, n.º 32).

43 Com efeito, como salientou, no essencial, o advogado-geral no n.º 49 das suas conclusões, quando o IVA pago sobre as parcelas do preço de custo foi subsequentemente deduzido, a tributação resultante de uma equiparação a uma entrega efetuada a título oneroso não conduz a uma tributação reiterada do mesmo valor. Com efeito, só quando o IVA relativo a esses elementos continua a cargo do sujeito passivo em razão de não terem sido por ele deduzidos é que esses elementos não devem ser tidos em conta na matéria coletável, nos termos do artigo 5.º, n.º 7, alínea a), da Sexta Diretiva.

44 A este respeito, o Tribunal de Justiça já declarou que em caso algum a matéria coletável prevista 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 em seguida (v. acórdão de 23 de abril de 2015, Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, n.º 42 e jurisprudência aí referida).

45 Daqui decorre, como salientou o advogado-geral no n.º 50 das suas conclusões, que os valores sobre os quais o sujeito passivo já tinha liquidado IVA, que deduziu, podem ser incluídos na matéria coletável referida no artigo 11.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva.

46 Por conseguinte, tendo em conta todas as considerações precedentes, há que responder à primeira questão que o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que o valor de um direito real que atribui ao seu titular um poder de utilização sobre um bem imóvel e os custos das obras de acabamento do edifício de escritórios construído no terreno em causa podem ser

incluídos na matéria coletável de uma entrega, na aceção do artigo 5.º, n.º 7, alínea a), da Sexta Diretiva, quando o sujeito passivo já liquidou o IVA relativo a esse valor e a esses custos, mas também o deduziu imediata e integralmente.

Quanto à segunda questão

47 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se, numa situação como a que está em causa no processo principal, na qual um terreno e um edifício em construção situado nesse terreno foram adquiridos pela constituição de um direito real que atribui ao seu titular um poder de utilização desses bens imóveis, o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que o valor desse direito real a ter em conta para efeitos da matéria coletável de uma entrega, na aceção do artigo 5.º, n.º 7, alínea a), dessa diretiva, corresponde ao valor dos montantes a pagar como contrapartida anual durante toda a duração do contrato de enfiteuse que institui esse direito real ou antes ao valor dos montantes a pagar na restante duração desse contrato.

48 Em primeiro lugar, importa recordar que, como foi precisado nos n.ºs 38 e 39 do presente acórdão, só na falta do preço de compra dos bens ou de bens similares é que a matéria coletável é constituída pelo «preço de custo» e que, no caso em apreço, falta o preço de compra de um bem análogo ao edifício de escritórios em causa.

49 Consequentemente, a matéria coletável da entrega, na aceção do artigo 5.º, n.º 7, alínea a), da Sexta Diretiva, é constituída, no processo principal, pelo preço de custo.

50 Em segundo lugar, decorre dos próprios termos do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva que o preço de custo assim como os preços de compra dos bens ou de bens similares devem ser determinados no momento em que a entrega é efetuada, na aceção do artigo 5.º, n.º 7, alínea a), desta diretiva.

51 Em terceiro lugar, há que recordar que, nos termos da disposição nacional que implementa a faculdade prevista no artigo 5.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Diretiva, a constituição do direito de enfiteuse, no caso em apreço, foi equiparada à entrega de um bem. No que respeita à constituição de um direito de enfiteuse por um período de 20 anos, como o que está em causa no processo principal, nos termos das disposições de direito nacional aplicável, a contrapartida desta entrega é determinada com base num montante anual fixo, multiplicado pelo número de anos durante os quais os pagamentos devam ser efetuados, sendo o valor assim obtido depois corrigido ou capitalizado ao momento da constituição desse direito, em conformidade com o disposto na regulamentação nacional. No caso vertente, a constituição de um direito de enfiteuse deu lugar ao pagamento único do IVA devido sobre o montante total da contrapartida assim determinada.

52 Importa precisar que as modalidades de determinação desta contrapartida não são objeto das questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio, não tendo o valor da contrapartida devido sido contestado no âmbito do processo principal.

53 Uma vez que resulta da resposta à primeira questão que a liquidação do IVA sobre o valor do direito de enfiteuse não obsta à tomada em consideração desse valor na matéria coletável da entrega, na aceção do artigo 5.º, n.º 7, alínea a), da Sexta Diretiva, na medida em que esse imposto foi imediata e integralmente deduzido e é pacífico que o referido valor constitui um dos elementos do preço de custo, importa determinar se deve ser tido em consideração o valor integral do direito de enfiteuse, como preconiza o Governo neerlandês, ou uma parte desse valor.

54 A este respeito, há que salientar que a enfiteuse é limitada no tempo e que, como foi referido no n.º 51 do presente acórdão, o valor da contrapartida da constituição do direito de enfiteuse é determinado em função da duração convencionada do contrato de enfiteuse.

55 Se a entrega, na aceção do artigo 5.º, n.º 7, alínea a), da Sexta Diretiva, não ocorrer no mesmo momento da constituição do direito de enfiteuse, mas ulteriormente, o valor desse direito a considerar na matéria coletável corresponde ao seu valor residual no momento da entrega (v., por analogia, acórdãos de 17 de maio de 2001, Fischer e Brandenstein, C-322/99 e C-323/99, EU:C:2001:280, n.º 80, e de 8 de maio de 2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, n.º 32).

56 Esse valor residual do direito de enfiteuse é determinado em função da restante duração do contrato de enfiteuse e compreende o valor dos montantes anuais a pagar a esse título, corrigidos ou capitalizados segundo o mesmo método utilizado para determinar o valor do direito de enfiteuse.

57 Esta interpretação é corroborada pela finalidade da faculdade de equiparação que o artigo 5.º, n.º 7, alínea a), da Sexta Diretiva reconhece aos Estados-Membros, recordada no n.º 30 do presente acórdão.

58 Com efeito, se, no momento em que a entrega, na aceção do artigo 5.º, n.º 7, alínea a), da Sexta Diretiva, é efetuada, um concorrente celebrasse, pela restante duração do contrato de enfiteuse celebrado pela Oudeland, um contrato de enfiteuse relativo ao mesmo bem, a fim de afetar o edifício de escritórios em causa à mesma atividade exercida pela Oudeland, o preço de custo do direito de enfiteuse corresponderia, para esse concorrente, ao valor desse direito no momento da celebração do contrato e, por conseguinte, ao seu valor residual.

59 Considerar, à semelhança do Governo neerlandês, que há que ter em conta o valor integral da enfiteuse correspondente à contrapartida no momento da sua constituição equivaleria a não considerar o facto, sublinhado pelo advogado-geral no n.º 70 das suas conclusões, que o valor da enfiteuse diminui em geral ao longo do tempo e conduziria a ignorar a regra segundo a qual o preço de custo deve ser determinado no momento em que se efetua a entrega, na aceção do artigo 5.º, n.º 7, alínea a), da Sexta Diretiva.

60 De mesmo modo, é certo que os montantes das rendas anuais já vencidas correspondem aos montantes pagos pela Oudeland a título do direito de enfiteuse, mas estes montantes não representam o valor desse direito no momento da entrega, na aceção do artigo 5.º, n.º 7, alínea a), dessa diretiva.

61 Atendendo às considerações precedentes, há que responder à segunda questão que, numa situação como a que está em causa no processo principal, em que um terreno e um edifício em construção nesse terreno foram adquiridos pela constituição de um direito real que atribui ao seu titular um poder de utilização sobre esses bens imóveis, o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva deve ser interpretado no sentido de que o valor desse direito real a ter em conta para efeitos da matéria coletável de uma entrega, na aceção do artigo 5.º, n.º 7, alínea a), da Sexta Diretiva, corresponde ao valor dos montantes a pagar como contrapartida anual durante a restante duração do contrato de enfiteuse, corrigidos ou capitalizados segundo o mesmo método utilizado para determinar o valor de constituição do direito de enfiteuse.

Quanto às despesas

62 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 (Primeira Secção) declara:

1) **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, conforme alterada pela Diretiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de abril de 1995, deve ser interpretado no sentido de que o valor de um direito real que atribui ao seu titular um poder de utilização sobre um bem imóvel e os custos das obras de acabamento do edifício de escritórios construído no terreno em causa podem ser incluídos na matéria coletável de uma entrega, na aceção do artigo 5.º, n.º 7, alínea a), dessa diretiva, conforme alterada, quando o sujeito passivo já liquidou o imposto sobre o valor acrescentado relativo a esse valor e a esses custos, mas também o deduziu imediata e integralmente.**

2) **Numa situação como a que está em causa no processo principal, em que um terreno e um edifício em construção nesse terreno foram adquiridos pela constituição de um direito real que atribui ao seu titular um poder de utilização sobre esses bens imóveis, o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva 77/388, conforme alterada pela Diretiva 95/7, deve ser interpretado no sentido de que o valor desse direito real a ter em conta para efeitos da matéria coletável de uma entrega, na aceção do artigo 5.º, n.º 7, alínea a), da referida diretiva, corresponde ao valor dos montantes a pagar como contrapartida anual durante a restante duração do contrato de enfiteuse, corrigidos ou capitalizados segundo o mesmo método utilizado para determinar o valor do direito de enfiteuse.**

Assinaturas