

|

61997C0136

Conclusões do advogado-geral Fennelly apresentadas em 16 de Julho de 1998. - Norbury Developments Ltd contra Commissioners of Customs & Excise. - Pedido de decisão prejudicial: Value Added Tax Tribunal, Manchester - Reino Unido. - IVA - Sexta Directiva - Disposições transitórias - Manutenção de isenções - Entrega de um terreno para construção. - Processo C-136/97.

Colectânea da Jurisprudência 1999 página I-02491

Conclusões do Advogado-Geral

1 O presente pedido de decisão prejudicial diz respeito ao âmbito das isenções transitórias da obrigação de pagar o IVA que os Estados-Membros foram autorizados a aplicar nos termos do artigo 28.º, n.º 3, alínea b), e do anexo F da Sexta Directiva IVA (1). O Tribunal de Justiça é interrogado sobre a possibilidade de um Estado-Membro continuar a aplicar essas isenções quando tenha reduzido o âmbito das regras nacionais relevantes preexistentes através de uma intervenção legislativa posterior.

I - Contexto jurídico e factual

A - O direito comunitário

2 As disposições relevantes da Sexta Directiva são as que se referem à entrega de um «terreno para construção». Em primeiro lugar, observe-se que o artigo 13.º, B, alínea h), prevê uma isenção obrigatória do IVA em relação às «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». Nos termos do n.º 3, alínea b), do artigo 4.º, «por terrenos para construção entendem-se os terrenos, urbanizados ou não, tal como são definidos pelos Estados-Membros». Convém igualmente observar que, da leitura conjugada da alínea g) do artigo 13.º, B, e do n.º 3, alínea a), do artigo 4.º, resulta que a entrega de edifícios e do solo adjacente, com excepção dos edifícios novos, é também obrigatoriamente isenta do IVA.

3 O artigo 28.º da Sexta Directiva diz respeito às «Disposições Transitórias». O n.º 3, alínea b), dispõe que os Estados-Membros podem, a título transitório, «continuar a isentar as operações enumeradas no anexo F, nas condições em vigor no Estado-Membro». O ponto 16 do anexo F diz respeito à «entrega de edifícios e de terrenos referidos no n.º 3 do artigo 4.º». Esta isenção transitória tem, portanto, por efeito autorizar os Estados-Membros, sem prejuízo das excepções às isenções do IVA permitidas pelo artigo 13.º, B, alíneas g) e h), a manterem as isenções nacionais do IVA; por outras palavras, podem decidir não aplicar a excepção que impõe que os «terrenos para construção» sejam tributados.

4 As disposições relativas às opções que permitem renunciar tanto às isenções obrigatórias como às transitórias acima mencionadas também apresentam algum interesse no caso em apreço. Em primeiro lugar, tratando-se nomeadamente das «operações referidas» no artigo 13.º, B, alíneas g) e h), o artigo 13.º, C, autoriza os Estados-Membros a «conceder aos seus sujeitos passivos o direito de optar pela tributação». Em segundo lugar, no que se refere às isenções transitórias, o artigo 28.º, n.º 3, alínea c), permite aos Estados-Membros «conceder aos sujeitos passivos a faculdade de optarem pela tributação... nas condições fixadas no anexo G». O ponto 1, alínea b), do anexo G dispõe que, «no caso das operações referidas no anexo F, os Estados-Membros que mantenham a isenção a título transitório podem conceder aos respectivos sujeitos passivos o direito de opção pela tributação». Assim, a concessão de uma opção pela tributação em relação tanto às isenções obrigatórias como às transitórias é expressamente autorizada.

B - O litígio no processo principal

5 Os factos, não contestados e como expostos no despacho de reenvio, são relativamente simples. Em 29 de Abril de 1994, a Norbury Developments Ltd, recorrente no processo principal (a seguir «Norbury»), executou um contrato anterior que tinha por objecto a compra de alguns terrenos situados em Chesterton, no Reino Unido, vendidos pela Rivermead Homes Ltd, após ter obtido, pouco tempo antes, uma autorização para aí construir um conjunto imobiliário. No mesmo dia, a Norbury revendeu o terreno em questão a um comprador, a John Kottler Ltd. A Rivermead Homes Ltd renunciou à isenção do IVA aplicável no Reino Unido e facturou o IVA sobre a venda à Norbury. Todavia, esta última omitiu facturar o IVA sobre a revenda à John Kottler Ltd e, posteriormente, foi objecto de uma liquidação adicional do IVA no montante de 12 443 UKL, resultante da recusa, pelos Commissioners of Customs & Excise, recorridos no processo principal (a seguir «Commissioners»), da dedução do IVA pago a montante pedida pela Norbury relativamente ao IVA pago sobre o preço de compra.

6 No recurso desta liquidação perante o VAT and Duties Tribunal, Manchester (a seguir «tribunal»), a Norbury alegou que as disposições relevantes da legislação britânica em matéria de IVA eram incompatíveis com a Sexta Directiva e que a venda do terreno à John Kottler Ltd devia ser considerada como sujeita ao imposto. Segundo a Norbury, nos termos do artigo 28.º, n.º 3, alínea b), e do ponto 16 do anexo F da Sexta Directiva, os Estados-Membros apenas são autorizados a continuar a aplicar precisamente as mesmas isenções que estavam em vigor na data da adopção da Sexta Directiva, isto é, em 17 de Maio de 1977, sem qualquer alteração. Contudo, tendo o Reino Unido alterado as regras nacionais relevantes, a isenção transitória teria deixado de ser aplicável.

7 Os Commissioners sustentaram que, mesmo sendo os terrenos controvertidos terrenos para construção, estavam isentos pela conjugação do disposto no artigo 28.º, n.º 3, alínea b), e no ponto 16 do anexo F da Sexta Directiva; a isenção transitória prevista por estas disposições tinha sido mantida em vigor pela Décima Oitava Directiva (2). Não se tinha verificado qualquer alteração fundamental nas regras nacionais aplicáveis; os Commissioners tinham o direito de invocar esta isenção, visto que não pretendiam invocar uma nova isenção do IVA contra a Norbury.

8 O tribunal considerou que o terreno controvertido, que «foi especificamente vendido com uma autorização de urbanização e fazia parte de um novo plano», não podia «ser considerado outra coisa que não seja terreno para construção» e, por conseguinte, que não era necessária uma definição detalhada de terreno para construção. Comparando a isenção em vigor no momento da adopção da Sexta Directiva (isto é, a que resultava do anexo 5, primeira categoria, do Finance Act 1972) com aquela em vigor na data da entrega controvertida (ou seja, a prevista no anexo 6, primeira categoria, do Value Added Tax Act 1983), o tribunal afirmou: «Não se trata de alargamento de uma isenção, mas da restrição de uma isenção através da imposição de um número maior de condições.» Considerando que a interpretação do artigo 28.º, n.º 3, alínea b),

não era «isenta de dúvidas» e que podia ser interpretado no sentido de que autorizava os Estados-Membros a reduzir o âmbito da isenção, mas não a alargá-lo, o tribunal decidiu submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão:

«Estando em causa a entrega de um bem imóvel não construído, mas no qual, à data da entrega, tinha sido legalmente autorizada a construção de edifícios, por uma autorização concedida de acordo com a lei do Estado-Membro e que o tribunal considera ser um terreno para construção, pode o Reino Unido isentar a entrega nos termos do artigo 28.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva? Apesar de:

a) o regime da tributação de entregas de terrenos, incluindo entregas de terrenos que sejam indiscutivelmente terrenos para construção, ter sido alterado após o Reino Unido ter consentido na adopção da Sexta Directiva em 17 de Maio de 1977, em especial após a adopção do Finance Act 1989, que introduziu a possibilidade de prescindir da isenção do IVA em relação a determinadas entregas deste tipo; e

(b) o regime da tributação de entregas de terrenos, incluindo entregas de terrenos que sejam indiscutivelmente terrenos para construção, ter sido alterado após o Reino Unido ter consentido na adopção da Sexta Directiva em 17 de Maio de 1977, em especial após a adopção do Finance Act 1989, que exige que algumas entregas desse tipo, que antes estavam isentas, sejam tributadas à taxa normal como trabalhos de engenharia civil,

e tendo em conta que:

a entrega teria sido isenta se tivesse ocorrido antes de 17 de Maio de 1977, por se enquadrar no ponto 1 da primeira categoria do anexo 5 do Finance Act 1972.»

II - Observações

9 A Comissão e o Reino Unido apresentaram observações escritas e alegações na audiência; a Norbury apenas apresentou alegações na audiência.

III - Análise

A - A definição de terreno para construção

10 O tribunal decidiu que o terreno controvertido é um terreno para construção e submete uma questão que diz exclusivamente respeito ao direito do Reino Unido continuar a isentar do IVA a entrega de terrenos deste tipo. No seu acórdão Gemeente Emmen (3), o Tribunal de Justiça considerou que «o artigo 4.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva remete expressamente para as definições de terrenos para construção adoptadas pelos Estados-Membros» e que, por conseguinte, «cabe a estes definir quais os terrenos que devem ser considerados terrenos para construção, tanto para a aplicação desta disposição como para a do artigo 13.º, parte B, alínea h)...» (4). O Tribunal de Justiça salientou ainda que os Estados-Membros devem «respeitar o objectivo prosseguido pelo artigo 13.º, parte B, alínea h), da Sexta Directiva, que tem em vista isentar de imposto apenas as entregas de bens imóveis não construídos que não se destinam a servir de base a um edifício» (5). Contudo, o Tribunal de Justiça concluiu simplesmente «que compete aos Estados-Membros definir o conceito de 'terreno para construção' na acepção das disposições conjugadas dos artigos 13.º, parte B, alínea h), e 4.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva», e que, «consequentemente, não compete ao Tribunal de Justiça esclarecer qual o grau de urbanização que um bem imóvel não construído deve apresentar para ser qualificado como terreno para construção...» (6).

11 A Comissão salientou a ausência de qualquer definição de «terreno para construção» na legislação do Reino Unido em matéria de IVA. A Comissão observa que, não obstante o acórdão

Gemeente Emmen ter deixado toda a latitude aos Estados-Membros para definir o conceito de terreno para construção, a falta de qualquer definição aplicável erga omnes pode ser contrária ao princípio da segurança jurídica (7). Todavia, a Comissão alvitra que assim não é no caso em apreço, visto que, em primeiro lugar, não foi apresentada qualquer questão relativa à falta de definição no Reino Unido para este tipo de terreno e, em segundo lugar, porque a única consequência da falta desta definição será que qualquer terreno que nesse caso se pudesse inserir nessa definição estaria, sem prejuízo do direito de optar pela tributação, automaticamente isento nos termos do artigo 13.º, B, alínea h).

12 Para os efeitos que ora importam, basta referir que não foi submetida ao Tribunal de Justiça qualquer questão a este respeito. É matéria assente que o terreno controvertido no processo principal é um «terreno para construção», em todas as definições possíveis. Na medida em que os números referidos do acórdão Gemeente Emmen possam ter deixado eventuais questões por resolver, elas não se colocam no caso em apreço. Em todo o caso, estou de acordo com o Reino Unido quando afirma que uma definição de «terreno para construção» seria inútil, estando a sua entrega abrangida por uma isenção que, em substância, não se alterou desde o início de 1973.

B - A aplicação da isenção transitória

13 Passo agora à questão da isenção transitória. Trata-se de saber se o Reino Unido perdeu o direito de invocar o disposto no artigo 28.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva, por ter alterado as condições da isenção aplicável à «entrega de edifícios e de terrenos referidos no n.º 3 do artigo 4.º», de tal forma que não continuou a conceder essa isenção, como exigido, «nas condições em vigor» em 1977.

14 Na audiência, a Norbury suscitou duas questões. A primeira diz respeito à introdução no Reino Unido, através do Finance Act 1989, de uma opção pela renúncia à isenção em relação aos terrenos para construção. Não é necessário examinar se essa alteração constitui, como propõe a Norbury, uma alteração das condições nos termos das quais a isenção se mantém. O artigo 28.º, n.º 3, alínea c), da Sexta Directiva, como devidamente observou a Comissão na audiência, autoriza os Estados-Membros a «conceder aos sujeitos passivos a faculdade de optarem pela tributação das operações isentas, nas condições fixadas no anexo G». De acordo com o anexo G, no caso das operações referidas no anexo F, «os Estados-Membros que mantenham a isenção a título transitório, podem conceder aos respectivos sujeitos passivos o direito de opção pela tributação» (o sublinhado é meu). O direito de «conceder» - o verbo é utilizado três vezes na disposição relevante - contrapõe-se ao de «continuar», que é utilizado no artigo 28.º, n.º 3, alínea b). Permitiu a introdução da opção conferida pelo Reino Unido em 1989. Para seu mal, a Norbury não exerceu essa opção.

15 Além disso, resulta de uma leitura atenta do artigo 13.º da Sexta Directiva que nada há de problemático no facto de se autorizar a coexistência dessa opção com a manutenção da isenção. Assim, embora as entregas de edifícios e de bens imóveis que não sejam terrenos para construção estejam, em princípio, isentas do IVA nos termos do artigo 13.º, B, alíneas g) e h), o artigo 13.º, C, permite, todavia, que os Estados-Membros concedam aos seus sujeitos passivos o direito de optar pela tributação das operações que implicam essas entregas. Por conseguinte, estou convencido de que o facto de se conceder o direito de optar pela tributação em matéria de entrega de um «terreno para construção», entrega isenta num Estado-Membro nos termos de uma isenção transitória ao abrigo do disposto no artigo 28.º, n.º 3, alínea b), em conjugação com o ponto 16 do anexo F da Sexta Directiva, não põe em causa essa isenção.

16 O segundo argumento avançado pela Norbury não é tão facilmente refutável. Tem por base o facto não contestado, referido na formulação da questão apresentada pelo tribunal, de «o regime da tributação de entregas de terrenos... que sejam indiscutivelmente terrenos para construção, ter sido alterado após o Reino Unido ter consentido na adopção da Sexta Directiva em 17 de Maio de 1977...». A Norbury defende que, para continuarem a invocar uma isenção transitória, os Estados-

Membros devem manter uma situação jurídica idêntica à que estava em vigor na data da adopção da Sexta Directiva. Defende igualmente que qualquer alteração fundamental do regime geral do IVA relativo às entregas de terrenos para construção impede que os Estados-Membros continuem a invocar a isenção transitória. Segundo a Norbury, a legislação do Reino Unido alterou fundamentalmente as condições aplicáveis à isenção nesse país. Em apoio de ambas as asserções, invoca o acórdão Comissão/Alemanha (8).

17 Na audiência, o agente do Reino Unido defendeu que era conveniente fazer uma distinção entre os «bens imóveis construídos» e os «terrenos para construção». Em relação às entregas de terrenos para construção, que admitiu ser o tipo de terreno controvertido no caso em apreço, o agente do Reino Unido sustentou que a isenção aplicável actualmente no Reino Unido é idêntica à que se aplicava antes da adopção da Sexta Directiva. Por conseguinte, concluiu que a questão submetida no caso em apreço podia ser respondida no sentido de que não ocorreu qualquer alteração substancial quanto ao requisito de continuidade do artigo 28.º, n.º 3, alínea b).

18 O Reino Unido, apoiado pela Comissão, sustenta ainda que as alterações introduzidas na legislação britânica (para além da introdução da opção, que permite prescindir da isenção e que, pelas razões que anteriormente enunciei, não suscita qualquer problema) têm como única finalidade reduzir o alcance da isenção. Segundo eles e como afirmou o agente da Comissão na audiência, a isenção do mais inclui a isenção do menos. Em apoio desta asserção, foi invocado o acórdão do Tribunal de Justiça no processo Kerrutt (9). Além disso, uma interpretação do artigo 28.º, n.º 3, alínea b), lido em conjugação com o anexo F, que não permitisse que os Estados-Membros reduzissem o âmbito das isenções autorizadas a título transitório sem com isso perderem o direito de as manter integralmente iria contra o objectivo das disposições transitórias, cuja ratio é forçosamente a de encorajar os Estados-Membros a eliminarem as excepções nacionais ao sistema comum do IVA.

19 Mantendo embora a mesma opinião que exprimi nas conclusões apresentadas no processo na origem do acórdão Gemeente Emmen, no sentido de que o âmbito das isenções transitórias previstas no artigo 28.º, n.º 3, alínea b), «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», não posso subscrever a tese da Norbury, no sentido de os Estados-Membros deverem manter a mesma situação jurídica que existia na data da adopção da Sexta Directiva (10). O artigo 28.º, n.º 3, alínea b), não é uma disposição de «congelamento», como sugeriu o mandatário da Norbury. Na minha opinião, não se deve entender que os autores desta disposição manietaram os Estados-Membros à legislação que aplicavam em 1977. Pelo contrário, estes devem, no mínimo, ser livres de alterar as disposições legais que regulam uma isenção prevista por esta disposição sempre que o âmbito da pertinente isenção permaneça inalterado. Assim, deve ser possível a um Estado-Membro codificar ou clarificar as suas regras aplicáveis em matéria de IVA através de uma nova legislação. Em meu entender, não se pode falar de uma violação do princípio da segurança jurídica em semelhante caso.

20 Todavia, no caso em apreço, o Reino Unido propôs que se resolvesse o presente reenvio prejudicial estritamente com base na ausência de uma alteração substancial da isenção nacional respeitante aos «terrenos para construção». Assim, foi alvitado que, uma vez que a isenção apenas foi suprimida em relação às entregas do que o agente do Reino Unido qualificou de «bens imóveis construídos», a isenção inicial respeitante aos «terrenos para construção» devia considerar-se como inalterada. O Reino Unido tem provavelmente presente o facto de o ponto 16 do anexo F da Sexta Directiva efectivamente não se referir apenas às entregas de «terrenos para construção» mas igualmente às entregas de edifícios novos ou ainda não ocupados. Contudo, a Norbury contestou, no caso vertente, a legitimidade da distinção proposta, nesses termos, entre os «bens imóveis construídos» e os «terrenos para construção»; evocou a circunstância de, nos termos das normas nacionais em vigor desde 1977, os trabalhos de engenharia civil, que podem ser feitos em terrenos ainda sem construção, mas com esgotos, serem doravante sujeitos ao IVA.

Visto que esses terrenos podiam, à luz do acórdão Gemeente Emmen, ser definidos pelos Estados-Membros como «terrenos para construção», não seria adequado, em meu entender, rejeitar a alegação da Norbury no sentido de que o Reino Unido deixou de poder invocar o ponto 16 do anexo F com o fundamento de que nesse Estado-Membro não houve qualquer redução da isenção anterior a 1977 no que toca às entregas de terrenos para construção.

21 Estou de acordo com o Reino Unido e a Comissão em que o princípio enunciado pelo Tribunal de Justiça no acórdão Kerrutt é útil no caso em apreço (11). Nesse acórdão, o Tribunal de Justiça examinou um «esquema» de construção em co-propriedade conhecido pelo nome de *Bauherrenmodell*, no qual um encadeamento de operações - essencialmente, a aquisição do terreno e a construção de habitações - e que tinha como resultado que os co-proprietários participantes recebiam cada um uma nova habitação era efectuado em nome destes por um mesmo mandatário. Este sistema tinha por objectivo reduzir os custos e apresentar despesas deductíveis no imposto sobre o rendimento. Todavia, o litígio dizia respeito ao IVA. Como salientou o advogado-geral M. Darmon, enquanto a entrega de terrenos para construção tinha estado sempre isenta na Alemanha, as entregas de bens e as prestações de serviços utilizados nesse esquema de construção, que posteriormente levaria à entrega de um edifício novo, nunca tinham estado isentas (12). O Tribunal de Justiça considerou que a entrega desses bens e prestações de serviços e a entrega de uma construção nova, incluindo o terreno da sua implantação, eram operações legalmente distintas. É neste contexto que convém interpretar a afirmação do Tribunal de Justiça de que a expressão «continuar a isentar» utilizada no artigo 28.º, n.º 3, alínea b), opõe-se «à criação de novas isenções ou ao alargamento do âmbito de isenções existentes, após a data da entrada em vigor da directiva» (13). Assim, ainda que a parte da entrega que tem por objecto o terreno tivesse podido beneficiar de isenção transitória nos termos do artigo 28.º, n.º 3, alínea b), em conjugação com o ponto 16 do anexo F, a sujeição ao IVA das entregas de bens e prestações de serviços feitas a montante no processo de construção não pode «produzir efeitos quanto ao âmbito da isenção do imposto sobre o volume de negócios» (14). Nada há nesse processo que sugira que, caso o âmbito da isenção transitória inicial sobre os terrenos para construção tenha sido reduzido, o benefício dessa isenção se perderá totalmente. Contudo, isto não basta para refutar o argumento da Norbury no caso vertente e segundo o qual, com base, nomeadamente, no acórdão Comissão/Alemanha (15), a redução, posterior a 1977, do âmbito da isenção relativa às entregas de terrenos para construção tem por efeito impedir a manutenção da isenção transitória dessas entregas no Reino Unido.

22 Para resolver esta questão, proponho que se examinem as alterações ocorridas na legislação do Reino Unido à luz do acórdão do Tribunal de Justiça no processo Comissão/Alemanha.

23 A legislação relevante está resumida no despacho de reenvio. Não é excessivamente complexa e as partes não contestam que é conveniente comparar as listas de excepções às isenções que constam dos anexos, respectivamente, do Finance Act 1972 (a seguir «lei de 1972») e do Value Added Tax Act 1983 (a seguir «lei de 1983»). A lei de 1972 isentou uma lista de actos susceptíveis de constituir uma entrega de terrenos. As excepções a essa lista, que se encontram no anexo 5, diziam exclusivamente respeito a domínios mais ou menos ligados às actividades do período de férias ou à organização dos tempos livres, como o fornecimento de alojamento hoteleiro ou a concessão de direitos de caça e pesca. A estrutura das disposições comparáveis da lei de 1983 é idêntica, embora o seu conteúdo tenha sido objecto de alterações. As excepções existentes são enumeradas mais detalhadamente, mas não se verifica, em meu entender, uma alteração substancial. Não se alvitrou que essas alterações implicassem um alargamento da isenção. Concretamente, as excepções abrangem doravante o que citaria como consistindo essencialmente na «cessão da propriedade» (entendida como propriedade plena) relativa a imóveis completos ou incompletos que não se destinem à habitação, bem como as obras de engenharia civil completas ou ainda incompletas e as entregas efectuadas nos termos de um arrendamento, de um arrendamento de longa duração ou de uma licença de exploração num projecto de urbanização.

24 Falta examinar se é justificadamente que a Norbury invoca o acórdão Comissão/Alemanha, que constitui um processo bastante mais complexo do que o presente. Não apenas esse processo dizia respeito a dois aspectos diferentes do anexo F (pontos 17 e 27), mas estes deviam ainda ser examinados no contexto da aplicação, pela República Federal da Alemanha, do regime especial derogatório aplicável ao IVA sobre os serviços das agências de viagem, regime estabelecido pelo artigo 26.º da Sexta Directiva.

25 A característica essencial deste regime específico é que as agências de viagens não são tributadas sobre o preço bruto dos seus serviços, mas apenas sobre a sua «margem», que é definida como «a diferença entre o montante total líquido de imposto sobre o valor acrescentado pago pelo viajante e o custo efectivo suportado pela agência de viagens relativo às entregas e às prestações de serviços de outros sujeitos passivos, na medida em que tais operações se efectuem em benefício directo do viajante» (artigo 26.º, n.º 2). Estes serviços (que chamarei «serviços a montante») consistirão tipicamente no fornecimento de alojamento e transporte. A agência de viagens não pode deduzir o IVA que deve pagar aos fornecedores desses serviços a montante (artigo 26.º, n.º 4).

26 Contudo, esse processo centrava-se no que era considerado como uma transposição incorrecta do artigo 26.º, n.º 3, pela República Federal da Alemanha. Esta disposição prevê, em primeiro lugar, a isenção do IVA sobre as operações das agências de viagens quando os serviços a montante sejam efectuados por sujeitos passivos fora da Comunidade e, em segundo lugar, «se estas operações forem efectuadas tanto na Comunidade como fora dela, só deve ser considerada isenta a parte da prestação de serviços da agência de viagens respeitante às operações efectuadas fora da Comunidade». As disposições alemãs constantes de uma lei de 1980 que transpôs essa disposição foram mais longe e aplicavam a isenção se os serviços da agência de viagens fossem prestados fora da República Federal da Alemanha. Assim, segundo a Comissão, esta isenção podia aplicar-se mesmo em relação aos serviços de transporte efectuados dentro da Comunidade.

27 Em resposta, a Alemanha invocou a isenção existente nos termos do ponto 17 do anexo F em relação aos serviços de transporte aéreo e marítimo. De facto, o transporte marítimo nunca tinha sido sujeito ao regime alemão do IVA, enquanto o transporte aéreo tinha sido objecto de um despacho ministerial de isenção. Parece que foi aceite, pelo menos pelo advogado-geral, que as alterações jurídicas introduzidas pela República Federal da Alemanha na sua lei de 1980 não determinavam uma alteração material do tratamento fiscal desses serviços de transporte. Por

outro lado, à data da adopção da Sexta Directiva, a Alemanha não isentava os serviços das agências de viagens: estes eram objecto de uma tributação normal.

28 O acórdão do Tribunal de Justiça concentrou-se sobre o disposto no artigo 26.º, n.º 2, que dispõe que «as operações efectuadas por uma agência de viagens para a realização de uma viagem são consideradas como uma única prestação de serviços realizada pela agência de viagens ao viajante». No n.º 16 do acórdão, o Tribunal de Justiça, tendo chamado a atenção para esta disposição, referiu-se «à única excepção expressamente prevista às operações efectuadas fora da Comunidade, em relação às quais a prestação de serviços ou a parte da prestação de serviços da agência está isenta de imposto». Em seguida, assinalou a isenção autorizada pelo ponto 27 do anexo F, respeitante às «prestações de serviços das agências de viagens referidas no artigo 26.º» e considerou que esta isenção só pode portanto ter em vista «a única prestação da agência de viagens normalmente sujeita a tributação e não uma ou outra das operações que, constitutivas dessa prestação única, estavam anteriormente sujeitas a um outro regime de tributação». O último período evoca presumivelmente o regime alemão preexistente, que isentava os serviços de transporte, mas, o que é significativo, não os serviços das agências de viagens (16). Todavia, é claro que o método da prestação única aplicado às agências de viagens e aos serviços de transporte, que resulta do ponto 17 do anexo F, não é retomado em relação às entregas previstas no ponto 16. Por conseguinte, o que constitui o essencial da fundamentação do Tribunal de Justiça nesse acórdão não pode aplicar-se no presente processo.

29 Todavia, a Norbury invoca o acórdão Comissão/Alemanha com o objectivo de estabelecer a existência de um princípio nos termos do qual qualquer alteração fundamental nas condições de uma isenção transitória do IVA a priva do seu efeito. A Norbury remete, em especial, para os n.os 18 a 21 das conclusões apresentadas pelo advogado-geral C. Gulmann nesse processo e tenta relacioná-los com os n.os 16 e 17 desse acórdão. O advogado-geral concluiu que, ainda que, em substância, a legislação alemã que isenta os serviços de transporte não tenha sido alterada pela lei de 1980, a necessidade de se assegurar que uma disposição transitória não seja utilizada para criar novas isenções implica que «[tal] deve poder reconhecer-se sem dificuldade». Tendo em conta as alterações que afectaram a base legal da isenção, as disposições anteriores e posteriores a 1980 não eram juridicamente idênticas. A sua base legal, assim como a sua estrutura, tinham sido alteradas. Embora esta argumentação não tenha sido retomada no acórdão, também não foi rejeitada. O último período do n.º 16 do acórdão, que citei no número anterior, refere-se às operações que «estavam anteriormente sujeitas a um outro regime de tributação».

30 Não creio, contudo, que as alterações controvertidas no caso em apreço, introduzidas nas disposições legais nacionais, sejam análogas às examinadas pelo Tribunal de Justiça naquele acórdão. Como já mencionei (v. n.º 23, supra), a estrutura jurídica da isenção, como resulta das leis de 1972 e de 1983, é idêntica. Se alguma alteração foi introduzida pela lei de 1983, consiste na introdução de um certo número de aditamentos importantes à lista das excepções, de forma a limitar o âmbito da isenção sobre as entregas de terrenos. Não me parece que haja qualquer dificuldade em identificar as alterações introduzidas. Além do mais, ninguém defendeu que essas alterações implicavam, contrariamente ao princípio estabelecido no acórdão Kerrutt, um qualquer alargamento dissimulado da isenção.

31 Apesar de tudo, a Norbury defende que essas alterações, que qualifica de «fragmentárias», não são admissíveis. Por outras palavras, um Estado-Membro, tendo embora o direito de «continuar» a fazer vigorar uma isenção existente, não a podia suprimir parcialmente. Considero que as conclusões apresentadas pelo advogado-geral C. Gulmann no acórdão Comissão/Alemanha vão no sentido oposto. Não subscreveu a ideia de uma exigência absoluta que implicasse que as isenções, consideradas na sua forma inicial, só pudessem ser aplicadas na sua integralidade ou não o pudessem ser de todo. Fazendo recordar o argumento de natureza política suscitado pelo Reino Unido e pela Comissão no presente caso, considerou que «uma interpretação restritiva da

disposição transitória pode ter efeitos nefastos para a aplicação uniforme da directiva...»; um Estado-Membro podia ver-se forçado «a manter a totalidade do regime jurídico existente, mesmo que se entenda ao mesmo tempo possível, adequado e desejável, pôr em execução o regime previsto pela directiva nesse domínio» (17). Em meu entender, este raciocínio aplica-se por analogia ao caso vertente, no qual o âmbito da isenção foi reduzido ao longo do tempo. A exclusão pelo Tribunal de Justiça, no n.º 17 do seu acórdão, da «manutenção de isenções parciais» referia-se aos termos específicos do artigo 26.º e do ponto 27 do anexo F da Sexta Directiva (18).

32 Em resumo, parece-me que nem as disposições conjugadas do artigo 28.º e do ponto 16 do anexo F nem o sistema e a finalidade da Sexta Directiva impedem que um Estado-Membro altere as condições de uma isenção existente que tenha por único efeito reduzir o seu âmbito material. Não se deve desencorajar os Estados-Membros de procederem por etapas à eliminação das isenções do IVA autorizadas a título transitório. Em todo o caso, quaisquer ambiguidades que resultem das disposições nacionais adoptadas após 1977 a respeito das isenções transitórias devem, em meu entender, ser resolvidas pelos órgãos jurisdicionais nacionais em conformidade com o princípio de que qualquer redução do âmbito de uma isenção preexistente deve ser interpretada de forma ampla; tais disposições são, afinal, equivalentes, de facto, a uma excepção a uma das isenções obrigatórias previstas pelo título X da Sexta Directiva.

IV - Conclusão

33 Por conseguinte, proponho que o Tribunal de Justiça responda da seguinte forma à questão submetida pelo VAT and Duties Tribunal, Manchester:

«Estando em causa a entrega de um terreno que foi considerado como sendo terreno para construção, um Estado-Membro tem o direito de isentar esta entrega nos termos do disposto no artigo 28.º, n.º 3, alínea b), em conjugação com o ponto 16 do anexo F 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, apesar de este Estado ter, por um lado, introduzido após a adopção desta directiva a possibilidade de renunciar à isenção do IVA em relação a essas entregas e, por outro, reduzido o âmbito material da isenção aplicável a estas últimas, de tal forma que certas entregas anteriormente isentas são doravante sujeitas ao IVA.»

(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. 54) (a seguir «Sexta Directiva»).

(2) - Décima Oitava 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 (JO L 226, p. 21). Várias isenções transitórias inicialmente autorizadas pelo anexo F foram suprimidas pelo artigo 1.º, n.º 2, da Décima Oitava Directiva.

(3) - Acórdão de 28 de Março de 1996 (C-468/93, Colect., p. I-1721).

(4) - Ibidem, n.º 20.

(5) - Ibidem, n.º 25.

(6) - *Ibidem*, n.º 26 e dispositivo do acórdão.

(7) - A Comissão cita, a este respeito, o acórdão de 22 de Fevereiro de 1984, Kloppenburg (70/83, Recueil, p. 1075).

(8) - Acórdão de 27 de Outubro de 1992 (C-74/91, Colect., p. I-5437).

(9) - Acórdão de 8 de Julho de 1986 (73/85, Colect., p. 2219).

(10) - N.º 27 das conclusões.

(11) - Já referido na nota 9, *supra*.

(12) - N.º 4 das conclusões.

(13) - N.º 17.

(14) - *Ibidem*.

(15) - Referido na nota 8, *supra*.

(16) - O Tribunal de Justiça conclui seguidamente, no primeiro período do n.º 17, que a partir do momento em que a República Federal da Alemanha, que não o contesta, não manteve, em relação às diferentes operações efectuadas pelas agências de viagens, o regime geral de tributação IVA e adoptou um regime especial baseado nas regras definidas pelo artigo 26.º da Sexta Directiva, não pode «invocar a possibilidade de continuar a isentar certas operações cuja isenção não está prevista por esse artigo».

(17) - N.º 21 das conclusões.

(18) - É o que resulta do segundo período do n.º 17, no qual o Tribunal de Justiça afirma que «a admissão da manutenção de isenções parciais não expressamente previstas pelas disposições transitórias da Sexta Directiva aplicáveis às agências de viagens seria aliás contrária ao princípio da segurança jurídica...» (o sublinhado é meu).