

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL NIAL FENNELLY

apresentadas em 14 de Dezembro de 1995 *

1. Como deve ser definido o conceito de «terreno para construção» para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»)? A Sexta Directiva IVA isenta do imposto as vendas de terrenos de um modo geral, mas os terrenos para construção são uma excepção. O presente pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Gerechtshof te Leeuwarden teve origem num grande número de pedidos de reembolso de IVA cobrado sobre a venda de terrenos pelas autarquias locais nos Países Baixos. Fomos informados de que se trata de um processo-tipo ¹. Dado que os tribunais neerlandeses, na falta de qualquer definição legislativa nacional ou de outra definição formal, tiveram que aplicar um critério já existente de transformação do terreno, solicita-se ao Tribunal de Justiça que responda a determinado número de questões relativas à interpretação da expressão «terrenos para construção».

I — Legislação aplicável

As disposições comunitárias

2. O diploma de base do sistema comunitário do IVA é a Sexta Directiva 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 colectável uniforme (a seguir «Sexta Directiva») ². O artigo 13.º é o primeiro artigo da Sexta Directiva que aborda as isenções. Diz respeito às isenções que os Estados-Membros são obrigados a aplicar no interior dos seus territórios. O artigo 13.º, parte B, dispõe o seguinte:

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

...

h) as entregas de bens imóveis não construídos, com excepção das entregas de terrenos para construção previstas no n.º 3, alínea b), do artigo 4.º»

* Língua original: inglês.

1 — Foi como tal descrito pelo advogado da Gemeente Emmen na audiência, que referiu terem sido apresentados 1 700 pedidos contra a sua representada relativos unicamente ao IVA cobrado pela entrega de terrenos para construção. O presente pedido de decisão prejudicial não tem origem num destes casos, mas na tentativa da Gemeente Emmen, perante tais pedidos, de esclarecer, através de um recurso, a situação relativa ao IVA.

2 — JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

3. O objectivo essencial do artigo 4.º, n.º 3, é permitir que os Estados-Membros, no uso de um poder discricionário, considerem «sujeito passivo» qualquer pessoa que, embora «a título ocasional», efectue «a entrega de um edifício» [artigo 4.º, n.º 3, alínea a)]³ e «a entrega de um terreno para construção» [artigo 4.º, n.º 3, alínea b)]. Só a definição contida na última destas disposições, de «terreno para construção», utilizada como tal para efeitos do artigo 13.º, parte B, alínea h), é relevante para o presente processo. É a seguinte:

o volume de negócios) de 1968⁴ (a seguir «lei de 1968») dispõe o seguinte:

«1. Estão isentos em condições a fixar por regulamento da administração pública:

a) a entrega de bens imóveis, com excepção:

«Por terrenos para construção entendem-se os terrenos, urbanizados ou não, tal como são definidos pelos Estados-Membros.»

1.º da entrega de um bem imóvel transformado que tenha lugar antes ou, no máximo, dois anos após a primeira ocupação desse bem»⁵.

As disposições nacionais

4. O artigo 11.º, n.º 1, alínea a), 1.º, da Wet op de omzetbelasting (lei do imposto sobre

5. Nos termos do artigo 3.º da Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting (regulamento de aplicação da lei de 1968) de 30 de Agosto de 1968⁶, entidades de direito público, como a Gemeente Emmen, são consideradas sujeitos passivos quando procedem à transmissão ou à viabilização de terrenos. Nos termos da Wet op belastingen van rechtsverkeer (lei

3 — A definição de edifício encontra-se no artigo 4.º, n.º 3, alínea a): «qualquer construção incorporada no terreno»; v. acórdão de 8 de Julho de 1986, Kerrutt (73/85, Colect., p. 2219).

4 — *Staatsblad* 1968, p. 329.

5 — Cujá adopção compete ao secretário de Estado das Finanças.

6 — *Staatscourant* 1968, p. 169. Esta inclusão é permitida pelo artigo 4.º, n.º 3, da Sexta Directiva; a Gemeente Emmen não está, por isso, excluída nos termos do artigo 4.º, n.º 5.

sobre a tributação das transacções) de 1970⁷, nos casos em que seja aplicável IVA, não existe a obrigação de pagamento de imposto sobre transmissões de bens.

II — Matéria de facto e tramitação processual

6. Em Junho de 1992, a Gemeente Emmen (comuna de Emmen), demandante no processo principal (a seguir «demandante»), entregou oito imóveis não construídos por um preço que incluía IVA. Seguidamente, pagou 67 542 HFL a título de IVA relativo a essas entregas. Com autorização escrita do inspector de finanças competente, a demandante interpôs um recurso no qual impugna a sua responsabilidade pelo pagamento desse valor ao Belastingdienst Grote Ondernemingen, demandado no processo principal (a seguir «demandado»). Os lotes em questão destinavam-se anteriormente a uso agrícola, mas foram em seguida destinados a construção antes da respectiva transmissão. Sob instruções da demandante, o plano de ocupação dos solos foi alterado e a sua execução iniciada, através, nomeadamente, da colocação de canalizações necessárias para os serviços de abastecimento, abertura de valas, instalação de uma rede de esgotos e outros trabalhos⁸.

7. O litígio foi submetido ao Gerechtshof te Leeuwarden (tribunal de segunda instância de Leeuwarden, a seguir «órgão jurisdicional nacional»), sendo a questão essencial entre a demandante e o demandado saber se os oito lotes devem ser considerados «bens imóveis transformados» («vervaardigde onroerende zaken»), na acepção da lei de 1968. A demandante afirmou no órgão jurisdicional nacional que os trabalhos efectuados não transformaram os lotes em bens imóveis desse tipo e que, por isso, não é devido IVA. O demandado afirma que, quer por terem sido dotados das infra-estruturas para os fornecimentos públicos, como por terem sido realizados trabalhos preparatórios, os referidos lotes foram correctamente classificados como bens imóveis transformados e, consequentemente, sujeitos a IVA.

8. Na decisão de reenvio, o órgão jurisdicional nacional esclarece que, para efeitos de aplicação da Sexta Directiva, os Países Baixos optaram por adaptar o conceito de «bem imóvel transformado» («vervaardigd onroerend goed»), já usado na lei de 1968, e aplicá-lo à entrega de terrenos, alegadamente para dar cumprimento à Sexta Directiva. Daí resultou que a isenção de IVA relativamente à «entrega de bens imóveis» nos termos da Sexta Directiva era possível nos Países Baixos, a menos que se entendesse que o imóvel pudesse ser considerado bem imóvel transformado, na acepção da lei de 1968. O órgão jurisdicional nacional remete para um acórdão do Hoge Raad (Tribunal Supremo dos Países Baixos) de 21 de Novembro de 1990⁹ (a seguir «acórdão de 1990»), no qual

7 — *Staatsblad* 1970, p. 611. A taxa do imposto sobre transmissões de bens, fixada em 6%, seria mais vantajosa do que o IVA para pessoas isentas que adquirem esses terrenos, dado que, ao contrário dos sujeitos passivos, não podem deduzir o IVA, como taxa paga a montante, do IVA por eles devido em relação a outras transacções tributáveis.

8 — V. pormenores mais adiante, ponto 50.

9 — *Sint-Oedenrode*; 21 de Novembro de 1990, BNB 1991/19.

foi decidido que, por «terreno para construção» («bouwterrein») se entende exclusivamente um «terreno urbanizado» («bouwrijp gemaakte terreinen») ¹⁰. O órgão jurisdicional nacional afirma que o Hoge Raad se baseou num seu acórdão anterior, de 12 de Março de 1980 (a seguir «acórdão de 1980»), no qual adoptou uma interpretação estrita ¹¹.

falta de uma definição mais exacta da lei neerlandesa do conceito de «terreno para construção», há que recorrer aos artigos 13.º, parte B, alínea h), e 4.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva para esclarecer o significado da expressão «terreno urbanizado».

9. O órgão jurisdicional nacional entende que o acórdão de 1980 diz respeito a questões, e presumivelmente a factos, anteriores à adaptação do regime dos Países Baixos ao previsto na Sexta Directiva. Além disso, afirma que, como as excepções às isenções do imposto que a Sexta Directiva permite não devem ser interpretadas estritamente, não há que recorrer ao acórdão de 1980 para interpretação do conceito «terreno urbanizado» ¹². O seu entendimento é, assim, que, na

10. Dado que este entendimento implica a interpretação de disposições de direito comunitário, o órgão jurisdicional nacional decidiu submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões:

«I. a) Devem entender-se por ‘terrenos urbanizados’, nos termos da alínea b) do n.º 3 do artigo 4.º da directiva, os terrenos cujo solo tenha sofrido uma elaboração e/ou em benefício dos quais se tenham tomado medidas que se traduzem exclusivamente num benefício dos mesmos?

b) Pode falar-se de ‘terrenos urbanizados’, tendo em conta que devem ser interpretadas em sentido amplo as excepções às disposições de isenção, relativamente a terrenos que estejam compreendidos num plano de ocupação dos solos, como se referiu no ponto 2.3 ¹³, e nos quais, antes da entrega e da primeira ocupação, se

10 — Da decisão de reenvio resulta que as autoridades e os tribunais dos Países Baixos, ao interpretarem a Lei de 1968 à luz da Sexta Directiva, entenderam ter o direito de excluir do conceito de «terreno para construção» os terrenos não urbanizados.

11 — Gemeente Loon op Land; 12 de Março de 1980, BNB 1980/128, no qual, segundo o Tribunal de Justiça foi informado, o Hoge Raad decidiu que a noção de bem imóvel transformado se deve entender como referindo-se apenas a um terreno onde hajam sido efectuadas obras que servem exclusivamente esse terreno. Nas suas observações escritas, a Comissão refere-se à resolução n.º 280-19 756, adoptada em 1981 pelo secretário de Estado das Finanças do Reino dos Países Baixos (BTW-51), na qual as autoridades competentes dos Países Baixos adoptaram uma definição alargada do conceito de terreno transformado, nos termos da qual a realização de infra-estruturas nas proximidades do terreno bastaria para se entender que o mesmo estava sujeito ao regime do IVA. A interpretação mais restrita dos terrenos sujeitos a IVA, confirmada pelo Hoge Raad no acórdão de 1980, conduziu à revogação daquela resolução e à apresentação de vários pedidos de reembolso do IVA por adquirentes afectados pela aplicação da interpretação constante da referida resolução.

12 — É de salientar que o órgão jurisdicional nacional emprega também a expressão «bouwrijp gemaakte grond», embora não se afigure ter nenhum significado a referência alternada a «terrein» e «grond», dado que ambos se referem a um local (ou parcela) de terreno ou solo.

13 — Citado no ponto 50, *infra*.

tenham realizado obras de infra-estrutura, tais como:

na questão I. b), converte-se em terreno urbanizado pelo facto de se realizarem uma ou várias das obras a seguir referidas:

— abertura de valetas, instalação de uma rede de esgotos e construção de vias de acesso (que servirão para os trabalhos de construção);

a) A instalação de tubagens para os fornecimentos públicos dentro dos limites do terreno.

— instalação para os fornecimentos públicos, como o descrito no ponto 2.3 ¹⁴.

b) A conexão de uma tubagem e um prolongamento ao colector até ao terreno ou inclusivamente dentro dos limites deste, bem como a conexão do terreno ao prolongamento.

II. Em caso de resposta afirmativa à questão I. a), devem estar preenchidos os dois requisitos formulados na mesma?

c) A colocação de uma tampa de esgoto no colector, em proveito do terreno.

Um terreno compreendido num plano de ocupação dos solos e no qual se tenham realizado as obras de infra-estrutura referidas

d) A elevação do terreno com terra.

¹⁴ — Faz-se aqui referência ao fornecimento, pelas várias empresas de serviços, como telecomunicações, gás, água e electricidade, das respectivas instalações centrais, o que implica normalmente a abertura de valas, a colocação de canos, fios, ou ambos, e o subsequente enchimento das valas. Resulta da decisão de reenvio que o órgão jurisdicional nacional não pretende salientar a diferente extensão dos trabalhos efectivamente levados a cabo em cada uma das oito parcelas de terreno em causa no processo principal.

e) A instalação de canalizações de drenagem nos termos do plano de ocupação dos solos, mas fora dos limites do terreno.

f) A cobertura com terra de uma vala situada dentro dos limites do terreno.»

sua compatibilidade com o regime estabelecido pela Sexta Directiva até 1 de Janeiro de 1979¹⁵.

III — Observações apresentadas ao Tribunal

11. Nos termos do artigo 20.º do Estatuto do Tribunal de Justiça, a demandante, o Governo neerlandês e a Comissão apresentaram observações escritas e os seus representantes compareceram na audiência. Os seus pedidos podem ser resumidos da forma que se segue.

Demandante

12. No entender da demandante, o problema levantado pelas questões do órgão jurisdicional nacional diz respeito às condições em que pode ser cobrado IVA sobre a transmissão de um lote de terreno ainda não construído no momento da respectiva transmissão, mas que se destina a construção. A demandante afirma que os Países Baixos não deram adequada aplicação à Sexta Directiva, ao não definirem o conceito de «terreno para construção», ao contrário do que dispõe o artigo 4.º, n.º 3, alínea b). Em apoio deste argumento, invoca o artigo 1.º, que obriga os Estados-Membros a alterarem os seus anteriores regimes do IVA de modo a garantir a

13. No entendimento da demandante, a referência da lei de 1968 à entrega de um «bem imóvel transformado» não define correctamente o conceito de «terreno para construção»¹⁶. A interpretação deste conceito regia-se (pelo menos a nível administrativo), até à entrada em vigor da Sexta Directiva, por uma circular ministerial nos termos da qual a entrega de um terreno estava sujeita a IVA, quer o mesmo estivesse «arroteado» ou «urbanizado» («ontgonnen» ou «bouwrijp gemaakt») ¹⁷. Entendia-se por terreno urbanizado não só o terreno que tivesse sido urbanizado, mas também o terreno que tivesse sido dotado de infra-estruturas (por exemplo, a construção de vias de acesso), tornando-o susceptível de posterior construção. Esta interpretação do conceito de terrenos sujeitos a IVA foi, segundo a

15 — Nos termos do artigo 28.º, n.º 4, da Sexta Directiva, o novo regime entraria em vigor, pelo menos transitoriamente (para os então nove Estados-Membros), em 1 de Janeiro de 1978. Com a adopção da nona Directiva 78/583/CEE do Conselho, de 26 de Junho de 1978, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO L 194, p. 16; EE 09 F1 p. 102), essa data passou a ser, para todos os Estados-Membros, com excepção da Bélgica e do Reino Unido, o dia de 1 de Janeiro de 1979.

16 — Na audiência, a demandante, reiterando a sua opinião de que os Países Baixos não puseram em vigor a isenção relativamente a terrenos que não se destinem a construção, conforme o disposto no artigo 13.º, parte B, alínea h), afirmou expressamente que a adaptação do conceito de «bem imóvel transformado» não pode ser entendida como correcta aplicação da isenção em causa. O conceito de «terreno para construção» deveria ter sido definido pelos Países Baixos, para que fosse alcançado o objectivo comunitário subjacente à isenção.

17 — Embora não esteja indicado, trata-se, provavelmente, de uma referência à resolução n.º 280-19 756, citada na nota 11, *supra*.

demandante, expressamente adoptada em consequência da entrada em vigor da Sexta Directiva ¹⁸.

14. A demandante afirma que, tendo em conta a incerteza jurídica que decorre da falta de transposição expressa do artigo 4.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva, o órgão jurisdicional nacional considerou correctamente necessário recorrer ao direito comunitário a fim de obter uma orientação com vista a apurar o que se deve entender por terreno para construção. No entender da demandante, para que um terreno seja considerado como terreno urbanizado deve estar aprovado para ser utilizado como local para uma ou várias edificações. Afirma que esta disposição exige uma definição distintiva de «terreno urbanizado», de modo a separá-lo do conceito de «terreno não urbanizado», também referido na mesma alínea, com o objectivo geral de definir o conceito de «terreno para construção». Por isso, afirma que nem todos os bens imóveis não construídos e destinados a construção podem ser sujeitos a IVA. Em especial, um bem imóvel não construído não deve ser considerado «terreno para construção» na acepção do artigo 4.º, n.º 3, alínea b), a não ser que se destine a ser utilizado como local para construção de uma ou várias edificações e tenha sido urbanizado através da execução de importantes obras.

15. Em apoio deste ponto de vista, a demandante invoca, por analogia, a definição dada pela Sexta Directiva de «entrega» ¹⁹ («levering») que os Estados-Membros podem, nos termos do artigo 5.º, n.º 5, alínea b), da Sexta Directiva, considerar como incluindo «a entrega de determinados trabalhos imobiliários» ²⁰. A demandante afirma que a utilização, no artigo 4.º, n.º 3, alínea b), da expressão «terrenos urbanizados», a par de «terrenos não urbanizados», significa que, para que um terreno seja susceptível de ser classificado como «terreno para construção», deverão ter sido efectuados determinados trabalhos de construção pela pessoa que entrega o lote ou lotes de terreno em causa. É feita referência à interpretação do artigo 5.º, n.º 5, alínea b), dada pelo Tribunal de Justiça no acórdão que proferiu no processo Van Dijk's Boekhuis ²¹. Assim, para que tenha lugar a transmissão de um terreno para construção, deverão ter sido realizados pelo transmitente trabalhos que, tendo em conta o estado original do terreno, se considera, de um modo geral, que alteraram a respectiva natureza. Consequentemente, a demandante afirma que deverão ter sido efectuadas alterações «essenciais»; a execução de trabalhos de carácter geral nas imediações do terreno em questão, como a instalação de uma rede de esgotos, não constituem alterações essenciais para este fim.

16. A demandante reconhece que, caso o Tribunal considerasse a simples alteração do destino do terreno suficiente para o tornar

18 — É feita referência a uma nota de um processo que teve lugar na Segunda Secção do Parlamento neerlandês durante a sessão de 1977/1978, 14 887, pp. 20 e 21, da qual resulta que a liberdade dos Estados-Membros para interpretar o conceito de «terreno para construção» foi entendida como permitindo a manutenção do regime neerlandês.

19 — Nos termos do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva, «por 'entrega de um bem' entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário».

20 — O artigo 5.º é a primeira das duas disposições da Sexta Directiva relativas às «operações tributáveis», respeitando à tributação das «entregas de bens».

21 — Acórdão de 14 de Maio de 1985 (139/84, Recueil, p. 1405). V. ponto 46, *infra*.

«terreno para construção» para efeitos da Sexta Directiva, mesmo actos fisicamente distantes do próprio terreno, como a emissão de licenças de construção, poderiam ser suficientes para criar terrenos urbanizados. Consequentemente, solicita ao Tribunal de Justiça que indique expressamente a extensão dos trabalhos (significativos ou mínimos) necessários para que um terreno seja considerado «terreno para construção». Na sua opinião, um terreno não deve ser considerado «terreno para construção» a menos que: a) esteja apto a ser utilizado como local para construção de um edifício; b) tenha já sido objecto de alterações *substanciais* (sublinhado da demandante).

Governo neerlandês

17. A principal observação do Governo neerlandês é, essencialmente, que a determinação do alcance da noção de «terreno para construção», na acepção da Sexta Directiva, depende exclusivamente do modo como foi interpretada pela legislação neerlandesa, nos termos do artigo 189.º, terceiro parágrafo, do Tratado, que vincula o Estado-Membro apenas quanto ao resultado a alcançar pela directiva. Assim, no entender do Governo neerlandês, ao submeter o seu pedido de decisão prejudicial, o órgão jurisdicional nacional não teve em conta o teor do artigo 4.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva, que confia ao poder discricionário dos Estados-Membros a definição daquele conceito. Na audiência, o Governo neerlandês reafirmou que a faculdade de decidir se o conceito de «terreno

para construção» se podia limitar a terrenos urbanizados faz parte do poder discricionário conferido pelo artigo 4.º, n.º 3, alínea b) da Sexta Directiva aos Estados-Membros ²².

18. Nos Países Baixos, a disposição legal relevante é o artigo 11.º, n.º 1, alínea a), 1.º, da lei de 1968. Segundo o Governo neerlandês, a interpretação desta disposição deve ser feita com base no acórdão de 1990 do Hoge Raad, no qual o conceito de bem imóvel transformado foi interpretado, à luz da referência que a Sexta Directiva faz a «terreno para construção», como referindo-se apenas a terrenos urbanizados, ou seja, onde foram levados a cabo trabalhos ou realizadas infra-estruturas que servem exclusivamente esse terreno. O Governo neerlandês afirma que essa definição nacional de «terreno para construção» dá execução à obrigação imposta aos Países Baixos pela Sexta Directiva ²³. Segundo o Governo neerlandês, a definição do Hoge Raad compreende apenas os terrenos em que hajam sido realizadas as infra-estruturas necessárias a prepará-lo para a construção. Consequentemente, entende que às questões submetidas deve ser respondido o seguinte: questão I. a), afirmativamente, e questão I. b), negativamente; questão II., que

22 — Em resposta a uma questão colocada na audiência, o Governo neerlandês confirmou que todos os terrenos não urbanizados ou bens imóveis não construídos estão isentos de IVA nos Países Baixos.

23 — Esta afirmação é apoiada pelos termos do referido acórdão, do qual resulta que o Hoge Raad aparentemente referiu que esta interpretação estava em conformidade com a Sexta Directiva, e pela circunstância de a situação de facto em questão ser relativa a factos ocorridos em 1985, após a entrada em vigor da Sexta Directiva.

as condições não devem ser cumulativas, de modo que, se apenas uma delas estiver preenchida, o terreno em questão pode ser classificado como «urbanizado».

19. O Governo neerlandês reconhece, apesar disso, que o poder discricionário conferido aos Estados-Membros relativamente à definição de «terreno para construção» não é ilimitado²⁴. Por isso, aceita que os princípios gerais de interpretação, particularmente o de que as excepções às isenções devem ser interpretadas em sentido lato, são aplicáveis e limitam o poder discricionário dos Estados-Membros. Contudo, considera a interpretação do Hoge Raad totalmente conforme a essa exigência e salienta que o órgão jurisdicional nacional deve procurar as respostas às questões através da análise dos critérios estabelecidos no acórdão de 1990²⁵.

24 — Na audiência, o Governo neerlandês reconheceu que a política de isenção de IVA sobre os terrenos não destinados à construção é um objectivo comunitário que tem como corolário o interesse da Comunidade na definição de «terreno para construção» de acordo com o artigo 4.º, n.º 3, alínea b).

25 — A propósito da interpretação da mesma disposição nacional, o advogado da demandante e o agente da Comissão fizeram alusão, na audiência, ao mais recente acórdão do Hoge Raad de 7 de Dezembro de 1994 num processo relativo a «bolbos de flores» («bloembollenarrest») (BNB 1995/87). Este processo dizia aparentemente respeito à venda de terrenos anteriormente destinados a pastagem antes de serem transformados em terrenos destinados à cultura de tulipas. O Tribunal de Justiça tem conhecimento de que o Hoge Raad considerou que essa alteração tornou o terreno um bem imóvel transformado para efeitos da lei de 1968. O advogado da demandante, citando o n.º 54 do acórdão, afirmou que o Hoge Raad considerou que o artigo 11.º, n.º 1, alínea a), 1.º, da lei de 1968 não é conforme ao artigo 4.º, n.º 3, alínea b), nem ao artigo 13.º parte B, alínea h), da Sexta Directiva.

Comissão

20. A Comissão sustenta que, para abordar a questão central de saber o que deve entender-se por «terreno para construção» para efeitos de IVA, há que ter em conta vários factores²⁶:

i) a preservação da neutralidade fiscal nos termos da qual a responsabilidade pelo pagamento de IVA deve ser determinada através de critérios objectivos susceptíveis de permitir aos sujeitos passivos um grau suficiente de certeza jurídica quanto às suas eventuais obrigações;

ii) a necessidade de interpretar as isenções de IVA de forma estrita²⁷ e a correspondente obrigação de assegurar uma interpretação lata de qualquer excepção a essas isenções²⁸;

iii) o reconhecimento de que os Estados-Membros têm o dever de definir o

26 — Na audiência, o agente do Governo neerlandês subscreeveu expressamente os dois primeiros factores referidos pela Comissão.

27 — A Comissão cita, como exemplo da aplicabilidade deste princípio no âmbito dos artigos 13.º, parte A, e 13.º, parte B, da Sexta Directiva, os acórdãos de 15 de Junho de 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties* (348/87, *Collect.*, p. 1737, n.º 12 e 13), e de 27 de Outubro de 1993, *Muy's en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf* (C-281/91, *Collect.*, p. I-5405, n.º 13).

28 — A Comissão refere o acórdão de 13 de Julho de 1989, *Henriksen* (173/88, *Collect.*, p. 2763, n.º 12).

que é um «terreno para construção», e de que esta competência deve ser exercida à luz dos critérios referidos nas alíneas i) e ii) ²⁹.

O princípio subjacente à Sexta Directiva é que qualquer transacção económica levada a cabo por um sujeito passivo no interior de um Estado-Membro deve ser sujeita a IVA. Por isso, embora os Estados-Membros tenham liberdade para definir em que consiste um «terreno para construção», essa liberdade não é ilimitada. A Comissão afirma, assim, que é necessário desenvolver uma abordagem objectiva da noção de «terreno para construção».

21. Partindo deste ponto de referência, a Comissão afirma que o critério decisivo é a aprovação do terreno para fins de construção. Não é possível considerar a respectiva urbanização em sentido físico como um factor decisivo, dado que o artigo 4.º, n.º 3, alínea b), se refere tanto aos terrenos urbanizados como aos não urbanizados ³⁰. A questão essencial é saber se um lote de terreno está aprovado para construção. A intenção das partes no momento da transacção, sendo subjectiva, não pode ser decisiva. A Comissão considera que o factor decisivo é a

aquisição do direito de construir no terreno, através de um plano de ocupação dos solos ou da obtenção de uma licença de construção individual ³¹. Pelo contrário, um lote de terreno que tenha sido dotado de infra-estruturas próprias para construção não é necessariamente um terreno para construção, especialmente se, por qualquer motivo, lhe for retirada a licença para construção.

22. A Comissão observa, em penúltimo lugar, que apenas esta abordagem objectiva permite evitar discussões inúteis sobre quais as obras em concreto que devem ser consideradas suficientes para transformar um terreno em terreno para construção ³². Em apoio do que afirma, refere a lista de operações constantes da segunda questão do órgão jurisdicional nacional. Cabe a cada Estado-Membro determinar em pormenor, nos termos do poder discricionário conferido pelo artigo 4.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva, os actos de direito público que determinam se o comprador tem o direito de construir num determinado local e, por isso, se esse local é um terreno para construção.

23. Por último, a Comissão exprime a sua opinião quanto aos potenciais efeitos desta

29 — A Comissão afirma expressamente que as suas observações neste processo foram apresentadas sem prejuízo de qualquer posição que em última análise possa adoptar relativamente a duas queixas apresentadas em nome de 169 comunas neerlandesas, entregues na Comissão em 26 de Março de 1994, relativas ao incumprimento por parte do Reino dos Países Baixos do dever de definir na legislação nacional o significado da expressão «terreno para construção».

30 — Respondendo a uma questão colocada na audiência, a Comissão afirmou que os Estados-Membros, embora no exercício do poder discricionário conferido pelo artigo 4.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva, não têm o direito de excluir totalmente os terrenos não urbanizados do âmbito da definição de «terreno para construção».

31 — Respondendo a uma questão na audiência, o agente da Comissão recusou-se a atender exclusivamente ao plano de ocupação de solos como critério decisivo, recendo que pudessem existir Estados-Membros onde determinadas licenças são exigidas antes da reafecção de solos para fins de construção.

32 — Na audiência, o agente da Comissão afirmou que outra vantagem adicional desta abordagem é que reflecte com mais exactidão as realidades económicas. A destinação do terreno para construção aumenta o respectivo valor de mercado precisamente por causa do potencial económico que lhe faz crescer.

abordagem. Dada a ausência de harmonização do conceito de «terreno para construção», a Comissão reconhece que esses efeitos não são uniformes em toda a Comunidade. Nos Países Baixos, por exemplo, o efeito consistirá em alargar as categorias de transacções sujeitas a imposto. Relativamente às transacções entre particulares, a Comissão prevê consequências negativas apenas para os compradores individuais (isentos) que, não estando inscritos no registo do IVA, não podem deduzir o montante de IVA incluído no preço pago pela entrega do terreno do IVA devido relativamente aos seus próprios fornecimentos de bens e serviços ³³.

quais me levaram a extravasar das observações apresentadas ao Tribunal. Em especial, entendo que há que analisar as consequências da situação pouco comum criada pela interpretação dada pelos órgãos jurisdicionais dos Países Baixos a um conceito jurídico preexistente, pouco adequado a estabelecer a linha divisória pretendida pela Sexta Directiva entre terrenos isentos e terrenos para construção não isentos.

i) A derrogação transitória

IV — Apreciação das questões submetidas ao Tribunal

Aspectos preliminares

24. As circunstâncias legais e factuais do presente pedido de decisão prejudicial levantam, em minha opinião, um certo número de questões jurídicas importantes, algumas das

25. Segundo a demandante, os Países Baixos não transpuseram correctamente a Sexta Directiva, uma vez que não definiram o que é um «terreno para construção». Tudo leva a crer que é uma acusação semelhante que está na base da queixa formal apresentada à Comissão por numerosas comunas neerlandesas ³⁴. Está assente que os Países Baixos não adoptaram uma lei nova definindo o que é um «terreno para construção», para efeitos de aplicação da Sexta Directiva. Acresce que o modo como os tribunais neerlandeses adaptaram a legislação preexistente teve como efeito isentar de IVA a vendas de terrenos para construção não urbanizados.

³³ — A Comissão refere, contudo, que os vendedores desses terrenos para construção são normalmente entidades públicas ou empresas privadas, enquanto os compradores são normalmente promotores imobiliários, sendo todos sujeitos passivos do imposto e tendo, por isso, possibilidade de deduzir o IVA recebido ao efectuarem a entrega desses terrenos do IVA que devem pagar ou, no caso dos compradores, fazer repercutir sobre os respectivos clientes, por ocasião da revenda do terreno, o IVA pago aquando da sua aquisição.

³⁴ — V. nota 29, *supra*.

Antes de analisar esta questão, afigura-se necessário determinar se os Países Baixos têm efectivamente qualquer obrigação de proceder a essa definição.

26. Farei um pequeno parêntese para chamar a atenção para uma importante restrição a uma obrigação deste tipo, embora não haja sido referida no presente processo. O artigo 28.º é o único artigo do título XVI da Sexta Directiva que se refere às «Disposições transitórias». O seu n.º 3 dispõe que:

«Durante o período transitório a que se refere o n.º 4, os Estados-Membros podem:

período transitório iria de 1 de Janeiro de 1978 a 31 de Dezembro de 1993 para os nove Estados-Membros da época, nem por isso deixou de conferir ao Conselho poderes para analisar a situação no que respeita às derrogações referidas no n.º 3 e para, mediante proposta da Comissão, decidir por unanimidade quanto à eventual supressão de determinadas ou de todas essas derrogações³⁵. No que respeita às operações abrangidas pelo n.º 16 do anexo F, afigura-se que a actual política do Conselho consiste em aguardar o termo, no final de 1996, do regime ainda em vigor³⁶, que tem por finalidade fazer avançar a aplicação de um sistema definitivo de IVA para o mercado interno³⁷.

27. Nos termos do artigo 28.º, n.º 3, alínea b), os Estados-Membros podem, assim, em

...

b) continuar a isentar as operações enumeradas no Anexo F, nas condições em vigor no Estado-Membro.»

O n.º 16 do anexo F da Sexta Directiva refere-se à «entrega de edifícios e de terrenos referidos no n.º 3 do artigo 4.º» Embora o artigo 28.º, n.º 4, previsse inicialmente que o

35 — O Conselho exerce estas atribuições com base em relatórios que lhe são fornecidos pela Comissão. A Comissão apresentou o primeiro relatório em 17 de Janeiro de 1983, que conduziu à adopção da Directiva 89/465/CEE do Conselho, de 18 de Julho de 1989, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Supressão de determinadas derrogações previstas no n.º 3 do artigo 28.º da Directiva 77/388/CEE (JO L 226, p. 21, a seguir «décima oitava directiva»). A décima oitava directiva aboliu, a partir de 1 de Janeiro de 1991, determinado número de derrogações instituídas pelo artigo 28.º, n.º 3. Assim, por exemplo, o número das derrogações referidas no anexo F foi reduzido de 27 para 14. Acresce que o artigo 3.º da décima oitava directiva previa que o Conselho analisasse, até 1 de Janeiro de 1991, as eventuais distorções que a manutenção das derrogações poderia produzir sobre a concorrência. A Comissão apresentou outro relatório em 2 de Julho de 1992, bem como uma proposta de directiva que tinha por objectivo reduzir significativamente o número das derrogações que ainda se mantinham. Esta proposta não previa a supressão do n.º 16 do anexo F. V. van Thiel, S.: «Transitional Derogations under the Sixth and Eighteenth VAT Directives», *International VAT Monitor*, Abril de 1993, p. 2.

36 — V. Directiva 91/680/CEE do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e altera, tendo em vista a abolição das fronteiras fiscais, a Directiva 77/388/CEE (JO L 376, p. 1).

37 — V. van Thiel, referido na nota 35, p. 7.

princípio, manter quaisquer isenções aplicáveis às transacções referidas no n.º 16 do anexo F se essas isenções forem anteriores à Sexta Directiva³⁸. A manutenção das derrogações previstas no artigo 28.º, n.º 3, reflecte a persistência dos efeitos da incapacidade de acordar numa lista comum de isenções, evidenciada pelo Conselho na altura da adopção da Sexta Directiva³⁹. O âmbito de qualquer isenção concedida nos termos destas derrogações deve ser objecto de interpretação estrita, à luz do objectivo principal da Sexta Directiva, que é a criação de uma matéria colectável uniforme para um sistema comum e integrado de IVA. A primeira condição sob a qual pode ser concedida uma isenção desse tipo é a sua existência prévia no direito nacional. Como o Tribunal de Justiça declarou no acórdão Kerrutt⁴⁰, o artigo 28.º, n.º 3, alínea b), «opõe-se todavia, pelos seus próprios termos, à criação de novas isenções ou ao alargamento do âmbito de isenções existentes, após a data de entrada em vigor da directiva», quer esta introdução ou alargamento

tenha lugar pelas vias legislativa, administrativa ou judicial.

28. A isenção de IVA de que beneficiavam as entregas de terrenos nos termos da lei de 1968, quando a Sexta Directiva entrou em vigor nos Países Baixos, estava sujeita a condições. Se um lote de terreno fosse classificado como «bem imóvel transformado» para efeitos da lei de 1968, a venda desse lote estava sujeita a imposto sobre o volume de negócios. O agente da Comissão declarou na audiência que os Países Baixos nunca aplicaram nem tentaram aplicar nenhuma derrogação com base no artigo 28.º, n.º 3, alínea b). Além disso, nenhuma declaração neste sentido foi feita em nome dos Países Baixos em qualquer fase do processo. Nestas condições, os Países Baixos estão obrigados, desde 1 de Janeiro de 1979, a assegurar a aplicabilidade da isenção instituída pelo artigo 13.º, parte B, alínea h), para as entregas de terrenos não destinados a construção e, reciprocamente, a sujeitar a IVA todas as entregas de terrenos para construção.

ii) A Sexta Directiva no direito nacional

29. A ausência de qualquer cumprimento formal por parte dos Países Baixos, através de medidas legislativas ou regulamentares, da obrigação imposta pelo artigo 13.º, parte B, alínea h), de definir o que deve entender-se por «terrenos para construção», de modo a excluí-los do âmbito de aplicação da isenção,

38 — O agente da Comissão admitiu na audiência que determinado número de Estados-Membros poderia utilizar essa derrogação para justificar a isenção de IVA aplicável às entregas de terrenos de qualquer natureza. Porém, salientou correctamente que os Países Baixos não tentaram fazê-lo em momento algum. V. Van Thiel (na obra acima citada) afirma que (pelo menos em 1993) oito dos doze Estados-Membros de então isentaram de IVA, na totalidade ou em parte, as entregas de edifícios ou de terrenos para construção ocorridas antes da primeira ocupação. Acresce que o acto de adesão dos três novos Estados-Membros autoriza cada um deles a manter as isenções aplicáveis a essas entregas: v. artigo 151.º e Anexo XV, capítulo IX, n.º 2, alínea i), subalíneas n) e aa) do Acto relativo às condições de adesão do Reino da Noruega, da República da Áustria, da República da Finlândia e do Reino da Suécia e às adaptações dos Tratados em que se funda a União Europeia (JO C 241, p. 21), alterado pelo artigo 2.º da Decisão 95/1/CE, Euratom, CEECA do Conselho, de 1 de Janeiro de 1995 (JO L 1, p. 1). Saliente-se, apesar disso, que as derrogações previstas no artigo 28.º, n.º 3, não têm qualquer efeito negativo sobre o cálculo dos recursos da Comunidade em aplicação do Regulamento (CEE/Euratom) n.º 1553/89 do Conselho, de 29 de Maio de 1989, relativo ao regime uniforme e definitivo de cobrança dos recursos próprios provenientes do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 155, p. 9). O artigo 2.º dispõe que as operações que os Estados-Membros continuam a tributar nos termos do artigo 28.º, n.º 3, alíneas a) e b), da Sexta Directiva devem ser tidas em conta na determinação dos recursos IVA.

39 — V. Farmer e Lyal, «EC Tax Law», Oxford, 1994, p. 174.

40 — *Loc. cit.*, nota 3 *supra*, n.º 17.

conjugada com a natureza pouco habitual do litígio no processo principal, pode suscitar a questão do efeito directo. Esta questão coloca-se normalmente no âmbito de litígios entre Estados-Membros, ou autoridades públicas e pessoas singulares ou colectivas (o chamado «efeito directo vertical» das directivas), ou no âmbito de litígios entre particulares, quer sejam pessoas singulares ou colectivas («efeito directo horizontal»).

30. No caso presente, é uma autoridade municipal que invoca determinadas disposições da Sexta Directiva perante as autoridades fiscais nacionais, embora não haja invocado o princípio do efeito directo. Não é absolutamente claro que este princípio possa ser invocado por uma autoridade pública contra outra. Em qualquer caso, esta questão só deveria ser abordada se a demandante pudesse simplesmente ser «equiparada aos particulares»⁴¹, por outras palavras, se pudesse ser tratada como se actuasse na qualidade de ou em nome de particulares. Pelas razões que referirei no ponto 32, considero que não pode ser equiparada nesses termos no presente processo.

31. É de jurisprudência constante que os particulares podem invocar directamente contra um Estado-Membro, mediante certas condições, disposições de uma directiva que não foram transpostas ou que o foram de

modo incorrecto⁴². No acórdão proferido no processo Becker⁴³, o Tribunal de Justiça declarou, a respeito da isenção das operações de negociação e concessão de créditos, que o artigo 13.º, parte B, alínea d), ponto 1, da Sexta Directiva, é directamente aplicável, apesar das condições referidas na parte introdutória do artigo 13.º, parte B⁴⁴. Segundo o Tribunal de Justiça:

«Por um lado, as referidas ‘condições’ destinam-se a assegurar a aplicação correcta e simples das isenções previstas. Um Estado-Membro não poderia opor, a um contribuinte em condições de estabelecer que a sua situação fiscal releva efectivamente de uma das categorias de isenção enunciadas na directiva, o facto de não ter tomado as medidas que se destinam precisamente a facilitar a aplicação dessa mesma isenção.

Por outro lado, essas ‘condições’ referem-se às medidas destinadas a prevenir as fraudes, a evasão fiscal e os abusos eventuais. Um Estado-Membro que se encontre em falta por não ter tomado as necessárias precauções

41 — V. acórdão de 17 de Outubro de 1989, Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d’Arda e o. (231/87 e 129/88, Collect. p. 3233, n.º 31).

42 — V., inicialmente, acórdão de 4 de Dezembro de 1974, Van Duyn (41/74, Collect. p. 567), confirmado pelo acórdão de 5 de Abril de 1979, Ratti (148/78, Recueil, p. 1629), e posteriormente, em diversas ocasiões, designadamente acórdão de 14 de Julho de 1994, Faccini Dori (C-91/92, Collect., p. I-3325). Este direito pode ser exercido «...qualquer que seja a qualidade em que aja este último...»; v. acórdão de 26 de Fevereiro de 1986, Marshall (152/84, Collect., p. 723, n.º 49). A autoridade fiscal é manifestamente uma emanção do Estado no que diz respeito ao efeito directo das directivas; v. acórdão de 19 de Janeiro de 1982, Becker (8/81, Recueil, p. 53).

43 — *Loc. cit.*, *idem*.

44 — V. o texto do artigo 13.º, parte B, reproduzido no ponto 2 das presentes conclusões.

para este efeito não poderá invocar a sua própria omissão a fim de recusar a um contribuinte o benefício de uma isenção à qual este pode legitimamente pretender em virtude da directiva...»⁴⁵.

32. O princípio do efeito directo não pode, porém, ter qualquer incidência no presente caso. A demandante pede que o Tribunal de Justiça interprete o conceito de «terrenos para construção», uma vez que não existe uma definição legal clara. A situação é claramente distinta da que estava em causa no processo Becker, dado que, ao contrário da lei alemã em questão naquele processo, a lei de 1968 dá eficácia legal à isenção prevista no artigo 13.º, parte B, alínea h). O que nos ocupa no presente processo é antes uma excepção à isenção a que o Estado-Membro tem ainda de dar uma definição. Para esse efeito, tal definição deverá especificar, por referência à lei nacional, os actos legais ou administrativos que tornam um terreno num «terreno para construção». Assim, por exemplo, há que optar entre os diversos tipos de critérios de destinação dos solos e de licenças de construção e regulamentar determinadas situações incertas, esclarecendo, designadamente, os efeitos das condições de que depende a adopção de tais critérios e a que estão sujeitas as licenças e dos processos de recurso, na medida em que possam ser importantes. Nada disso foi feito nos Países Baixos. O Tribunal de Justiça tem reiteradamente declarado que, mesmo que o prazo para transposição tenha terminado, uma directiva que não tenha sido transposta, ou que o não haja sido correctamente, deve ser

simultaneamente precisa e incondicional para que as suas disposições possam ser directamente invocadas por um particular perante os órgãos jurisdicionais de um Estado-Membro⁴⁶. Não me parece que a segunda destas condições esteja preenchida no presente processo. O alcance do poder discricionário de que os Estados-Membros dispõem para optar pelos critérios de definição é tal que a existência de uma definição desse tipo é condição da aplicação da Sexta Directiva a este respeito, embora se possam conceber casos tão claramente fora do objectivo de uma definição possível que não deixam lugar a dúvidas. Existe, contudo, outra razão, intimamente ligada a este último ponto, que exclui categoricamente qualquer efeito directo no presente caso. Uma dedução óbvia do efeito directo de uma isenção reconhecido no processo Becker, é que um particular pode impugnar uma definição indevidamente ampla que um Estado-Membro haja dado de uma excepção a essa isenção. Assim, uma definição do conceito de «terrenos para construção» à qual tenha sido dado um âmbito tão amplo que possa abranger terras agrícolas pode ser impugnada por um particular que se considere afectado e que, na falta de uma isenção nos termos do direito nacional, pode basear-se no efeito directo do artigo 13.º, parte B, alínea h), da Sexta Directiva. Nenhum particular invocou argumentos desse tipo no presente caso. Mais importante ainda, embora a demandante possa ser considerada um particular, a matéria de facto descrita na decisão de reenvio não parece permitir uma reivindicação deste tipo. Por razões que adiante referirei, os lotes de terreno vendidos pela demandante são manifestamente lotes de «terrenos para construção» nos termos do artigo 4.º, n.º 3,

46 — V., por exemplo, processo Ratti, *loc. cit.*, nota 42, n.º 23; Becker, *loc. cit.*, nota 42, e, mais recentemente, acórdão de 19 de Novembro de 1991, Francovitch e o. (C-6/90 e C-9/90, Colect., p. I-5357, n.º 11).

45 — *Loc. cit.*, nota 42 *supra*, n.ºs 33 e 34.

alínea b) e, consequentemente, para efeitos da isenção prevista no artigo 13.º, parte B, alínea h). Entre os particulares que deveriam beneficiar do efeito directo de uma disposição não transposta para o direito nacional não se incluem os que *não* beneficiariam da mesma se tal disposição tivesse sido correctamente transposta.

cumprimento desta obrigação, (impõem-se) a todas as autoridades dos Estados-Membros, incluindo as autoridades judiciais, no âmbito das suas competências. Daí decorre que, ao aplicar o direito nacional, e nomeadamente as disposições de uma lei nacional especialmente destinada à execução de uma directiva, o órgão jurisdicional nacional deve interpretar o seu direito nacional à luz do texto e da finalidade da directiva...».

33. Esta conclusão em nada altera o dever que o órgão jurisdicional nacional tem de, ao aplicar o direito nacional, esforçar-se por interpretar a lei de 1968 à luz das disposições aplicáveis da Sexta Directiva, tal como foram interpretadas pelo Tribunal de Justiça. No acórdão que proferiu no processo Von Colson e Kamann, o Tribunal de Justiça declarou que a directiva em causa nesse processo «... não prevê, no que diz respeito às sanções de uma eventual discriminação, qualquer obrigação incondicional e suficientemente precisa susceptível de ser invocada, na ausência de medidas de aplicação tomadas nos prazos fixados, por um particular, tendo em vista obter uma determinada reparação por força da directiva, quando tal consequência não está prevista ou autorizada pela legislação nacional»⁴⁷. Porém, o Tribunal de Justiça declarou também que⁴⁸:

«... a obrigação, decorrente de uma directiva, de os Estados-Membros alcançarem o resultado por ela previsto, bem como o dever de os Estados-Membros, por força do artigo 5.º do Tratado, tomarem todas as medidas gerais ou especiais capazes de assegurar o

34. Embora o processo Von Colson e Kamann tivesse por objecto uma directiva transposta para o Estado-Membro em causa, o Tribunal de Justiça declarou entretanto, no acórdão que proferiu no processo Marleasing, que a obrigação se verifica mesmo que a directiva não haja sido transposta⁴⁹. O advogado-geral Van Gerven, nas conclusões apresentadas no processo Marleasing, considerou que o princípio de que os órgãos jurisdicionais nacionais são obrigados a «... procurar atingir o resultado visado pela directiva por todos os meios adequados ao seu alcance... é válido, em especial, quando se trate de disposições nacionais... relacionadas com o domínio jurídico abrangido pela directivas, mesmo que as referidas disposições tenham sido adoptadas anteriormente e não o tenham sido para dar cumprimento à directiva»⁵⁰. Entendo, contudo, que este dever de interpretação não é vinculativo a ponto de obrigar um órgão jurisdicional nacional a violentar ou a contrariar expressamente os termos do direito interno. A interpretação e aplicação do direito nacional continuam a fazer parte das funções do órgão jurisdicional nacional. No critério do Tribunal de Justiça, a sua obrigação «... é limitada pelos

47 — Acórdão de 10 de Abril de 1984 (14/83, Recueil, p. 1891, n.º 27).

48 — *Idem*, n.º 26.

49 — Acórdão de 13 de Novembro de 1990 (C-106/89, Colect., p. I-4135).

50 — *Idem*, ponto 9 das conclusões (sublinhado no original).

princípios gerais de direito que fazem parte do direito comunitário e designadamente os da segurança jurídica e da não retroactividade»⁵¹. Como o Tribunal de Justiça declarou no acórdão Van Colson e Kamann, o órgão jurisdicional nacional está vinculado a esse dever dentro da «... margem de apreciação que lhe é concedida pelo seu direito nacional...»⁵².

35. A lei de 1968 é anterior à Sexta Directiva e, assim, não se destinou à sua transposição. O Tribunal de Justiça deverá levar em linha de conta que se decidiu mantê-la no código, mas permitindo aos órgãos jurisdicionais a sua adaptação para efeitos de aplicação da Sexta Directiva. Esta situação parece situar-se entre a dos processos Von Colson e Kamann e Marleasing e, em qualquer caso, impõe a interpretação da lei de 1968 de acordo com a Sexta Directiva. Efectivamente, a demandante pretende obter uma definição de «terreno para construção» que lhe permita invocar a isenção do IVA sobre as entregas de terrenos. Na falta dessa isenção, estas entregas estarão sujeitas ao imposto. Para reformular o argumento que referimos no ponto 32, se o processo Becker tivesse tido como objecto entregas de terrenos e não operações de negociação e concessão de créditos, como

foi o caso, e se tivesse sido demonstrado que os terrenos eram terrenos para construção, é manifesto que a demandante não poderia ter invocado o efeito directo. No processo que agora analisamos, estamos em presença de uma lei neerlandesa que os órgãos jurisdicionais deste país interpretam no exercício do poder discricionário conferido aos Estados-Membros de definirem o conceito de «terreno para construção». Parece-me imperativo que uma lei desse tipo seja interpretada dentro do objectivo de a conciliar com a letra e o espírito da Sexta Directiva. Em termos simples, dada a ausência de qualquer outra definição na lei neerlandesa, o conceito de «bem imóvel transformado» deve ser interpretado no sentido de que exclui da isenção de IVA os «terrenos para construção» e de que os terrenos para construção assim excluídos devem ser definidos dentro dos limites permitidos pela Sexta Directiva. Na realidade, a definição neerlandesa existente, quer a consideremos expressa ou implícita, exclui totalmente do âmbito de aplicação do IVA os terrenos para construção não urbanizados.

A essência das questões

51 — V. acórdão de 8 de Outubro de 1987, Kolpinghuis Nijmegen (80/86, Colect., p. 3969, n.º 13). Referindo-se ao acórdão proferido no processo 14/86, Pretore di Salò/X (acórdão de 11 de Junho de 1987, Colect., p. 2545), o Tribunal de Justiça salientou que este dever de interpretação não pode ter como efeito obrigar um órgão jurisdicional nacional a interpretar o direito interno de um modo susceptível de agravar a responsabilidade penal daqueles que actuam em infracção às disposições da directiva em causa. É possível que uma limitação semelhante restringisse a aplicação retroactiva da interpretação por um tribunal nacional de uma lei fiscal interna que permitisse a isenção de IVA em conformidade com a correspondente isenção prevista na Sexta Directiva, quando essa aplicação conforme aumentasse o montante eventual de imposto devido pelos contribuintes afectados.

52 — *Loc. cit.*, nota 47 *supra*, n.º 28.

36. Os terrenos para construção, qualquer que seja a sua definição, não beneficiam da isenção obrigatória instituída pelo artigo 13.º, parte B, alínea h), da Sexta Directiva. Mas em que consiste um terreno para construção? A resposta a esta questão acha-se no

artigo 4.º, n.º 3, alínea b), que define este conceito. O facto de esta definição se encontrar ocasionalmente inserida no artigo 4.º não pode influenciar o respectivo conteúdo. Os termos do artigo 4.º, n.º 3, alínea b), são muito simples: *são considerados* «terrenos para construção» os terrenos urbanizados ou não como tais definidos pelos Estados-Membros (sublinhado e entre aspas nossos). O Tribunal de Justiça sempre considerou que o âmbito do sistema comunitário uniforme do IVA é muito lato, abrangendo todas as actividades económicas «de produção, comercialização ou de prestação de serviços»⁵³. No que respeita ao regime de isenções estabelecido pela Sexta Directiva, o Tribunal declarou que «... decorre do seu décimo primeiro considerando que estas isenções constituem noções autónomas do direito comunitário que... devem ser inseridas no contexto geral do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado instaurado pela Sexta Directiva»⁵⁴. Por outras palavras, as isenções obrigatórias são um conceito de direito comunitário e qualquer excepção a essas isenções deve ser interpretada em conformidade.

37. O Tribunal de Justiça concluiu que «... os termos utilizados para designar as isenções visadas pelo artigo 13.º da Sexta Directiva devem ser objecto de interpretação estrita, dado que constituem derrogações ao princípio geral de acordo com o qual o imposto sobre o volume de negócios é

cobrado sobre qualquer prestação de serviços efectuada a título oneroso por um sujeito passivo»⁵⁵. Este princípio e o seu corolário natural de que qualquer excepção a uma isenção desse tipo deve ser interpretada *em sentido lato*⁵⁶, são os únicos pontos em que estão de acordo todas as partes que apresentaram observações ao Tribunal no presente processo. Em minha opinião, estes princípios gerais devem também presidir à interpretação das disposições em questão.

i) O poder discricionário dos Estados-Membros

38. À luz das observações da demandante e do Governo neerlandês, afigura-se que, para determinar o significado de «terrenos para construção», é necessário, em especial, definir o alcance do poder discricionário dos Estados-Membros. O artigo 13.º da Sexta Directiva refere duas categorias de isenções de IVA obrigatórias. Embora tanto o artigo 13.º, parte A, como o artigo 13.º, parte B,

53 — V. acórdão de 26 de Março de 1987, Comissão/Países Baixos (235/85, Colect., p. 1471, n.º 7), e Stichting Uitvoering Financiële Acties, *loc. cit.*, nota 27 *supra*, n.º 10.

54 — V. Stichting Uitvoering Financiële Acties, *loc. cit.*, *ibidem*, n.º 11.

55 — V. Stichting Uitvoering Financiële Acties, n.º 13. V., por exemplo, a recente confirmação deste princípio no acórdão de 11 de Agosto de 1995, Bulthuis-Griffioen (C-453/93, Colect., p. I-2341, n.º 19).

56 — V., por exemplo, acórdão Henriksen, já referido na nota 28, no qual o Tribunal de Justiça declarou que «o trecho da frase "com excepção... da locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos"... introduz uma excepção à isenção, prevista na referida disposição, relativamente à locação de bens imóveis. Portanto, coloca as operações visadas sob o regime geral da directiva, que se destina a sujeitar ao imposto todas as operações tributáveis, salvo as derrogações expressamente previstas. Esta cláusula não pode, assim, ter uma interpretação restritiva no sentido de que apenas as áreas de estacionamento descobertas, com exclusão das garagens fechadas, são susceptíveis de entrar no seu âmbito de aplicação» (n.º 12).

exijam que os Estados-Membros fixem condições claras para assegurar «a aplicação correcta e simples» dessas isenções, decorre claramente do acórdão Becker que a isenção deve ser suficientemente precisa e incondicional para que possa conferir direitos aos particulares. Apesar disso, um número significativo de excepções referidas tanto no artigo 13.º, parte A, como no artigo 13.º, parte B, implicam uma certa forma de reconhecimento pelos Estados-Membros do organismo a que se referem. Em certos casos, o texto utiliza a expressão «tal como são definidas pelo Estado-Membro em causa» ou «tal como são definidos pelos Estados-Membros». No caso de excepções à «locação de bens imóveis» [artigo 13.º, parte B, alínea b)], os Estados-Membros «... podem prever outras excepções ao âmbito de aplicação desta isenção». O artigo 13.º, parte B, alínea f), prevê uma isenção para «as apostas, lotarias e outros jogos de azar ou a dinheiro, sem prejuízo das condições e dos limites estabelecidos pelos Estados-Membros». Resulta destas disposições que o papel do Estado-Membro é, sem qualquer dúvida, limitar o âmbito de aplicação da isenção em conformidade com as disposições gerais da Sexta Directiva⁵⁷. O poder de definição conferido aos Estados-Membros pelo artigo 4.º, n.º 3, alínea b), é apenas o poder para definir o conteúdo da *excepção* à isenção. Não vejo qualquer razão para o tratar de modo diferente dos restantes poderes de definição previstos no artigo 13.º Tanto a sua natureza como os termos em que está formulado sugerem que tal poder deve ser interpretado de modo a permitir conferir sentido lato à definição de «terrenos para construção» e, em especial, de modo a não permitir excluir os «terrenos não urbanizados».

39. A especificidade das questões submetidas pelo órgão jurisdicional nacional, em especial o grau de pormenor da questão II, sugere que a utilização do conceito de bem imóvel transformado, para determinar a aplicação do IVA às transmissões de terrenos nos Países Baixos, origina inevitavelmente uma discussão quanto à natureza e amplitude dos trabalhos de preparação especiais que fazem com que os terrenos caiam sob a alçada do imposto. Esta abordagem parece-nos, à primeira vista, difícil de conciliar com a redacção simples do artigo 4.º, n.º 3, alínea b), nos termos do qual «por terrenos para construção entendem-se os terrenos urbanizados ou não, tal como são definidos pelos Estados-Membros» (sublinhado nosso). Apesar disso, a tónica que é posta nos trabalhos de transformação ou de urbanização subjaz à afirmação da demandante de que apenas as transmissões de terrenos urbanizados se enquadram no âmbito de aplicação do artigo 4.º, n.º 3, alínea b), e de que os terrenos não construídos estão isentos de IVA, a menos que se possa provar que foram urbanizados; por outras palavras, afirma que o terreno deve ser destinado a servir de local de implantação de um ou mais edifícios e ter sido urbanizado para esse efeito através da realização de importantes trabalhos no próprio terreno. Em resposta a uma questão colocada na audiência, o agente do Governo neerlandês respondeu que o poder discricionário de que dispõem os Estados-Membros para definir o conceito de «terrenos para construção» lhes permite excluir desta definição todos os terrenos para construção que não hajam sido urbanizados. Esta interpretação disjuntiva do artigo 4.º, n.º 3, alínea b), significa que os terrenos para construção não urbanizados estarão sempre isentos de IVA.

57 — V. acórdão de 5 de Maio de 1994, Glawe (C-38/93, Colect., p. I-1679) e, em especial, as conclusões apresentadas pelo advogado-geral F. G. Jacobs, pontos 8 a 13.

40. Não creio que os Estados-Membros, através da definição que deles dão, possam

excluir dos terrenos para construção uma categoria que esteja abrangida pela definição dessa expressão dada pela Sexta Directiva. Os Estados-Membros são obrigados a definir como «terrenos para construção» tanto terrenos urbanizados como não urbanizados⁵⁸. Seis versões linguísticas do diploma faziam fé no momento em que foi adoptada a Sexta Directiva. Em nosso entender, nada nestas diferentes versões linguísticas aponta em favor de uma interpretação disjuntiva⁵⁹. Por esta razão, estamos convencidos que a única interpretação do artigo 4.º, n.º 3, alínea b), que está em conformidade com o sentido comum das palavras empregues, com a exigência de uma interpretação em sentido lato e, por esse motivo, com o objectivo comunitário subjacente a essa disposição, é a de que os Estados-Membros são obrigados a adoptar, tanto para o conceito de terrenos não urbanizados como para o de terrenos urbanizados, uma definição que inclua uns e outros dentro do conceito de «terrenos para construção».

ii) A definição de «terrenos para construção»

41. A demandante e o Governo neerlandês não estão de acordo com a Comissão quanto aos critérios para a definição de «terrenos para construção». O Governo neerlandês afirma que a Comissão insiste erradamente na intenção das partes no momento da venda e que essa abordagem pode ter como resultado que terrenos urbanizados do ponto de vista técnico sejam excluídos do conceito de «terrenos para construção»; isto significa que são excluídos terrenos onde foram levados a cabo diversos trabalhos específicos de urbanização, mas que não são classificados como terrenos para construção nos planos de ocupação dos solos. Tenho a sensação que estes receios não têm fundamento. Se bem entendi, a Comissão propôs como princípio director que os terrenos se destinem à construção. Esta solução implica que sejam adoptados critérios objectivos para a aplicação deste princípio. Será, por isso, sempre aos Estados-Membros que compete dar as definições necessárias.

58 — Para justificar uma interpretação contrária (e, por isso, mais restrita), o texto deveria, em nossa opinião, referir a existência da opção suplementar, por exemplo, do modo seguinte: «por «terrenos para construção» entendem-se os terrenos urbanizados que *não sejam* terrenos não urbanizados como tais definidos pelos Estados-Membros». Os termos em que o artigo 4.º, n.º 3, alínea b), está redigido não contém nenhum elemento que indique que a referência feita tanto aos terrenos urbanizados como aos não urbanizados se deva interpretar de outro modo que conjuntivamente.

59 — As formulações são as seguintes: (inglês) «'Building land' shall mean any *unimproved or improved* land defined as such by the Member States»; (alemão) «Als Baugrundstücke gelten *erschlossene oder unerschlossene* Grundstücke entsprechend den Begriffsbestimmungen der Mitgliedstaaten»; (italiano) «Si considerano terreni edificabili i terreni, *attrazzati o no*, definiti tal dagli Stati membri»; (dinamarquês) «Ved byggegrunde forstâs grunde, *hvad enten* de er byggegrundet eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne (sublinhado nosso)». Estas redacções abrangem manifestamente todos os aspectos do conceito de «terrenos para construção» que os Estados-Membros têm por missão definir. Apenas o texto neerlandês pode ser elíptico neste ponto. Tem a seguinte redacção: «Als bouwterreinen worden beschouwd de door de Lid-Staten als zodanig omschreven *al dan niet* bouwrijp gemaakte terreinen». Afigura-se que a utilização da expressão «al dan niet» pode implicar uma opção que, em inglês, se exprime por «whether or not» ou ainda por «one or the other», mas não creio que o facto de uma possibilidade como essa surgir numa versão linguística possa pôr em causa a adopção de um conceito comunitário comum de «terrenos para construção», em conformidade com o objectivo da Sexta Directiva e, efectivamente, com as outras versões linguísticas.

42. Parece-me mais satisfatória a abordagem da Comissão no que respeita à tentativa para encontrar uma definição de «terrenos para construção». Paradoxalmente, o Governo neerlandês afirma ter exercido o seu poder discricionário de efectuar essa definição ao não a dar mas ao permitir que os órgãos jurisdicionais nacionais neerlandeses interpretassem um conceito preexistente cujo objecto não é definir o que são «terrenos para construção». Qualquer definição do alcance da isenção que preencha as condições do artigo 13.º, parte B, deve, pelo menos,

ter o mérito de ser clara. Deve, contudo, reconhecer-se que, no seu estado actual, a legislação neerlandesa não reveste manifestamente esta qualidade. Um dos efeitos de uma definição clara e satisfatória é tornar inúteis pedidos de decisão prejudicial como o presente. O facto de, num dos seus acórdãos mais recentes, citado perante o Tribunal de Justiça, o Hoge Raad ter aparentemente expressado sérias dúvidas quanto à compatibilidade da lei de 1968 com a Sexta Directiva, parece-nos particularmente revelador⁶⁰. Partilho destas dúvidas. Como já referi, a definição mais frequentemente utilizada de «terrenos para construção» no direito neerlandês exclui totalmente, e, a meu ver, injustificadamente, todos os terrenos para construção não urbanizados. Aceitar o argumento do Governo neerlandês teria também como consequência, em meu entender, que, como sucede no caso presente, os órgãos jurisdicionais nacionais neerlandeses considerassem necessário, cada vez mais frequentemente, submeter ao Tribunal de Justiça questões de interpretação do conceito de terrenos para construção «urbanizados», por referência, em cada caso, a alterações potencialmente ilimitadas da natureza e da amplitude dos trabalhos de urbanização.

43. Se a minha sugestão de incluir os terrenos não urbanizados em qualquer definição é correcta, está encontrada a solução para o problema descrito no ponto anterior. Se certos terrenos podem ser descritos como «terrenos para construção» mesmo que não estejam urbanizados, a amplitude dos eventuais trabalhos de urbanização ou de fornecimento de serviços, ou seja, a amplitude das «transformações», é irrelevante. A partir do momento em que um terreno se transforme

num terreno para construção, mesmo que não esteja urbanizado, continuará como tal através de todas as etapas da urbanização. Isto não significa, evidentemente, que a urbanização de um terreno baste para o transformar em terreno para construção. Ninguém ignora que determinados promotores, intencionalmente ou não, efectuem trabalhos de urbanização em terrenos sem qualquer autorização para construção ou para a instalação de infra-estruturas, quer antecipando-se a uma alteração da classificação do terreno ou a uma autorização para construção, quer porque esperam mesmo poder condicionar assim a decisão da autoridade pública. Considero que esse comportamento, que viola as leis ou disposições regulamentares nacionais, não pode, por si só, transformar um terreno em terreno para construção.

44. Isto não resolve o nosso problema, que consiste em fornecer elementos que permitam obter uma definição satisfatória de «terreno para construção», quando um Estado o não haja feito. Antes de abordar essa questão, farei um breve parêntese e analisarei as implicações e a viabilidade da proposta do Governo neerlandês.

45. Antes de mais, como já referi, aceitar esta proposta teria como consequência que o Tribunal continuaria a receber questões prejudiciais, repetitivas e cada vez mais precisas, a este respeito. Ao definir tacitamente «terrenos para construção» como terrenos urbanizados, as autoridades neerlandesas não tentaram, contudo, responder à questão essencial que é saber o que é um terreno urbanizado.

60 — V. nota 25, *supra*.

46. Em segundo lugar, seria muito difícil definir critérios como os que se pede que o Tribunal forneça no presente caso, que permitissem efectuar um julgamento objectivo com base na natureza ou na amplitude de trabalhos especiais ou com base na eventual distinção que deveria ser feita entre trabalhos que têm como único objecto preparar um terreno específico para posterior construção e trabalhos que visam simplesmente dotar um terreno de infra-estruturas de base susceptíveis de facilitar uma futura construção. Supondo que uma distinção deste tipo seja relevante, não vejo que faça qualquer diferença se infra-estruturas como estradas, esgotos ou canalizações, chegam apenas aos limites do terreno ou se nele situam fisicamente, desde que sejam susceptíveis de aumentar a sua utilidade como terreno para construção. Seria absurdo considerá-lo terreno para construção no caso de uma canalização entrar um metro dentro dos seus limites e negar-lhe essa qualidade no caso de a canalização terminar na fronteira do terreno. O Governo neerlandês, que, ao que parece, tem consciência de uma distinção desse tipo, sem todavia a definir, prefere concluir que o Tribunal pode fazer a sua opção dentro da lista anexa à segunda questão do órgão jurisdicional nacional. A demandante, pelo seu lado, afirma que os trabalhos devem ser profundos para que o terreno possa ser considerado urbanizado, mas não fornece ao Tribunal qualquer critério que lhe permita definir esse conceito vago. Refere-se ao acórdão que o Tribunal de Justiça proferiu no processo Van Dijk's Boekhuis⁶¹ em apoio do ponto de vista de que é necessário que tenham sido efectuados trabalhos que alterem claramente a natureza do terreno para que o mesmo possa ser classificado «terreno para construção». A pertinência deste processo é duvidosa: tinha como objecto a questão de saber se a execução de reparações importantes em

livros danificados podia ser considerada fabrico ou montagem de um bem móvel, na acepção do artigo 5.º, n.º 5, alínea a), da Sexta Directiva, ou se essa operação apenas se podia enquadrar no conceito de «prestação de serviços». O Tribunal entendeu que se impunha uma interpretação que permitisse manter uma base tributária uniforme para a aplicação da Sexta Directiva. Considerou, por isso, que se podia utilizar o significado atribuído ao termo «fabricar» no uso corrente. Para o Tribunal, «... o fabrico implica a ideia da criação de um bem que ainda não existia. Isto permite concluir que só há empreitada se um empreiteiro obtém um bem novo a partir de materiais que o cliente lhe confiou»⁶². A menos que a exigência da criação de um bem novo se deva considerar um princípio de alcance geral, como afirma a demandante, não se vê que relevância directa, para além de mera ilustração, pode este acórdão do Tribunal de Justiça apresentar para a interpretação do conceito de «terreno para construção urbanizado».

47. Entendo que o único meio de chegar a uma definição de «terrenos para construção» que abranja devidamente o conceito de terrenos para construção não urbanizados é tomar como ponto de partida a abordagem que a Comissão formulou nas suas observações. Considero, efectivamente, que a Comissão observou correctamente que as intenções subjectivas e privadas das partes

61 — V. nota 21, *supra*.

62 — *Idem*, n.º 20 e 21.

numa transacção no momento da transmissão do terreno não podem ser decisivas, mas que o critério fundamental deve ser antes saber se, objectivamente, se pode dizer, de acordo com o sistema de direito público em vigor no Estado-Membro em causa, que, em princípio, se pode construir no terreno transaccionado. Concordo com a Comissão que, em muitos casos, para que um terreno se transforme num «terreno para construção» para efeitos da Sexta Directiva, basta classificá-lo como tal num plano de desenvolvimento oficial acessível ao público. Em qualquer caso, parece-me que exigir que um terreno seja objecto de uma licença de construção individual, que refira especificamente os edifícios, para que possa ter a qualidade de terreno para construção, representa um obstáculo injustificado. Contudo, pode haver Estados-Membros ou áreas de Estados-Membros onde semelhante sistema de planificação de ocupação de solos não exista, sendo nesses casos a licença individual de construção o único meio para reconhecer publicamente o estatuto de terreno para construção.

48. É a cada Estado-Membro que compete expor claramente a natureza e amplitude dos actos de direito público que determinarão o processo através do qual terrenos que anteriormente não estavam classificados como terrenos para construção obterão esse estatuto. Notar-se-á, por exemplo, que esse processo é também exigido para a definição pelos Estados-Membros do conceito de «profissões médicas e paramédicas», na acepção do artigo 13.º, parte A, n.º 1, alínea c). Acresce que o poder discricionário dos Estados-Membros não se limita àquela enumeração mas, nos termos da parte introdutória do artigo 13.º, parte B, inclui também a

obrigação de estabelecer regras que assegurem a aplicação correcta e simples das isenções e evitem «... qualquer possível fraude, evasão e abuso». Tudo isto está sujeito ao poder discricionário das autoridades nacionais. Para estar em conformidade com o objectivo subjacente às isenções, o exercício deste poder deve ser inteiramente deixado aos Estados-Membros, sob reserva de eventual fiscalização jurisdiccional.

49. É, evidentemente, a abstenção por parte de um Estado-Membro de qualquer acção do tipo referido no ponto antecedente que impõe que o Tribunal forneça ao órgão jurisdiccional nacional uma interpretação dos artigos 13., ° parte B, alínea h), e 4.º, n.º 3, alínea b), que lhe permita decidir se os lotes de terreno em causa no presente processo são lotes de «terreno para construção» para efeitos da Sexta Directiva. O Tribunal de Justiça tem o dever de prestar assistência ao órgão jurisdiccional nacional na decisão do processo que foi submetido a este. O órgão jurisdiccional nacional deve ter em conta as exigências da Sexta Directiva e a matéria de facto do processo, incluindo todos os aspectos relevantes do direito nacional, como, por exemplo, o requisito da segurança jurídica ⁶³.

50. A seguinte matéria de facto, descrita no despacho de reenvio, parece-nos suficiente

63 — V. discussão no ponto 34, *supra*.

para fornecer uma base clara à decisão no presente processo.

i) a demandante entregou diversos terrenos não construídos, mas destinados a construção («os lotes»);

ii) os lotes situam-se todos num terreno que anteriormente era terreno agrícola, mas que figura agora num plano de ocupação dos solos. Antes da entrega de cada lote, procedeu-se, segundo instruções da demandante, ao início da execução do plano de ocupação dos solos aplicável a cada lote e, com base nas instruções das diferentes empresas de serviços públicos, procedeu-se à colocação de cabos para a antena colectiva e das ligações telefónicas e efectuaram-se as canalizações principais para as redes de gás, água e electricidade (ligações). No caso concreto, por «execução do plano de ocupação dos solos» entende-se a abertura de valas, a instalação de uma rede de esgotos e a abertura de ruas (para os trabalhos de construção), bem como a realização de outros trabalhos. Procedeu-se à instalação das ligações abrindo uma vala na qual se colocam as canalizações e tapando-a em seguida com a terra inicialmente retirada;

iii) todos os lotes se situam em ruas que só existem no plano.

51. É evidente que o terreno em questão não apenas foi «classificado como terreno para

construção num plano de ocupação dos solos», o que por si só bastaria para ser abrangido pela definição de «terreno para construção», mas também que foram realizados importantes trabalhos de infra-estruturas no terreno ou nas suas imediações.

52. Em meu entender, o Tribunal deverá responder às questões submetidas pelo órgão jurisdicional nacional fornecendo-lhe os seguintes elementos de orientação:

a) se um terreno é designado como «terreno para construção» num plano oficial de ocupação dos solos, isso basta para que seja abrangido pela definição constante do artigo 4.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva, quer esse terreno esteja ou não urbanizado,

b) as infra-estruturas para a transformação do terreno não têm necessariamente que estar situadas fisicamente sobre o terreno para que se possa considerar que contribuíram para a sua transformação em terreno para construção;

c) a questão de saber se, em concreto, foi efectuado um dos trabalhos que já referi não tem relevância; é à luz do respectivo destino que é necessário decidir se um terreno deve ser considerado como «terreno para construção urbanizado».

V — Conclusão

53. Consequentemente, sou de opinião que às questões submetidas pelo Gerechtshof te Leeuwarden deve ser respondido o seguinte:

- «1) A expressão ‘terrenos para construção’ constante do artigo 4.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva 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 colectável uniforme, deve ser interpretada no sentido de que abrange terrenos não urbanizados e terrenos urbanizados. Por ‘terrenos para construção’ não devem entender-se somente os terrenos em que foram realizadas infra-estruturas para uso exclusivo desses terrenos.
- 2) A expressão ‘terrenos para construção’ refere-se aos terrenos oficialmente destinados ou como tal inscritos nos planos de ocupação dos solos ou, na sua falta, a terrenos relativamente aos quais foram legalmente autorizadas construções através de licenças de construção concedidas em conformidade com as leis do Estado-Membro em causa.
- 3) O órgão jurisdicional nacional, na medida em que tal seja razoavelmente possível, deve interpretar a legislação nacional à luz dos termos e da finalidade da definição de ‘terrenos para construção’ constante do artigo 4.º, alínea b), e do artigo 13.º, parte B, alínea h), da Sexta Directiva.
- 4) Ao interpretarem o conceito de ‘terrenos para construção’, os órgãos jurisdicionais nacionais não são obrigados a efectuar uma opção entre trabalhos de infra-estrutura do tipo dos referidos na questão II do órgão jurisdicional de reenvio.»