

|

61995C0346

Conclusões do advogado-geral Jacobs apresentadas em 25 de Setembro de 1997. - Elisabeth Blasi contra Finanzamt München I. - Pedido de decisão prejudicial: Finanzgericht München - Alemanha. - Sexta Directiva IVA - Isenção - Operações de locação de bens imóveis - Excepção relativa ao alojamento realizado no âmbito do sector hoteleiro ou de sectores com funções análogas. - Processo C-346/95.

Colectânea da Jurisprudência 1998 página I-00481

Conclusões do Advogado-Geral

1 O presente processo, submetido ao Tribunal de Justiça pelo Finanzgericht München (Tribunal Fiscal), coloca a questão de saber se o artigo 13.º, parte B), alínea b), da Sexta Directiva IVA (1) (a seguir «directiva») permite que um Estado-Membro sujeite a IVA a prestação de alojamento temporário a requerentes de asilo e a emigrantes.

Disposições comunitárias e nacionais aplicáveis

2 Na parte relevante para o presente processo, o artigo 13.º, parte B, da directiva determina que:

«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:

...

b) A locação de bens imóveis, com excepção:

1. Das operações de alojamento, tal como são definidas na legislação dos Estados-Membros, realizadas no âmbito do sector hoteleiro ou de sectores com funções análogas, incluindo as locações de campos de férias ou de terrenos para campismo;

...

Os Estados-Membros podem prever outras excepções ao âmbito de aplicação desta isenção.»

3 Resulta claramente do acórdão Henriksen (2) que, embora um Estado-Membro possa restringir o alcance da isenção prevista no artigo 13.º, parte B, alínea b), estabelecendo isenções suplementares, não pode isentar do imposto operações que estão excluídas dessa isenção (3). Consequentemente, as operações referidas no artigo 13.º, parte B, alínea b), n.º 1, devem ser obrigatoriamente tributadas.

4 As disposições do direito alemão aplicáveis figuram na Umsatzsteuergesetz de 1980 (lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios; a seguir «UStG»). Nos termos do § 4, n.º 12, primeira frase, alínea a), da UStG, como é interpretado pelos órgãos jurisdicionais alemães, a locação de bens imóveis, incluindo a locação de partes de habitação como salas de estar e quartos, está isenta do imposto. Todavia, nos termos do § 4, n.º 12, segunda frase, da UStG, a locação de partes de habitação e de quartos de que um operador dispõe para alojamento de curta duração está sujeita a imposto. O órgão jurisdicional de reenvio afirma que, segundo a jurisprudência do Bundesfinanzhof, o critério do alojamento de curta duração refere-se, não à duração real da estadia, mas à intenção do operador. Quando um operador arrenda uma parte da habitação a uma autoridade pública que a utiliza para alojar terceiros, o que importa determinar é se a sua intenção era arrendar por um período longo e se concretizou essa intenção através da celebração com a autoridade pública de um contrato de arrendamento de longa duração. Segundo a jurisprudência do Bundesfinanzhof, a prática das autoridades fiscais e a doutrina, um arrendamento deve ser considerado de curta duração se for celebrado por um período inferior a seis meses.

Matéria de facto e questões submetidas pelo órgão jurisdicional nacional

5 Desde 1984, E. Blasi alojou em três edifícios situados em Munique famílias de emigrantes originárias de países da Europa de Leste. As divisões das habitações são completamente mobiladas e equipadas com fogões e frigoríficos. A limpeza é assegurada pelos próprios emigrantes que, em alguns casos e a expensas suas, fizeram instalar telefones.

6 De duas em duas semanas, E. Blasi fornece roupa de cama lavada e efectua a limpeza dos corredores, escadas, casas de banho e sanitários. Não são fornecidas refeições nem bebidas. Nenhum dos edifícios dispõe de salas de estar comuns nem de recepção.

7 Os emigrantes são encaminhados para E. Blasi pelo município de Munique que, no momento dos factos, pagava a E. Blasi o montante de 25 DM por hóspede e por dia. E. Blasi informou o município de Munique de que não estava interessada em receber emigrantes que desejassem alojamento apenas por curtos períodos e que, segundo os seus cálculos, a duração média de estadia era de 14,4 meses. No entanto, não existe nenhuma cláusula contratual que exija que os arrendamentos tenham uma duração mínima.

8 Tendo recebido um aviso de tributação IVA sobre os arrendamentos relativos a 1984, E. Blasi recorreu para o órgão jurisdicional de reenvio, alegando que não estava sujeita a IVA. No seu despacho, o órgão jurisdicional de reenvio manifesta dúvidas quanto à compatibilidade do § 4, n.º 12, segunda frase, da UStG com o artigo 13.º, parte B, alínea b), n.º 1, da directiva. Sublinha que, enquanto a directiva exclui da isenção aplicável à locação ou ao arrendamento de bens imóveis as «operações de alojamento... realizadas no âmbito do sector hoteleiro ou de sectores com funções análogas», a UStG apenas faz referência à prestação de alojamento de curta duração. Consequentemente, o órgão jurisdicional de reenvio submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões:

«1) O artigo 13.º, parte B, alínea b), n.º 1, da 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 (Sexta Directiva), deve ser interpretado no sentido de que `operações de alojamento... realizadas no âmbito do sector hoteleiro ou de sectores com funções análogas' abrangem apenas o conceito de hospedagem de curta duração de pessoas que não sejam familiares ou amigos?

2) No caso de resposta afirmativa à questão anterior:

a) Que período de tempo de hospedagem poderá ser regularmente considerado como de curta duração?

Não se verifica uma `operação de alojamento... realizada no âmbito do sector hoteleiro' quando o empresário explora os aposentos para alojamento de longa duração formalizado através de um contrato de arrendamento de longa duração (mais de seis meses)?

b) *É possível uma isenção segundo a duração, nos termos do artigo 13., parte B, alínea b), n.º 1, quando se verifica que o conjunto dos aposentos foram arrendados, segundo a opção feita, por curta ou por longa duração?*

3) *No caso de resposta negativa à primeira questão:*

Segundo que critérios (de tempo, de espaço ou de intenção) se deve fixar o conceito de `operações de alojamento... realizadas no âmbito do sector hoteleiro ou de sectores com funções análogas' e quais dentre eles devem imperativamente verificar-se?»

Análise das questões

9 *As questões do órgão jurisdicional de reenvio, que podem ser analisadas conjuntamente, são submetidas no pressuposto de que, não se aplicando o artigo 13., parte B, alínea b), n.º 1, aos serviços prestados por E. Blasi, não existe na directiva justificação para os tributar.*

Concretamente, a disposição alemã não podia basear-se na última frase do artigo 13., parte B, alínea b), que autoriza os Estados-Membros a «prever outras excepções ao âmbito de aplicação desta isenção». Esta conclusão assenta na afirmação do Tribunal de Justiça no acórdão Henriksen (4), segundo a qual a última frase do artigo 13., parte B, alínea b), apenas autoriza um Estado-Membro a acrescentar exclusões ao campo de aplicação das isenções mas não a restringir o alcance de tais exclusões; o órgão jurisdicional de reenvio conclui que a Alemanha não pode invocar esta disposição para limitar o campo de aplicação das exclusões da isenção que figuram no artigo 13., parte B, alínea b), n.º 1, às estadias de curta duração.

10 *No entanto, este raciocínio é manifestamente errado. É possível que, ao isentar as estadias de longa duração em hotéis ou em sectores análogos, a disposição alemã seja mais restritiva do que o artigo 13., parte B, alínea b), n.º 1. Nesse caso, a disposição isentaria de tributação operações obrigatoriamente tributáveis nos termos da directiva, opondo-se, desta forma, à decisão do Tribunal de Justiça no acórdão Henriksen.*

11 *Todavia, esta observação é irrelevante para o caso vertente. Não se trata aqui de saber se a Alemanha pode isentar os serviços prestados por E. Blasi, mas de saber se esses serviços podem ser tributados. Uma vez que se trata de serviços que não eram obrigatoriamente tributáveis nos termos do artigo 13., parte B, alínea b), n.º 1, a disposição alemã, ao proceder à sua tributação, acrescentaria, em vez de restringir, exclusões ao campo de aplicação da isenção.*

12 *A última frase do artigo 13., parte B, alínea b), está redigida em termos latos, de forma a deixar aos Estados-Membros uma grande margem de apreciação quanto à fixação de limites ao campo de aplicação da isenção do artigo 13., parte B, alínea b). Como o Tribunal de Justiça declarou no acórdão Henriksen «os Estados-Membros podem prever outras excepções ao âmbito de aplicação desta isenção» (5). Contrariamente às isenções, que, em princípio, devem ser interpretadas de forma estrita já que constituem excepções ao princípio geral segundo o qual o imposto sobre o volume de negócios é cobrado sobre cada prestação de serviço prestado a título oneroso por um sujeito tributável (6), a exclusão de determinadas operações do campo de aplicação da isenção é compatível com este princípio geral. Não vejo qual seria o interesse da Comunidade em interpretar de forma estrita a margem de apreciação concedida aos Estados-Membros por aquela disposição acrescentando novas operações ao elenco de operações*

tributáveis.

13 Assim, a Alemanha podia ter justificado a disposição em causa com base na última frase do artigo 13.º, parte B, alínea b). Todavia, fê-lo com base no artigo 13.º, parte B, alínea b), n.º 1. Consequentemente, há que analisar as questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio que se referem a este preceito.

14 Com efeito, nas primeira e segunda questões, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se a prestação de alojamento de curta duração é um critério suficiente para efeitos do artigo 13.º, parte B, alínea b), n.º 1, e, nesse caso, o que deve entender-se por curta duração.

15 Nos termos da directiva, a entrega e o arrendamento de bens imóveis estão, em princípio, isentos de IVA (7). Estas isenções reflectem as dificuldades especiais que se prendem com a aplicação do IVA a este tipo de bens. Contrariamente aos bens ordinários, o terreno não constitui o resultado de um processo de produção; além disso, uma vez construídos, os edifícios podem mudar muitas vezes de proprietário, sem serem objecto de uma actividade económica suplementar (8). A directiva limita a aplicação do IVA, em princípio (9), à entrega de terrenos para construção, ou de edifícios novos, entregues juntamente com os terrenos sobre os quais estão construídos. A preparação do terreno tendo em vista a sua urbanização desencadeia actividades económicas que aumentam o seu valor; e a entrega de um novo edifício marca o fim de um processo de produção. A tributação posterior de cada venda do bem imóvel não seria justificada. O mesmo é válido em relação ao arrendamento do bem imóvel que, normalmente, é uma actividade relativamente passiva que não gera um valor acrescentado significativo; ainda que constitua uma actividade económica na acepção do artigo 4.º da directiva (10), o arrendamento de bens imóveis está, em princípio, isento de imposto.

16 Todavia, enquanto de uma maneira geral isenta a locação de bens imóveis, o artigo 13.º, parte B, alínea b), prevê igualmente a exclusão de determinadas operações do campo de aplicação da isenção. A característica comum destas operações é que implicam uma exploração mais activa dos bens imóveis, que justifica uma tributação posterior, para além da que incidiu sobre a venda inicial.

17 No que se refere mais especialmente ao artigo 13, parte B, alínea b), n.º 1, observe-se, em primeiro lugar, que a sua redacção, especialmente as expressões «operações de alojamento, tal como são definidas na legislação dos Estados-Membros» e «sectores com funções análogas» é, de certo modo, imprecisa. Parece-me que o que se pretendia era conceder aos Estados-Membros uma certa margem de apreciação para definirem os limites precisos da exclusão.

18 Em segundo lugar, como já observei, o artigo 13.º, parte B, alínea b), n.º 1, prevê uma exclusão do campo de aplicação da isenção que, consequentemente, não deve ser objecto de interpretação estrita. A meu ver, a expressão «sectores com funções análogas» deve ser entendida em sentido lato, na medida em que se destina a garantir que as prestações de alojamento temporário análogas às do sector hoteleiro e, por conseguinte, em situação de concorrência potencial com estas, sejam tributadas.

19 É certo que, segundo a disposição alemã, o arrendamento de curta duração de imóveis para habitação pode não incluir todos os fornecimentos de bens e prestações de serviços suplementares, como o fornecimento de refeições e de bebidas, a limpeza dos quartos, o fornecimento de roupa de cama, etc., normalmente fornecidas nos hotéis. No entanto, não há dúvidas de que um sujeito passivo que, por exemplo, arrenda imóveis para habitação por um período de férias de curta duração exerce a mesma actividade que um sujeito passivo do sector hoteleiro - e em situação de concorrência com este último. A distinção essencial entre este tipo de arrendamentos e os arrendamentos de imóveis para habitação não sujeitos a imposto é a natureza temporária do alojamento. De qualquer forma, é mais provável que os arrendamentos de curta duração impliquem a prestação de serviços suplementares como o fornecimento de roupa

de cama, a limpeza das partes comuns do edifício ou até do próprio quarto (com efeito, alguns destes serviços são prestados por E. Blasi); além disso, implicam uma exploração mais activa do bem do que os arrendamentos de longa duração, na medida em que exigem um controlo e uma gestão mais importantes.

20 Neste contexto, parece-me que, embora a disposição alemã - contrariamente ao artigo 13., parte B, alínea b), n.º 1 - não tenha expressamente em vista a natureza do estabelecimento que assegura o alojamento ou do sector no qual o alojamento é fornecido, o critério do fornecimento de alojamento de curta duração a estrangeiros parece-me um meio adequado para realizar o objectivo da disposição. Garante a tributação de operações efectuadas por sujeitos passivos cuja actividade é semelhante à actividade essencial levada a cabo por um hotel, nomeadamente a prestação de alojamento temporário no quadro de uma relação comercial. Embora se conheçam casos de pessoas que se instalam em hotéis por longos períodos, qualquer inadequação da disposição alemã a este propósito é irrelevante para o caso vertente e, de qualquer forma, tem uma importância prática mínima.

21 Além disso, parece-me que a exigência baseada na jurisprudência do Bundesfinanzhof, para efeitos de isentar o arrendamento de um bem imóvel, segundo a qual deve existir uma intenção de arrendar o bem por um período mínimo de seis meses, comprovada por contrato de arrendamento ou por outro contrato, não me parece excessiva. Faculta um meio prático e que oferece uma certeza jurídica permitindo distinguir o alojamento de curta duração, semelhante ao fornecido pelo sector hoteleiro, do arrendamento de longa duração de imóveis para habitação, em relação ao qual a directiva prevê uma isenção. Um hotel ou uma pensão estarão na disposição de receber hóspedes para estadias potencialmente curtas, ao passo que um senhorio, interessado em arrendamentos de longa duração de natureza mais passiva, exigirá um contrato que confirme a intenção do arrendatário se instalar por um período mais longo. Não vejo por que razão a directiva deve ser interpretada no sentido de que impõe um período máximo de três meses, como a Comissão sugere.

22 Observe-se que a parte introdutória do artigo 13., parte B, exige que os Estados-Membros fixem as condições destinadas a assegurar a aplicação correcta e simples das isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão ou abuso. A Alemanha pode, a meu ver, considerar que os restantes critérios propostos por E. Blasi, como saber se o alojamento é o centro de interesse das pessoas em causa ou se são prestados serviços suplementares, seriam demasiado incertos e dificilmente aplicáveis. Por exemplo, uma caravana instalada num parque de campismo em Espanha pode considerar-se o centro de interesse de um reformado que vende a sua casa e vai viver para a caravana durante todo o ano; o proprietário do parque de campismo teria dificuldades em aplicar um critério deste tipo. Além disso, o nível dos serviços e equipamentos fornecidos pelos hotéis, pensões e parques de campismo varia consideravelmente. Há hotéis que põem à disposição apenas o quarto e há parques de campismo que fornecem pouco mais do que o terreno para acampar. Além disso, o Governo alemão poderia, com razão, pensar que tais critérios são provavelmente menos susceptíveis de garantir a neutralidade do ponto de vista da concorrência do que os que assentam na duração da estadia.

23 Na medida em que a verdadeira intenção de E. Blasi é arrendar imóveis para habitação por períodos longos, tem liberdade para celebrar um contrato para esse efeito. Se, por outro lado, a natureza eminentemente temporária da estadia a impede de agir desta forma, então não é desproporcionado que as autoridades fiscais considerem que se trata de uma exploração comercial de curta duração de bens imóveis e equiparem o alojamento por ela prestado ao alojamento tributável, prestado por uma pensão ou por um hotel a preços mais reduzidos. Com efeito, é concebível que a cidade de Munique recorra a este tipo de estabelecimentos para alojar temporariamente os requerentes de asilo e os emigrantes.

24 No que respeita à segunda questão, alínea b), submetida pelo órgão jurisdicional, não me parece que as autoridades alemãs sejam obrigadas a conceder a isenção quanto a uma parte do período de arrendamento se este exceder o período de seis meses. Em minha opinião, as autoridades alemãs podem considerar que um arrendamento é de longa duração e preenche as condições fixadas para a isenção unicamente se se provar que existe, desde o início, a intenção de fornecer alojamento por uma duração de, pelo menos, seis meses.

25 Finalmente, como já expliquei, a disposição alemã, uma vez que se considerou que, ao tributar o alojamento do tipo do prestado por E. Blasi, excedia a redacção do artigo 13.º, parte B, alínea b), n.º 1, podia, em todo o caso, ser justificada com base na última frase do artigo 13.º, parte B, alínea b).

Conclusão

26 Consequentemente, penso que deve responder-se da seguinte forma às questões submetidas pelo Finanzgericht München:

«Uma disposição de direito interno que sujeita a IVA o alojamento de hóspedes por curtos períodos, isto é, a prestação de alojamento não formalizada por contrato com uma duração mínima de seis meses, é compatível com o artigo 13.º, parte B, alínea b), n.º 1, 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.»

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

(2) - Acórdão de 13 de Julho de 1989 (173/88, Colect., p. 2763, n.º 21).

(3) - N.º 21 do acórdão.

(4) - Acórdão já referido na nota 2.

(5) - N.º 21 do acórdão.

(6) - V., por exemplo, acórdão de 15 de Junho de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Colect., p. 1737, n.º 13).

(7) - Artigo 13.º, parte B, alíneas b), g) e h).

(8) - As prestações que consistem na alteração ou reparação dos edifícios são, em qualquer circunstância, tributadas separadamente como prestações de serviços.

(9) - Os Estados-Membros podem conceder aos sujeitos passivos o direito de optarem pela tributação da entrega ou do arrendamento de bens imóveis nos termos do artigo 13.º, parte C, da directiva. Esta opção tem em vista a propriedade comercial. O vendedor ou o arrendatário podem preferir a tributação da entrega ou do arrendamento da propriedade comercial a um sujeito passivo que utiliza a propriedade para a sua actividade económica e que, por essa razão, tem o direito de deduzir o imposto cobrado. Assim, o vendedor ou o arrendatário poderão, por sua vez, deduzir a totalidade do IVA cobrado pela venda, arrendamento, modificação ou renovação da propriedade. Evita-se, desta forma, que sujeitos passivos possam recuperar o IVA que pagaram sobre esses bens.

(10) - Sublinhe-se, no entanto, que se considerou necessário prever expressamente no artigo 4.º, n.º 2, da directiva que «a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência é igualmente considerada uma actividade económica» na aceção da directiva.