

61995C0247

Conclusões do advogado-geral La Pergola apresentadas em 24 de Outubro de 1996. - Finanzamt Augsburg-Stadt contra Marktgemeinde Welden. - Pedido de decisão prejudicial: Bundesfinanzhof - Alemanha. - Sexta Directiva IVA - Locação de bens imóveis - Autoridade pública. - Processo C-247/95.

Colectânea da Jurisprudência 1997 página I-00779

Conclusões do Advogado-Geral

1 Por despacho de 21 de Março de 1995, o Bundesfinanzhof apresentou as seguintes questões prejudiciais ao Tribunal de Justiça:

«1) O n.º 5, quarto parágrafo, do artigo 4.º da Directiva 77/388/CEE permite aos Estados-Membros considerar actividades de organismos de direito público isentas de impostos, embora possa optar-se pela sua tributação, como realizadas na qualidade de autoridades públicas, apesar de serem exercidas nas mesmas condições jurídicas e do mesmo modo que as de operadores económicos privados?

2) Caso a resposta à primeira questão seja negativa: o âmbito do direito de optar pela tributação, nos termos da parte C, segundo parágrafo, do artigo 13.º da Directiva 77/388/CEE, pode ser restringido de modo a só tratar como actividades empresariais previstas no primeiro parágrafo do mesmo preceito sob certas condições, caso exercidas por organismos de direito público?

3) Caso a resposta à segunda questão também seja negativa: os organismos de direito público também podem invocar directamente os n.os 1 e 2, em conjugação com o n.º 5, do artigo 4.º da Directiva 77/388/CEE, para evitar a aplicação de determinada norma nacional, caso a aplicação do disposto nesta directiva tenha um efeito indirecto benéfico em relação à dedução tributária, mas prejudicial quanto ao restante?»

2 As circunstâncias que estão na origem das questões prejudiciais podem ser, sinteticamente, descritas da seguinte forma. O Marktgemeinde Welden (a seguir «município») é um município alemão que iniciou a construção de um edifício cujos locais foram em seguida dados em locação, pelo próprio município, a uma outra entidade que exerce uma actividade empresarial.

Nos termos da legislação alemã, o município renunciou à isenção fiscal que de outra forma estava prevista para as rendas que recebia, para, há que sublinhar, poder deduzir desse imposto o encargo fiscal que havia anteriormente suportado relativamente às despesas efectuadas para a construção do imóvel. O Finanzamt, administração fiscal, não deferiu, no entanto, o pedido. O indeferimento baseou-se no facto de o município, ao dar em locação um imóvel, não ter exercido uma actividade comercial e não ter portanto a qualidade de empresa na acepção da lei nacional. Daqui decorria que o município não estava sujeito ao regime do imposto sobre o volume de

negócios e que, conseqüentemente, não podia renunciar à isenção prevista para as operações de locação. O Finanzgericht deu provimento ao recurso interposto pelo município reconhecendo-lhe, nos termos da Directiva 77/388/CEE (1) (a seguir «Sexta Directiva»), a qualidade de empresário. O juiz nacional considerou que, por força da regulamentação comunitária, a qualificação de empresa só pode ser afastada quando a pessoa colectiva de direito público actua na qualidade de autoridade pública. No caso em apreço, esta condição não estava, no entanto, preenchida, uma vez que o município tinha agido como qualquer outro operador económico privado. Tinha portanto a qualidade de empresário e podia, a esse título, invocar as disposições da directiva.

O Finanzamt recorreu em cassação desta decisão. O juiz nacional colocou assim ao Tribunal de Justiça as questões referidas.

Quanto à primeira questão

3 Ao formular a sua primeira questão prejudicial, o órgão jurisdicional nacional solicita ao Tribunal de Justiça que determine se o Estado-Membro em causa pode excluir um município, que dá em locação um imóvel, do âmbito dos sujeitos passivos para efeitos de aplicação da Sexta Directiva. Defendendo uma resposta negativa, a Comissão recorda antes de mais o disposto no artigo 4.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva que tem a seguinte redacção: «Os Estados, as colectividades territoriais e outros organismos de direito público não serão considerados sujeitos passivos relativamente às actividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas, mesmo quando, em conexão com essas mesmas actividades ou operações, cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações». De acordo com jurisprudência constante do Tribunal de Justiça (2), a Comissão alega que esta disposição deve ser interpretada no sentido de que «as actividades exercidas `na qualidade de autoridades públicas'... são as desenvolvidas pelos organismos de direito público no âmbito do regime jurídico que lhes é próprio, com exclusão das actividades que exerçam nas mesmas condições jurídicas que os operadores económicos privados». Esta disposição exclui portanto «da não sujeição as actividades realizadas por estes organismos não na sua qualidade de sujeitos de direito público, mas enquanto sujeitos de direito privado». Dado que, no caso em apreço, o município deu um bem imóvel em locação do mesmo modo que qualquer outro operador privado, a lei nacional não pode excluí-lo da sujeição ao regime previsto pela Sexta Directiva.

4 Esta tese não é convincente. Não há qualquer dúvida de que um organismo público deve estar sujeito ao sistema instituído pela Sexta Directiva relativamente às actividades que exerce num regime de direito privado. Nos acórdãos mencionados pela Comissão, o Tribunal de Justiça já se pronunciou sobre este ponto e não é portanto necessário tornar a examiná-lo. O problema que interessa no caso concreto é, no entanto, outro. A locação de bens imóveis está, de facto, incluída nas actividades isentas nos termos do artigo 13.º da Sexta Directiva. Por seu lado, o artigo 4.º, n.º 5, quarto parágrafo, dispõe que «os Estados-Membros podem considerar as actividades das entidades atrás referidas, que estão isentas por força dos artigos 13.º ou 28.º, como actividades realizadas na qualidade de autoridades públicas - sempre para os efeitos particulares que nos interessam no caso concreto». Baseando nesta disposição, o Estado-Membro pode portanto excluir do número dos sujeitos passivos um organismo público que exerce uma actividade isenta, como é, precisamente, a locação de imóveis.

5 A Comissão sustenta, no entanto, que o artigo 4.º, n.º 5, quarto parágrafo, deve ser interpretado no sentido de que o princípio da não sujeição enunciado nesta disposição só se pode aplicar às actividades, isentas nos termos do artigo 13.º, que estão estreitamente relacionadas com o exercício da autoridade pública. Este argumento deixa-nos, porém, perplexos. Se as actividades visadas no artigo 13.º constituem a expressão da autoridade pública, a não sujeição ao regime em causa do organismo público que as exerce decorre do princípio geral enunciado no artigo 4.º, n.º 5, primeiro parágrafo. Neste caso, não seria necessário recorrer ao disposto no quarto parágrafo do mesmo artigo. Se se seguir a argumentação da Comissão, esta disposição é

totalmente inútil. Adquire, no entanto, um sentido se se considerar que pretendeu oferecer ao Estado-Membro em causa a faculdade de excluir da sujeição ao imposto as pessoas colectivas de direito público que exercem actividades isentas na acepção dos artigos 13.º ou 28.º Esta opção, na qual a directiva não interfere, é portanto deixada ao legislador nacional. O sentido da disposição é, aliás, claro: ela não estabelece qualquer distinção entre as diferentes actividades enumeradas no artigo 13.º já referido (3).

Consideramos por conseguinte que o artigo 4.º, n.º 5, quarto parágrafo, deve ser interpretado no sentido de que, para as actividades isentas, reconhece aos Estados-Membros a possibilidade de excluírem da sujeição ao regime da Sexta Directiva os organismos públicos que exercem essas actividades.

6 As segunda e terceira questões foram colocadas a título subsidiário em caso de resposta negativa à primeira questão. Tendo em conta a solução adoptada, não é portanto necessário apreciá-las.

Conclusão

Atendendo aos elementos acima indicados, propomos que o Tribunal de Justiça responda da seguinte forma às questões colocadas pelo Bundesfinanzhof:

«O artigo 4.º, n.º 5, quarto parágrafo, 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 interpretado no sentido de que o Estado-Membro em causa pode excluir um organismo de direito público que exerce uma actividade isenta nos termos do artigo 13.º da mesma directiva da sujeição ao regime que prevê. É irrelevante, a este respeito, que se trate de uma actividade exercida nas mesmas condições de um operador privado.»

(1) - Sexta Directiva 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54).

(2) - Acórdão de 17 de Outubro de 1989, Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda e o. (231/87 e 129/88, Colect., p. 3233, n.os 15 e 19), e de 15 de Maio de 1990, Comune di Carpaneto Piacentino e o. (C-4/89, Colect., p. I-1869, n.º 10).

(3) - A circunstância de, relativamente a algumas actividades isentas nos termos do artigo 13.º, o interessado poder optar pela sua tributação é, em nosso entender, desprovido de qualquer pertinência. Com efeito, esta possibilidade baseia-se na hipótese do interessado ser um «sujeito passivo» na acepção da Sexta Directiva e poder portanto invocar as disposições em causa. Todavia, se, como no caso em apreço, o operador não faz parte dos sujeitos passivos, a questão da possibilidade de optar pela tributação não pode certamente colocar-se.