

|

61999C0326

Conclusões do advogado-geral Jacobs apresentadas em 22 de Fevereiro de 2001. - Stichting "Goed Wonen" contra Staatssecretaris van Financiën. - Pedido de decisão prejudicial: Hoge Raad der Nederlanden - Países Baixos. - Sexta Directiva IVA - Competência de um Estado-Membro para considerar como bens corpóreos susceptíveis de entrega certos direitos reais relativos a um imóvel - Exercício desta competência limitada aos casos em que o preço do direito real é pelo menos igual ao valor económico do imóvel em causa - Locação de bens imóveis - Isenções. - Processo C-326/99.

Colectânea da Jurisprudência 2001 página I-06831

Conclusões do Advogado-Geral

1 Os presentes autos submetidos pelo Hoge Raad der Nederlanden (Supremo Tribunal de Justiça dos Países Baixos) dizem respeito à interpretação dos artigos 5.º, n.º 3 e 13.º, B, alínea b, da Sexta Directiva IVA (1). Em causa está o regime do imposto sobre o valor acrescentado aplicável à constituição de um direito de usufruto sobre um bem imóvel por um período de dez anos. Numa das questões pergunta-se se um Estado-Membro pode tratar esta transacção como uma «locação de bens imóveis» isenta, na acepção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva.

Disposições pertinentes da Sexta Directiva

2 Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva, as entregas de bens e as prestações de serviços efectuadas a título oneroso por um sujeito passivo agindo nessa qualidade estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado.

3 Três dos conceitos referidos no artigo 2.º, n.º 1, encontram-se definidos nos artigos 4.º, 5.º e 6.º da directiva, nomeadamente, os conceitos de «sujeito passivo», «entrega de bens» e «prestação de serviços».

4 Nos termos do artigo 4.º, n.º 1, «sujeito passivo» é qualquer pessoa que exerça, de modo independente, uma das actividades económicas referidas no n.º 2 do mesmo artigo.

5 Segundo o artigo 4.º, n.º 2, «[a] exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência é igualmente considerada uma actividade económica».

6 O artigo 5.º, primeira disposição do título V «Operações tributáveis», enuncia:

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

[...]

3. Os Estados-Membros podem considerar bens corpóreos:

a) determinados direitos sobre bens imóveis;

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

c) As participações e acções cuja posse confira, de direito ou de facto, a propriedade ou o gozo de um bem imóvel ou de uma fracção de um bem imóvel.

[...]»

7 Nos termos do artigo 6.º, n.º 1, por «prestação de serviços» entende-se qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens na acepção do artigo 5.º

8 O artigo 13.º da directiva diz respeito às isenção de IVA no território do país. O artigo 13.º, A, enumera as actividades «de interesse geral» isentas. O artigo 13.º, B, contém uma lista de «outras isenções». O artigo 13.º, C, autoriza os Estados-Membros a conceder aos sujeitos passivos o direito de optarem pela tributação, em certos casos enumerados pelo artigo 13.º, B. Há que recordar que, em determinadas circunstâncias, pode ser favorável ao sujeito passivo optar pela tributação de uma entrega ou de uma prestação com vista a reclamar o imposto pago.

9 A isenção em causa no presente processo está prevista no artigo 13.º, B, alínea b), que isenta de taxa a «locação de bens imóveis». Os Estados-Membros podem sujeitar esta isenção a condições e certas transacções estão excluídas do seu âmbito. O artigo 13.º, B, alínea b), dispõe:

«B. Outras isenções

Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação 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;

2. da locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos;

3. da locação de equipamento a maquinaria de instalação fixa;

4. da locação de cofres-fortes.

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

10 O artigo 13.º, C, prevê um direito conexo de optar pela tributação:

«C. Opções

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

a) Da locação de bens imóveis;

b) [...]

Os Estados-Membros podem restringir o âmbito do direito de opção e fixarão as regras do seu exercício.»

11 Em certos casos pode ser conveniente autorizar os Estados-Membros a adoptar ou manter medidas especiais derogatórias da directiva de forma a simplificar a cobrança do imposto ou a evitar fraudes ou evasões. Daí, o artigo 27.º, n.º 1, da directiva dispõe:

«O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, pode autorizar os Estados-Membros a introduzirem medidas especiais derogatórias da presente directiva para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais. [...]»

A legislação neerlandesa

12 Nos Países Baixos, o imposto sobre o valor acrescentado está regulado pela *Wet op de omzetbelasting 1968 (2)* (lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios, a seguir «lei»), modificada (3).

13 O presente litígio respeita, no essencial, a duas alterações introduzidas à referida lei pela lei de 18 de Dezembro de 1995 (4). Estas alterações destinaram-se expressamente a combater a evasão fiscal no que respeita aos bens imóveis. Aplicaram-se retroactivamente a partir das 18 horas do dia 31 de Março de 1995.

14 Para efeitos da presente análise é talvez melhor reproduzir na íntegra o teor das duas disposições modificadas. As passagens recém-introduzidas estão em *itálico*. Outras disposições pertinentes da lei serão resumidas.

15 O artigo 1.º, alínea a), da lei descreve o objecto do imposto sobre o valor acrescentado em termos quase idênticos aos do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva.

16 O artigo 3.º da lei precisa o conceito de entrega de bens. Segundo o n.º 1, alínea e), deste artigo, uma entrega de bens consiste, por exemplo, na transmissão de bens por força da qual estes saiam do património afecto à actividade do empresário.

17 A primeira das duas disposições modificadas que estão em causa no processo principal é o artigo 3.º, n.º 2, da lei. Esta disposição define as operações equiparadas a uma entrega de bens e faz uso da faculdade fornecida pelo artigo 5.º, n.º 3, da Sexta Directiva (5). Na sua versão modificada, dispõe:

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

18 A segunda disposição controvertida é o artigo 11.º, n.º 1, alínea b), modificado. Destina-se a transpor o artigo 13.º, B, alínea b), e C, alínea a), da Sexta Directiva (6) e dispõe:

«1. Estão isentos do imposto nas condições a estabelecer por decreto da Administração Pública:

[...]

b) a locação de bens imóveis, com excepção:

1) [...]

[...]

5. da locação de bens imóveis, distintos dos edifícios ou partes de edifícios para fins habitacionais, a pessoas que utilizem os bens imóveis para fins que beneficiam de um direito de dedução total ou quase total do imposto por força do artigo 15.º, desde que o locador e o locatário tenham conjuntamente apresentado ao inspecteur um pedido neste sentido e respeitem além disso as condições fixadas na regulamentação;

por 'locação de bens imóveis' entende-se também qualquer outra forma de colocação à disposição de bens imóveis para utilização que não constitua uma entrega.»

Os factos no processo principal

19 Em 1995, a recorrente no processo principal era uma associação de construção de habitações denominada «Woningsbouwvereniging 'Goed Wonen'». Em 1997, alterou a sua forma legal e transformou-se numa fundação chamada «Stichting 'Goed Wonen'». Uma vez que esta alteração é irrelevante para o presente processo e para evitar confusões com a Stichting «De Goed Woning» abaixo referida (7), a associação de construção de habitações e a fundação sua sucessora serão designadas abreviadamente por «recorrente».

20 Ao longo do segundo trimestre de 1995, foram entregues à recorrente três novos complexos de habitações para arrendamento (a seguir «novas habitações»).

21 Por escritura notarial de 28 de Abril de 1995, a recorrente constituiu a Stichting «De Goed Woning» (a seguir «Stichting»).

22 Por escritura adicional da mesma data, a recorrente constituiu a favor da Stichting um direito de usufruto (8), por um período de dez anos, sobre as novas habitações em contrapartida de um montante inferior ao do preço de custo das mesmas.

23 O acto constitutivo do direito de usufruto previa também que a Stichting concedesse à recorrente mandato para:

- gerir os edifícios e executar ou mandar executar a manutenção ordinária e extraordinária,
- receber e gerir as rendas, dar quitação das rendas recebidas, celebrar, alterar e pôr termo aos contratos de arrendamento, bem como emitir avisos de aumentos de renda,
- praticar em nome da usufrutuária todos os actos (jurídicos) de gestão que entendesse necessários.

24 Na sua declaração de impostos relativa ao período de 1 de Abril de 1995 a 30 de Junho de 1995, a recorrente indicou o imposto sobre o volume de negócios que cobrara à Stichting a título da concessão do usufruto (645 067 NLG) e deduziu o imposto sobre o volume de negócios que lhe fora, por sua vez, cobrado relativamente às novas habitações (1 285 059 NLG). Com base

nesta declaração, a recorrente foi inicialmente reembolsada de 639 992 NLG.

25 Por conseguinte, a constituição da Stichting e do direito de usufruto pode ter sido vantajosa para recorrente em especial porque, nos termos da lei em vigor antes das alterações, lhe permitiu deduzir o imposto pago a montante.

26 Provavelmente na sequência da entrada em vigor (com efeito retroactivo) das alterações introduzidas pela lei de 18 de Dezembro de 1995, as autoridades fiscais dos Países Baixos emitiram um aviso de liquidação extraordinária no valor de 1 285 059 NLG, correspondente ao montante deduzido pela recorrente a título de imposto pago a montante. Esta última recorreu da liquidação extraordinária. Inicialmente, as autoridades confirmaram a sua decisão. Contudo, por decisão de 14 de Fevereiro de 1997 reduziram o valor da liquidação para 639 922 NLG, que corresponde ao valor recuperado pela recorrente com base na declaração.

27 Por sentença de 20 de Maio de 1998, o Gerechtshof te Arnhem (Tribunal Regional de Segunda Instância de Arnhem) anulou a liquidação inicial de imposto das autoridades fiscais mas confirmou a liquidação na sua versão correcta de 14 de Fevereiro de 1997. O Gerechtshof entendeu que a constituição da Stichting e do direito ao usufruto era irrelevante para efeitos de IVA e apresentou os seguintes fundamentos.

28 Em primeiro lugar, a Stichting devia ser identificada com a recorrente, uma vez que o papel desta última na sua relação com a primeira era dominante. A constituição de um direito de usufruto não correspondia, portanto, a uma transacção entre duas contribuintes.

29 Em segundo lugar, mesmo que tal identificação não fosse possível, a constituição do direito de usufruto não podia ser encarado como dando lugar à tributação e ao correspondente direito de deduzir imposto:

- não podia ser encarada como uma transferência do direito de dispor do bem em causa como proprietário na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva e do artigo 3.º, n.º 1, alínea e), da lei, uma vez que se trata apenas da constituição de um direito limitado;

- também não podia ser encarada como uma entrega de bens na acepção do artigo 3.º, n.º 2, da lei, modificada, uma vez que a remuneração paga ascende a um montante inferior ao do preço de custo das habitações em causa;

- não sendo uma entrega de bens, havia que considerá-la uma prestação de serviços, em princípio sujeita a imposto; acresce, porém, que tal prestação devia ser considerada uma «locação de bens imóveis» isenta, na acepção da nova definição contida no artigo 11.º, n.º 1, alínea b) da lei, modificada, uma vez que constituía uma «forma de colocação à disposição de bens imóveis para um fim diverso de uma entrega».

30 A recorrente instaurou recurso desta sentença para o Hoge Raad.

31 Este tribunal parece não ter dúvidas sobre três pontos. No seu entender, o Gerechtshof estava errado ao identificar a recorrente com a Stichting, pois as transacções em causa resultaram da criação de uma pessoa jurídica, sob a forma de uma fundação, distinta da recorrente. Contudo, o Gerechtshof entendera correctamente não ter havido qualquer transferência do direito de dispor dos bens em causa como proprietário na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva e do artigo 3.º, n.º 1, alínea e), da lei. A Stichting adquiriu apenas um direito limitado que não restringia o direito de dispor livremente das habitações. Por último, no caso vertente, não cabia aos tribunais questionar a retroactividade da lei de 19 de Dezembro de 1995.

32 O Hoge Raad considera, porém, que vários dos argumentos invocados pela recorrente suscitam questões relativamente à interpretação da Sexta Directiva.

33 Perante o tribunal a quo, a recorrente alega, no essencial, que o artigo 3.º, n.º 2, da lei viola o artigo 5.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva. Em sua opinião, a legislação dos Países Baixos estabelece erradamente uma ligação entre o montante da remuneração paga pela constituição de um direito in rem (direito real) e a questão de saber se esta constituição deve ser considerada uma entrega sujeita a imposto. Em segundo lugar, antes de alterar o artigo 3.º, n.º 2, da lei, o Reino dos Países Baixos deveria ter solicitado autorização, nos termos do artigo 27.º da directiva. Em terceiro lugar, o artigo 11.º, n.º 1, alínea b), da lei é contrário aos artigos 13.º, B, alínea b) e 13.º, C, alínea a), da directiva na medida em que isenta do imposto sobre o valor acrescentado transacções como a constituição de um direito de usufruto, que não podem ser encaradas como locação de bens imóveis na acepção da directiva.

34 Tendo em atenção estes argumentos, o Hoge Raad colocou ao Tribunal de Justiça, para decisão a título prejudicial, as seguintes questões:

«1) O artigo 5.º, n.º 3, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que o legislador nacional pode considerar que os direitos reais que conferem ao titular o poder de utilizar um bem imóvel só constituem bens corpóreos se a remuneração acordada para a constituição, a transmissão, a modificação, a renúncia ou a resolução de tais direitos for pelo menos igual ao valor económico do bem imóvel considerado?

2) O artigo 13.º, B, parte inicial e alínea b), e o artigo 13.º, C, parte inicial e alínea a), da Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que por 'locação' o legislador pode entender, para além da locação na acepção do direito civil, qualquer outra forma de colocação à disposição de bens imóveis para utilização, que não constitua uma entrega dos mesmos?»

35 Foram apresentadas observações escritas pelo Governo dos Países Baixos e pela Comissão. A recorrente, os Governos dos Países Baixos e da Alemanha e a Comissão estiveram representados na fase oral.

Questão 1: o artigo 5.º, n.º 3, da Sexta Directiva

36 Com a sua primeira questão, o tribunal a quo pretende ver esclarecido se o artigo 5.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que obsta a uma disposição nacional como o artigo 3.º, n.º 2, da lei, modificada, que sujeita a classificação como «entrega de bens» da constituição, da transmissão, da modificação, da renúncia ou da resolução de direitos sobre bens imóveis, com excepção das hipotecas e rendas perpétuas, à condição de a respectiva remuneração paga, acrescida do imposto sobre o volume de negócios, ser inferior ao valor económico destes direitos.

37 A recorrente alega que a alteração do artigo 3.º, n.º 2, da lei é incompatível com o artigo 5.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva. Em seu entender, a directiva autoriza apenas os Estados-Membros a escolherem, de entre os direitos reais existentes nas respectivas legislações nacionais, os que devem ser equiparados a bens corpóreos. Contudo, não os autoriza a fazer distinções com base no valor pago em contrapartida de uma transacção que tenha por objecto tais direitos. O efeito do critério seguido pelo Reino dos Países Baixos é que, dependendo do valor da remuneração pago, determinado direito real pode, nuns casos, ser considerado um bem corpóreo e, noutros casos, não. Acresce que, antes de levar a cabo a alteração ao artigo 3.º, n.º 2, da lei, o Reino dos Países Baixos deveria ter pedido autorização nos termos do artigo 27.º da directiva. Ora, nem no momento da constituição do direito de usufruto nem aquando da adopção das alterações pelo legislador nacional, o Reino dos Países Baixos obteve esta autorização. A autorização concedida em 1996 (9) chegou demasiado tarde, permitia a derrogação de uma

disposição da Sexta Directiva diversa e nunca foi utilizada pelo Reino dos Países Baixos.

38 O Governo dos Países Baixos e a Comissão alegam - e concordo com eles neste ponto - que uma disposição nacional como o artigo 3.º, n.º 2, modificado, é compatível com o artigo 5.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva.

39 Nos termos do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva, «entrega de bens» significa a «transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário». Os dois elementos chave na definição são o facto de a entrega dever envolver a «transferência do poder de dispor [do bem], como proprietário» e o de a entrega dever respeitar a um «bem corpóreo».

40 No que toca ao primeiro elemento, o Tribunal de Justiça tem entendido que «entrega de bens» não se refere à transferência da propriedade nas formas previstas no direito interno aplicável, mas inclui qualquer operação de transferência de um bem corpóreo por uma parte que confira a outra parte o poder de dispor dele, de facto, como se fosse o seu proprietário (10).

41 No que toca ao segundo elemento, o artigo 5.º, n.º 3, alínea b) dispõe que os Estados-Membros podem considerar bens corpóreos «[o]s direitos reais que conferem ao respectivo titular um poder de utilização sobre bens imóveis». Esta disposição teve a sua origem no facto de, no direito privado de diversos Estados-Membros, existirem direitos reais limitados como o «usufruto», a «enfiteuse» e o «direito de superfície», que conferem ao seu titular determinados direitos de utilização económica sobre bens imóveis (11).

42 Numa interpretação literal dos artigos 5.º, n.os 1 e 3, alínea b), os Estados-Membros apenas podem considerar a transferência de direitos reais mencionados no artigo 5.º, n.º 3, alínea b) uma «entrega de bens» na acepção da Sexta Directiva. Resulta, porém, do processo Van Tiem (12) que, quando um Estado-Membro utilizou a possibilidade oferecida pelo artigo 5.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva, de considerar bens corpóreos determinados direitos reais, a noção de «transferência» que consta do artigo 5.º, n.º 1 deve ser interpretada no sentido de que abrange igualmente a constituição desse direito real.

43 Quanto ao argumento principal da recorrente de que os Estados-Membros não estão autorizados a fazer distinções com base no valor pago em contrapartida de uma transacção que tenha por objecto determinado direito, o artigo 5.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva, refere expressamente que os Estados-Membros podem considerar bens corpóreos os direitos reais que conferem ao respectivo titular um poder de utilização sobre bens imóveis. Não existe qualquer disposição na Sexta Directiva que sujeite a uma limitação explícita este poder discricionário de que os Estados-Membros gozam ao abrigo do artigo acima referido. Sendo estes últimos livres de considerar que os direitos reais mencionados no artigo 5.º, n.º 3, alínea b), da directiva não constituem bens corpóreos, podem a fortiori sujeitar a sua classificação a este título a determinadas condições restritivas. A única limitação que têm de respeitar consiste em que as condições impostas não podem alterar de modo substancial a natureza da faculdade oferecida pelo artigo 5.º, n.º 3, alínea b), da directiva.

44 Recorde-se que o critério distintivo adoptado pelo legislador neerlandês é o do valor pago em contrapartida da transacção que tem por objecto o direito real. Em meu entender, tal não é contrário ao objectivo do artigo 5.º, n.º 3, e não altera de forma substancial a natureza da faculdade oferecida por esta disposição. O objectivo do artigo 5.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva é permitir que os Estados-Membros tratem como entregas de bens determinadas transacções que, nos seus efeitos económicos, são idênticas às entregas abrangidas pelo artigo 5.º, n.º 1, da directiva. Na prática, esta similitude será maior quando o valor pago em contrapartida da transacção que tem por objecto o direito real corresponda ao valor económico do bem imóvel em causa e menor quando não for paga qualquer remuneração ou for pago um valor inferior ao valor económico do bem imóvel em causa.

45 Um critério distintivo alternativo poderia ter sido o período pelo qual o direito real é concedido. Esta hipótese é ilustrada por uma decisão do Conselho que autoriza a Irlanda a aplicar uma medida derogatória da Sexta Directiva (13). Resulta incidentalmente desta decisão que a Irlanda trata o arrendamento de um bem imóvel a longo prazo (i.e., um arrendamento por um período igual ou superior a 10 anos) como uma entrega de bens. Nesse contexto, o Conselho afirmou que a legislação comunitária confere aos Estados-Membros uma grande latitude na determinação do regime do IVA aplicável aos bens imóveis e que a sua transposição conduziu a diferenças significativas a nível da legislação nacional aplicável na matéria.

46 Uma vez que a alteração controvertida está autorizada pelo artigo 5.º, n.º 3, da Sexta Directiva, o Reino dos Países Baixos não carecia de uma autorização nos termos do artigo 27.º da directiva. Por conseguinte, não é necessário apreciar a argumentação da recorrente relativa à autorização de 1996.

47 É talvez possível imaginar transacções mediante as quais determinados direitos reais sobre bens imóveis são concedidos em contrapartida de um valor inferior ao valor económico desses bens e que, ao mesmo tempo, habilitam de facto o seu titular a dispor dos bens como proprietário. Caso se interpretasse o artigo 3.º, n.º 2, da Sexta Directiva, de forma tal que estas transacções devessem ser classificadas de prestações de serviços, poderia surgir um conflito com o artigo 5.º, n.º 1, da directiva tal como é interpretado pelo Tribunal de Justiça (14). Uma vez que o caso vertente não diz respeito a uma transacção deste tipo e que não foi colocada qualquer questão a propósito da interpretação do artigo 5.º, n.º 1, o Tribunal de Justiça não tem necessidade de desenvolver esta hipótese.

48 Posto isto, concluo que o artigo 5.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que permite a um Estado-Membro sujeitar a classificação como «entrega de bens» de uma transacção cujo objecto seja um direito limitado sobre bens imóveis à condição de a respectiva remuneração paga, acrescida do imposto sobre o volume de negócios, ser pelo menos igual ao valor económico dos bens imóveis a que se refere o direito.

Questão 2: o artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva

A alteração controvertida e a formulação da questão

49 O tribunal a quo pergunta:

«O artigo 13.º, B, intróito e alínea b), e o artigo 13.º, C, intróito e alínea a), da Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que por 'locação', o legislador pode entender, para além da locação na acepção do direito civil, qualquer outra forma de colocação à disposição de bens imóveis para utilização, que não constitua uma entrega dos mesmos?»

50 A questão está, deste modo, formulada em abstracto mediante referência à terminologia empregue na disposição controvertida do artigo 11.º, n.º 1, alínea b), da lei (15), que define

«locação de bens imóveis» como «qualquer outra forma de colocação à disposição de bens imóveis para um fim diverso de uma entrega».

51 Apesar do vasto alcance da questão colocada pelo tribunal a quo, a argumentação das partes do processo principal e as observações apresentadas ao Tribunal de Justiça centraram-se, quase exclusivamente, no problema concreto discutido naquele processo, nomeadamente, na constituição de um direito de usufruto e sua classificação para efeitos de IVA. Seria, além do mais, difícil dar ao tribunal a quo uma resposta susceptível de abarcar todas as formas jurídicas, existentes nas legislações dos Estados-Membros, que a colocação à disposição de bens imóveis pode revestir.

52 Por conseguinte, proponho que a segunda questão seja reformulada à luz dos factos do processo principal e fique limitada à questão de saber se um Estado-Membro pode considerar a constituição de um direito de usufruto sobre bens imóveis por um período limitado (por exemplo, dez anos) uma «locação de bens imóveis» na acepção do artigo 13.º, B, alínea b) e 13.º, C, da Sexta Directiva.

A natureza do usufruto

53 De acordo com o artigo 3:021.º do Código Civil dos Países Baixos um direito de usufruto confere ao seu titular o direito de usar um bem de outrem e de fruir esse bem.

54 O usufruto tem a sua origem no direito romano (16), onde era definido como o direito de usar as coisas de outrem sem alterar a sua substância. O seu objectivo primitivo foi essencialmente de ordem alimentar, isto é, providenciar o sustento das viúvas. De início, os juristas romanos não estavam certos da forma como deviam classificá-lo e afirmava-se que, em muitos aspectos, o usufruto correspondia a uma fracção da propriedade. Só numa fase posterior se pensou nele como um *ius in rem* (direito real) limitado que devia ser classificado como uma servidão pessoal. A servidão consistia num direito que onerava um bem de outra pessoa e podia ser predial ou pessoal. As servidões prediais, como os direitos de passagem, estavam ligados à terra: eram direitos que uma pessoa adquiria em virtude da posse de terra sobre a terra de outrem. As servidões pessoais, como o usufruto, estavam ligadas a determinada pessoa e extinguíam-se com a sua morte (17).

55 Actualmente, na Comunidade, o usufruto existe na Áustria, na Bélgica, em França, na Alemanha, na Grécia, em Itália, no Luxemburgo, nos Países Baixos, em Portugal e em Espanha (18). Nestes ordenamentos jurídicos, ainda é classificado com uma servidão pessoal. Utiliza-se principalmente no âmbito de acordos familiares e/ou por motivos fiscais.

56 As características principais do usufruto nas legislações nacionais acima referidas são as seguintes:

- é o direito real exclusivo de usar e fruir um bem pertencente a outrem como se o usufrutuário fosse o respectivo proprietário;
- ao usufrutuário não é permitido alterar substancialmente a natureza ou a finalidade do bem;
- o direito de usufruto é constituído a título vitalício ou por um período determinado; se concedido a favor de uma entidade jurídica não pode, em muitos ordenamentos jurídicos, ultrapassar um determinado período fixo por lei (por exemplo, 30 anos);
- como servidão pessoal que é não pode sobreviver à morte do usufrutuário primitivo ou à sua dissolução como entidade jurídica;
- o usufruto é constituído, designadamente, por contrato, testamento, como resultado da própria lei (por exemplo, o usufruto da casa de família a favor do cônjuge sobrevivente) ou por decisão

judicial;

- em muitos ordenamentos jurídicos, a transmissão de um direito de usufruto está excluída por lei ou, pelo menos, encontra-se sujeita ao acordo do proprietário.

57 O usufruto assim definido não existe na Dinamarca, na Finlândia, na Suécia, na Irlanda e no Reino Unido.

58 Na Dinamarca, na Finlândia, na Suécia e na Irlanda, existem direitos semelhantes, mas muito mais limitados, de perceber os frutos da terra de outrem por um determinado período (por exemplo, direitos de abate de árvores, licenças de pastoreio).

59 Em Inglaterra e no País de Gales, na Irlanda e na Irlanda do Norte, figuras equivalentes ao usufruto são talvez a posse vitalícia de um bem e a locação a longo prazo, cujo termo pode coincidir com o da morte do respectivo beneficiário de forma a torná-las semelhantes ao usufruto vitalício. Na Escócia, o arrendamento vitalício satisfaz aparentemente um fim semelhante.

60 Na Inglaterra e no País de Gales, na Irlanda do Norte e na Escócia, nunca houve historicamente a necessidade de existir a figura jurídica do usufruto. Nestes ordenamentos jurídicos, a «locação» pode ser utilizada para obter resultados idênticos, nomeadamente, para conceder ao locatário o direito exclusivo (semelhante à posse limitada) de ocupar terras ou edifícios ou beneficiar dos frutos por eles produzidos durante um determinado período fixo de tempo. Na legislação inglesa, existe ainda o fideicomisso - instituído especialmente para prover à função «alimentar».

A constituição de um direito de usufruto a título de «locação» na acepção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva

61 A recorrente e a Comissão alegam que a constituição de um direito de usufruto não pode ser considerada uma «locação» isenta na acepção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva.

62 Em primeiro lugar, recordam jurisprudência constante Tribunal de Justiça segundo a qual as isenções visadas pelo artigo 13.º da Sexta Directiva devem ser objecto de uma interpretação estrita, dado constituírem derrogações ao princípio geral de que o IVA é cobrado sobre todas as entregas de bens e todas as prestações de serviços efectuadas a título oneroso por um sujeito passivo (19).

63 Além disso, em sua opinião, decorre da terminologia usada na Sexta Directiva, que o conceito de «locação» que consta do artigo 13.º, B, alínea b) deve ser interpretado mediante referência aos princípios comuns de direito civil dos Estados-Membros tal como resultam do direito romano.

64 Referem-se à Sexta Directiva, que emprega, entre outros, os seguintes conceitos:

- «direitos reais que conferem ao respectivo titular um poder de utilização sobre bens imóveis», no artigo 5.º, n.º 3, alínea b) (20);

- «locação de bens imóveis» (na versão neerlandesa, «verpachting en verhuur»), no artigo 13.º, B, alínea b);

- «exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência», no artigo 4.º, n.º 2 (21).

65 A recorrente e a Comissão sustentam que os autores da directiva estavam, por conseguinte, conscientes das diferenças fundamentais, em direito civil, entre, por um lado, a constituição de um direito de real como o direito de usufruto e, por outro, a «locação» (na versão neerlandesa, «verpachting en verhuur»). Este último conceito deve ser entendido como referindo-se apenas aos

contratos de arrendamento pessoais não constitutivos de direitos reais. Se a Comunidade tivesse pretendido inserir a constituição de direitos reais no rol das isenções poderia ter empregue uma fórmula mais neutra no artigo 13., B, alínea b), semelhante à que empregou no artigo 4., n. 2.

66 Segundo a recorrente e a Comissão, as principais diferenças entre, por um lado, um contrato de arrendamento constitutivo de direitos pessoais, que deve ser considerado uma «locação» isenta, e a constituição de um direito de usufruto, que não está isento de IVA, por outro, são as seguintes:

- o usufruto confere ao respectivo titular um direito real, enquanto o contrato de arrendamento apenas confere um direito pessoal;

- o direito de usufruto não sobrevive à morte do usufrutuário primitivo, enquanto o contrato de arrendamento continua, em princípio, a vigorar com os sucessores do arrendatário;

- o direito de usufruto pode ser constituído a título gratuito, enquanto, por definição, o contrato de arrendamento pressupõe o pagamento de uma remuneração;

- o usufrutuário tem o direito de usar plenamente o bem em causa e mesmo de sublocá-lo; no contrato de arrendamento, a sublocação está, em princípio, excluída, se não tiver sido autorizada a título excepcional pelo proprietário.

67 Esta argumentação não é convincente. Em meu entender, os Governos dos Países Baixos e da Alemanha têm razão ao sustentar que um Estado-Membro pode considerar a constituição de um direito de usufruto uma «locação» isenta, na acepção do artigo 13., B, alínea b), da Sexta Directiva.

68 A Sexta Directiva não define expressamente o conceito de «locação» nem deixa essa definição aos ordenamentos jurídicos dos Estados-Membros (22).

69 Resulta do décimo primeiro considerando da Sexta Directiva que a lista comum de isenções do artigo 13. foi estabelecida a fim de o IVA ser cobrado de modo uniforme em todos os Estados-Membros. É, por conseguinte, jurisprudência constante que os termos utilizados para especificar as isenções do artigo 13. constituem conceitos independentes de direito comunitário aos quais deve ser dada uma definição comunitária (23).

70 A terminologia do artigo 13., B, alínea b), da Sexta Directiva não traz qualquer luz à definição dos contornos do conceito de «locação» (24).

71 A recorrente e a Comissão parecem sugerir, se bem entendi a sua argumentação, que «locação» (na versão neerlandesa, «verpachting en verhuur») apenas se refere aos contratos de arrendamento pessoais não constitutivos de direitos reais, tal como são entendidos no direito civil dos Estados-Membros mais fortemente influenciados pelo direito romano.

72 Considero, porém, que a definição comunitária de «locação» não pode ser obtida através da mera referência a conceitos jurídicos utilizados por apenas algumas legislações nacionais.

73 Tal é assim, em primeiro lugar, porque existem diferenças essenciais importantes entre os institutos jurídicos utilizados nos diferentes Estados-Membros.

74 Por exemplo, o termo «lease» referido na versão inglesa é um instituto especial dos ordenamentos jurídicos de «common law». «Leasehold» corresponde a um dos dois tipos principais de «interests in land», sendo o outro o instituto designado por «freehold» (próximo da propriedade absoluta). O «leasehold» é tradicionalmente considerado uma espécie de direito de propriedade limitado e, nesta medida, pode ser, até mais forte do que os limitados direitos reais. A concessão do direito de ocupar ou beneficiar dos frutos produzidos por terras ou edifícios, quer por um prazo

fixo, que chega normalmente aos 999 anos, quer através de um arrendamento periódica, por exemplo, numa base mensal ou anual renovável até notificação do respectivo termo, pode ser concretizada através de «lease».

75 Com vista a obter os mesmo resultados económicos, o direito civil dos diversos ordenamentos jurídicos utiliza vários veículos jurídicos distintos, como os contratos de arrendamento e os direitos reais (por exemplo, usufruto ou direitos de superfície). A este respeito, os ordenamentos jurídicos germânicos e românicos parecem atribuir importância à distinção sistemática entre contratos que têm por objecto bens imóveis, os quais são constitutivos apenas de direitos pessoais, como os contratos de arrendamento, e os acordos constitutivos de direitos reais. Já os ordenamentos jurídicos nórdicos não parecem tão interessados nestas diferenças sistemáticas (25).

76 Em segundo lugar, estas diferenças essenciais reflectem-se em importantes diferenças linguísticas de terminologia no artigo 13.º, B, alínea b), a respeito da expressão «locação». A terminologia empregue nas versões linguísticas dinamarquesa, holandesa, francesa, alemã, italiana e sueca corresponde a dois tipos de contratos distintos. Um desses contratos (udlejning, location, Vermietung, locazione, verhuur, uthyrning) consiste na concessão ao locatário do direito de utilizar um bem de outrem. O outro tipo de contrato (bortforpagning, affermage, Verpachtung, affitto, verpachting, utarrendering) consiste em permitir que o locatário também beneficie dos frutos produzidos pelo bem. As versões inglesa e espanhola também empregam duas palavras (leasing or letting, arrendamiento y alquiler), mas estas não correspondem a dois tipos tecnicamente distintos de contratos. As versões finlandesa, grega e portuguesa apenas empregam uma palavra, correspondente a um tipo de contrato.

77 Por último, resulta do primeiro ponto do artigo 13.º, B, alínea b), que os autores da directiva não tiveram uma ideia meramente formal do conceito de «locação». Aquela disposição exclui do âmbito da isenção inter alia «as 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». Pode sustentar-se que a exclusão em questão pressupõe logicamente que o contrato de alojamento em hotel constitui uma «locação» para os efeitos do artigo 13.º, B, alínea b). Contudo, os autores da directiva sabiam certamente que este tipo de contrato - face à importância crescente dos serviços fornecidos pelo hoteleiro e do arbítrio que este detém sobre as respectivas premissas - não é considerado um contrato de locação nalgumas legislações nacionais.

78 Por conseguinte, não constitui uma surpresa o facto de a jurisprudência do Tribunal de Justiça acerca do conceito de «locação de bens imóveis», em vez de se referir a categorias jurídicas das legislações nacionais, optar por uma abordagem funcional que tem em conta o contexto no qual o conceito é utilizado e a estrutura da Sexta Directiva.

79 O Tribunal de Justiça declarou, por exemplo, em dois dos processos «portagem rodoviária», que a definição de «letting of immovable property» na acepção do artigo 13.º, B; alínea b) é, «em certos aspectos, mais amplo que o consagrado em diferentes direitos nacionais» (26). Nestes processos, o Tribunal de Justiça não procurou classificar os contratos que dão acesso a determinadas estradas mediante o pagamento de uma portagem por referência a categorias da legislação nacional. Em vez disso, declarou não poder entender-se o conceito de «letting» como abrangendo contratos em que as partes não acordaram qualquer prazo de duração do direito de gozo do bem imóvel, que é um elemento essencial do contrato de locação. No caso da concessão de acesso a estradas, a duração da utilização da estrada não era um factor tido em conta pelas partes, em especial na fixação do preço (27). Mais recentemente, no processo Stockholm Lindöpark, respeitante à disponibilização de um terreno de golfe, o Tribunal de Justiça repetiu que a duração do gozo do bem imóvel é um elemento essencial da «locação» (28). Nas conclusões que apresentei no mesmo processo, sublinhei ainda outro elemento essencial: o facto de a

locação envolver necessariamente a concessão de um certo direito de ocupar a propriedade como se se tratasse de coisa sua e de excluir ou admitir outras pessoas, direito esse que, além disso, está ligado a uma determinada parte ou área da propriedade (29).

80 Acresce que uma interpretação funcional do conceito de «locação de bens imóveis» garante a igualdade de tratamento dos sujeitos passivos (30) que efectuem operações equivalentes em termos económicos e facilita a aplicação uniforme das isenções na Comunidade, tal como está enunciado no décimo primeiro considerando da Sexta Directiva. Além disso, vai ao encontro da interpretação funcional do Tribunal de Justiça do conceito de «transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário» na acepção do artigo 5.º, n.º 1 (31).

81 Quais são então os elementos essenciais do conceito de «locação de bens imóveis»?

82 Nas suas conclusões no processo Lubbock Fine, o advogado-geral Darmon utilizou uma definição, aceite pelas partes, de que a locação é um contrato pelo qual o proprietário cede, mediante uma renda, certos direitos sobre o seu bem, como o direito de gozo, quaisquer que sejam as diferenças dos direitos nacionais quanto a este ponto. Em nota, acrescentou que locação na acepção do direito comunitário inclui as figuras jurídicas de «lease», «licence», «bail» ou «convention d'occupation précaire» (32).

83 À luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça subsequente sugiro uma interpretação mais específica que tenha em conta as diferentes versões linguísticas do artigo 13.º, B, alínea b), e as divergências existentes entre as legislações dos Estados-Membros.

84 «Locação de bens imóveis» na acepção do artigo 13.º, B, alínea b), inclui, em minha opinião, acordos nos termos dos quais uma parte cede à outra o direito de ocupar um determinado bem imóvel como seu proprietário ou inclusive de beneficiar dos frutos produzidos por esse bem por um período (definido ou indefinido) acordado, em troca de uma remuneração ligada a essa duração.

85 Caso se aplique esta interpretação ao caso vertente, a constituição de um direito de usufruto em causa no processo principal pode ser considerada uma «locação de bens imóveis» isenta.

86 Recorde-se que a recorrente constituiu a favor da Stichting um direito de usufruto sobre as novas habitações, por um período de dez anos. Houve, por conseguinte, um acordo nos termos do qual uma parte constitui a favor da outra o direito de ocupar e usar e inclusive de beneficiar dos frutos produzidos por um determinado bem imóvel. Este direito foi constituído em contrapartida de uma remuneração e por um período acordado entre as partes.

87 As particularidades do usufruto sublinhadas pela recorrente e pela Comissão (33) não podem afectar este resultado.

88 O facto de o usufruto conferir ao seu titular um direito real enquanto os contratos de arrendamento conferem apenas direitos pessoais é irrelevante. Mesmo no direito civil dos diversos ordenamentos jurídicos, as diferenças práticas existentes entre o usufruto e o contrato de locação são muito menores do que sugere a distinção abstracta e teórica entre direitos reais e pessoais. Por exemplo, na maioria dos direitos civis, o locatário não perde os seus direitos decorrentes do contrato de locação - que, em teoria, são meramente pessoais - quando o proprietário vende o bem a um terceiro (34). Inversamente, um direito de usufruto (uma servidão pessoal) raramente pode ser transferida para terceiros e não sobrevive à morte do usufrutuário primitivo. Estas são provavelmente as razões principais pelas quais a classificação quer dos direitos decorrentes de um contrato de locação como direito pessoais quer do usufruto como um direito real foi historicamente objecto de controvérsia (35). Deve ainda recordar-se que nos ordenamentos jurídicos de «common law» a locação serve simultaneamente as finalidades dos contratos de locação e do usufruto e pode conferir ao locatário direitos mais fortes do que os

limitados direitos reais.

89 O facto, mencionado pela Comissão, de o usufruto não sobreviver à morte do usufrutuário primitivo enquanto o contrato de arrendamento continua, em princípio, a vigorar com os sucessores do arrendatário apenas confirma a minha tese acerca da irrelevância da distinção abstracta entre os efeitos jurídicos do contrato de arrendamento e os do usufruto. A distinção teórica entre direitos reais e direitos pessoais conduziria precisamente a que se esperasse o contrário.

90 O facto de poder constituir-se um direito de usufruto sem remuneração é também irrelevante. É certo que um direito de usufruto constituído sem qualquer contrapartida, por exemplo ao abrigo de acordos familiares, não poder ser equiparado à locação. Deve, porém, recordar-se que as entregas efectuadas a título gratuito caem, em qualquer dos casos, fora da alçada da Sexta Directiva.

91 Finalmente, não estou convencido de que a tese da Comissão segundo a qual o usufrutuário pode sempre sublocar o bem enquanto o locatário num contrato de arrendamento necessita da autorização do proprietário está correcta. Parece que o direito do usufrutuário de sublocar pode também ser limitado por contrato. Em qualquer dos casos, pode não ser decisivo para a classificação do usufruto como «locação» o facto de a sublocação ser permitida, com certas limitações contratuais, ou proibida, salvo com autorização contratual.

92 Face ao acima exposto, concluo que um Estado-Membro pode correctamente considerar a constituição de um direito de usufruto sobre bens imóveis por um período limitado (por exemplo, dez anos) uma locação de bens imóveis na acepção do artigo 13.º, B, alínea b) e 13.º, C, da Sexta Directiva.

Conclusão

93 Pelas razões acima expostas, deve responder-se às questões colocadas a título prejudicial da seguinte forma:

«1) O artigo 5.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 interpretado no sentido de que permite a um Estado-Membro sujeitar a classificação como 'entrega de bens' de uma transacção cujo objecto seja um direito limitado sobre bens imóveis à condição de a respectiva remuneração paga, acrescida do imposto sobre o volume de negócios, ser pelo menos igual ao valor económico dos bens imóveis a que se refere o direito.

2) O artigo 13.º, B, alínea b), e C, alínea a), da Sexta Directiva IVA devem ser interpretados no sentido de que permitem a um Estado-Membro considerar a constituição de um direito de usufruto sobre bens imóveis por um período limitado (por exemplo, dez anos) uma locação de bens imóveis na acepção destas disposições.»

(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).

(2) - Staatsblad 1968, p. 329.

- (3) - A lei foi em particular modificada pela lei de 28 de Dezembro de 1978 (Staatsblad 1978, p. 677) com vista à transposição da Sexta Directiva.
- (4) - Wet van 18 de Dezembro de 1995 tot wijziging van de Wet op omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken, Staatsblad 1995, p. 659.
- (5) - V. n.º 6, supra.
- (6) - V. n.ºs 9 e 10, supra.
- (7) - V. n.º 21, infra.
- (8) - V. n.ºs 53 a 60, infra.
- (9) - Decisão 96/432/CE do Conselho, de 8 de Julho de 1996, que autoriza o Reino dos Países Baixos a aplicarem uma medida derrogatória do artigo 11.º da Directiva 77/388 (JO L 179, p. 51).
- (10) - Acórdão de 8 de Fevereiro de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Colect., p. I-285, n.º 7).
- (11) - V. exposição de motivos que acompanha a primeira proposta de Sexta Directiva da Comissão, Boletim das Comunidades Europeias, suplemento 11/73, p. 10.
- (12) - Acórdão de 4 de Dezembro de 1990 (C-186/89, Colect., p. I-4363).
- (13) - Decisão 97/510/CE do Conselho, de 24 de Julho de 1997, que autoriza a Irlanda a aplicar uma medida derrogatória do artigo 21.º da Sexta Directiva 77/388/CEE (JO L 214, p. 37).
- (14) - V. acórdão Shipping and Forwarding Enterprise Safe, já referido no n.º 40 supra, e na nota 10.
- (15) - V. n.º 18, supra.
- (16) - V. a útil síntese de A. Borkowski, Textbook on Roman Law, Blackstone Press Limited, Londres, 1994, pp. 163 e segs.
- (17) - V., também, Buckland, W. W., e McNair, A. D., Roman Law and Common Law: A Comparison in Outline, segunda edição revista por F. H. Lawson, Cambridge University Press, Cambridge, 1965, pp. 127 e segs.
- (18) - As comparações que se seguem entre as diferentes ordens jurídicas nacionais baseiam-se na útil análise de A. Hurndall (Ed.), Property in Europe: Law and Practise, Butterworths, Londres, Dublin, Edimburgo, 1998.
- (19) - V., por exemplo, acórdão de 7 de Setembro de 1999, Gregg (C-216/97, Colect., p. I-4947, n.º 12) e , com respeito ao artigo 13.º, B, alínea b), acórdãos de 12 de Setembro de 2000, Comissão/Irlanda (C-358/97, Colect., p. I-0000, n.º 52), e Comissão/Reino Unido (C-359/97, Colect., p. I-0000, n.º 64).
- (20) - V. n.º 6, supra.
- (21) - V. n.º 5, supra.
- (22) - V., pelo contrário, o conceito de «terreno[s] para construção» que consta do artigo 4.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva, pelo qual se entende «os terrenos, urbanizados ou não, tal como são

definidos pelos Estados-Membros».

(23) - Acórdãos Comissão/Irlanda e Comissão/Reino Unido, já referidos no n.º 19 *supra*, n.os 51 e 63, respectivamente.

(24) - *Ibidem*, nos n.os 51 e 63, respectivamente.

(25) - *V.*, quanto aos métodos de distinção da jurisprudência nas diferentes famílias jurídicas, Zweigert, K., e Kötz, H., *Introduction to Comparative Law*, terceira edição revista, traduzida do alemão por T. Weir, Clarendon Press, Oxford, 1998, p. 69.

(26) - Acórdãos Comissão/Irlanda e Comissão/Reino Unido, já referidos na nota 19, respectivamente n.os 54 e 66.

(27) - *Ibidem*, respectivamente, n.os 56 e 57 e n.os 68 e 69.

(28) - Acórdão de 18 de Janeiro de 2001 (C-150/99, *Colect.*, p. I-0000, n.º 27).

(29) - N.º 38 das conclusões apresentadas em 26 de Setembro de 2000.

(30) - Acórdão de 27 de Outubro de 1993, *Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf* (C-281/91, *Colect.*, p. I-5405, n.º 14).

(31) - *V.* n.º 40 e nota 10, *supra*.

(32) - Acórdão de 15 de Dezembro de 1993, *Lubbock Fine* (C-63/92, *Colect.*, p. I-6665), n.º 39 e nota 27 das conclusões. Não está claro se, nesta nota, o advogado-geral se referiu ao termo «licence» em francês ou inglês.

(33) - *V.* n.º 66, *supra*.

(34) - Coing, H., *Europäisches Privatrecht Bd. II. 19. Jahrhundert: Überblick über die Entwicklung des Privatrechts in den ehemals gemeinrechtlichen Ländern*, C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, Munique, 1989, p. 482.

(35) - *No que respeita aos contratos de locação*, *v.* H. Coing, já referido na nota anterior, p. 482, e, *no que respeita ao usufruto*, *v.* n.º 54 e notas 16 e 17, *supra*.