

Conclusions

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

apresentadas em 4 de Maio de 2004(1)

Processo C-284/03

Estado belga

contra

Temco Europe SA

(pedido de decisão prejudicial apresentado pela Cour d'appel de Bruxelas)

«Sexta Directiva sobre o IVA – Isenções – Locação de bens imóveis – Conceito de arrendamento de bens imóveis – Cessão temporária e sem atribuição de área específica da utilização de um edifício por uma empresa a três sociedades, as quatro do mesmo grupo, em contrapartida de um preço fixado em função dos metros quadrados ocupados, bem como do volume de negócios e do número de empregados de cada cessionária»

I – Introdução

1. A Sexta Directiva relativa ao imposto sobre o valor acrescentado (2) isenta, no artigo 13.º, B, alínea b), a «locação de bens imóveis», expressão que a jurisprudência comunitária fixou, de modo autónomo e uniforme, de acordo com o direito da União (3), conferindo-lhe um conteúdo mais amplo do que aquele que tem em alguns ordenamentos nacionais (4). O Tribunal de Justiça entende-a como o acordo através do qual o proprietário de um imóvel cede ao locatário, contra uma renda e por um prazo convencionado, o direito de ocupar o seu bem e de dele excluir outras pessoas (5).

2. O objecto da presente questão prejudicial consiste em determinar se podem subsumir-se nesse conceito os três contratos pelos quais uma sociedade cedeu, a título precário e por tempo indeterminado, a sociedades do seu grupo empresarial o uso e a fruição de um imóvel de que é proprietária, mediante o pagamento de um preço fixado, primordialmente, em função da superfície ocupada, ainda que a nenhuma seja atribuído um direito exclusivo sobre uma parte específica do imóvel.

3. Mais em especial, a Cour d'appel de Bruxelas (Sexta Secção Fiscal) faz duas perguntas, que são o verso e o reverso da mesma medalha. Em primeiro lugar, pretende saber se os mencionados acordos podem ser qualificados de locações de imóveis, para efeitos da referida isenção. Em segundo lugar, pergunta se o citado conceito de direito comunitário compreende uma utilização, como a descrita no número anterior, do imóvel propriedade da Temco para fins alheios à actividade económica desta.

4. Nas suas observações escritas, o Estado belga opõe-se a esta última perspectiva, porque, segundo alega, ela resulta de trazer à colação uma norma do seu direito interno (o artigo 44.º, n.º 3, ponto 2, primeiro parágrafo, do code de la taxe sur la valeur ajoutée (6)) que não é aplicável

no presente caso, por não ter sido invocada pelas partes nem tida em consideração pelo Tribunal de première instance de Bruxelas. Este entendimento, que reiterou durante a audiência, em resposta às minhas perguntas, e ao qual aderiram os demais presentes na mesma audiência, rebate-se facilmente ao recordar que compete ao Tribunal de Justiça, no âmbito do processo prejudicial, interpretar ou emitir o seu juízo sobre a validade do direito europeu, mas não a controlar a selecção da norma ou a exegese do ordenamento nacional pelo órgão jurisdicional de reenvio, ao qual incumbe, enquanto «dono» do processo, determinar em que medida é uma norma relevante para a resolução do litígio. Em suma, a apreciação da pertinência da questão compete ao órgão jurisdicional nacional que a suscita (7), sem que o Tribunal de Justiça possa revê-la, a não ser que a consulta não esteja relacionada com a realidade ou com o objecto do processo principal (8), seja alheia ao direito da União (9) ou corresponda a uma apreciação manifestamente errada do seu conteúdo (10), circunstâncias que não se verificam no presente caso.

II – Quadro jurídico

A – O direito comunitário: a Sexta Directiva

5. O artigo 2.º define as operações tributáveis como «as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

6. Por seu lado, o n.º 1 do artigo 4.º define esta última figura nos seguintes termos: «[...] qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das actividades económicas referidas no n.º 2, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade». Em especial, o referido n.º 2 entende por actividade económica «a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência».

7. O artigo 6.º, n.º 1, refere-se à operação tributável «prestação de serviços» de modo residual («qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens»), equiparando-a, na alínea a) do n.º 2, à utilização de bens afectos à empresa para uso privado do devedor tributário ou do seu pessoal ou, em geral, para fins estranhos à própria empresa, sempre que, relativamente a esses bens, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado.

8. O artigo 13.º dispõe:
«Isenções no território do país
[...]

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 [e] maquinaria de instalação fixa;

4. Da locação de cofres fortes.

Os Estados-Membros podem prever outras excepções ao âmbito de aplicação desta isenção [11 – Não aplicável na versão portuguesa.];

[...]

C) Opções

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

a) da locação de bens imóveis;

[...]

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

exercício.»

B – *O direito belga: o código do imposto sobre o valor acrescentado*

9. O artigo 44.º, n.º 3, ponto 2, declara isentas a locação de imóveis e a sua utilização nas condições do artigo 19.º, n.º 1, quer dizer, a título oneroso e para fins alheios à actividade económica do sujeito passivo. Exceptua da isenção as locações financeiras, a colocação à disposição de áreas para o estacionamento de veículos, para o depósito de móveis e para parques de campismo, as operações de alojamento em hotéis ou em estabelecimentos semelhantes, bem como o aluguer de cofres.

III – A matéria de facto e o litígio do processo principal

10. A sociedade anónima Temco Europe (a seguir «Temco»), sociedade belga que se dedica à limpeza e manutenção de edifícios, é sujeita, devido a essa actividade, ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), é proprietária de um imóvel sito em Bruxelas, no qual fez obras de reparação em 1993 e 1994 e onde não tem sede.

11. Em 1 de Fevereiro de 1994 celebrou três acordos, qualificados como «cessões», com sociedades que pertencem ao seu grupo empresarial e dependem da mesma direcção central, com o objectivo de lhes ceder o uso e fruição do imóvel, nas seguintes condições:

–As referidas sociedades exercem as suas actividades no imóvel, segundo a afectação decidida pela direcção da Temco, sem que tenham um direito específico sobre uma parte concreta do imóvel.

–A duração do contrato depende do curso dos acontecimentos, mas o conselho de administração pode, em qualquer momento e sem pré-aviso, exigir o despejo dos locais.

–As despesas são da responsabilidade das três sociedades; as correspondentes à água e à electricidade são calculadas em função do consumo, enquanto as despesas comuns e os custos das reparações são determinados em função da superfície ocupada.

–A renda, que é paga anualmente, ascende a 3 500 francos belgas (actualmente, o seu equivalente em euros) por metro quadrado de escritório e a 1 000 francos belgas por igual unidade de medida na zona dos armazéns e depósitos. É aumentada de 0,4% do volume de negócios das locatárias e de 5 000 francos anuais por cada empregado.

–Um regulamento interno, que prevê as regras de acesso e de limpeza do edifício, reconhece um direito ilimitado de acesso aos gerentes da sociedade cedente.

–As partes excluíram a aplicação do artigo 1709.º do código civil belga, no qual se define o arrendamento.

12. A proprietária deduziu o IVA que lhe foi facturado pelas obras de recuperação do imóvel; a administração fiscal belga considerou, no entanto, que os acordos descritos constituem verdadeiras locações isentas do imposto, pelo que não há lugar a dedução. Por conseguinte, em 16 de Abril de 1997, emitiu um aviso de pagamento que, uma vez confirmado e tornado exequível, foi notificado à Temco, que se lhe opôs.

13. O Tribunal de première instance de Bruxelas, por sentença de 29 de Setembro de 2000, anulou o aviso, impedindo a continuação da sua execução; o Estado belga recorreu dessa decisão.

IV – A questão prejudicial

14. A Cour d'appel decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão:

«O artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva pode ser interpretado no sentido de que operações, que em direito belga correspondem a um contrato atípico, através do qual uma sociedade concede simultaneamente, por contratos diferentes, a sociedades coligadas, um direito precário de ocupação do mesmo imóvel mediante o pagamento de uma retribuição fixada, em parte mas essencialmente, em função da superfície ocupada, sendo certo que a precariedade é neutralizada por uma direcção comum aos cessionários e ao cedente, constituem, na acepção do direito comunitário, uma locação de bens imóveis, ou, por outras palavras, o conceito autónomo de direito comunitário de 'locação de bens imóveis', que figura no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva, abrange a utilização a título oneroso de um bem imóvel para fins alheios à actividade

económica do sujeito passivo – definição reproduzida no artigo 44.º, n.º 3, ponto 2, *in fine*, do código belga do IVA –, ou seja, a colocação à disposição a título precário por um período indeterminado e mediante pagamento de uma retribuição mensal, mesmo que flutuante e parcialmente sujeita aos resultados do co?contratante que goza de um direito de ocupação não exclusivo, sendo certo que a precariedade é neutralizada por uma direcção comum ao cessionário e ao cedente?»

V – Tramitação processual no Tribunal de Justiça

15. Apresentaram observações escritas, dentro do prazo fixado pelo artigo 20.º do Estatuto (CE) do Tribunal, o Governo belga, a Temco e a Comissão.

16. Na audiência, que ocorreu em 1 de Abril de 2004, compareceram as partes que participaram na fase escrita, para expor oralmente as suas alegações.

VI – Análise das questões prejudiciais

17. A extensa e desordenada pergunta do órgão jurisdicional belga esconde duas questões que, sendo complementares, são diferentes. A primeira pretende esclarecer se os pactos como os do processo principal podem ser considerados «locações de bens imóveis», na acepção que esta expressão tem no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva, como interpretada pelo Tribunal de Justiça.

18. A segunda questão está redigida de forma verdadeiramente confusa. Uma leitura superficial da última parte da extensa pergunta permite vislumbrar um pleonismo, em que se repete, com roupagens distintas, o mesmo dilema. No entanto, a alusão ao artigo 44.º, n.º 3, ponto 2, e por remissão, ao artigo 19.º, n.º 1, do code de la taxe sur la valeur ajoutée dá a entender que a verdadeira incógnita que se tenta solucionar radica em determinar se, uma vez afastada a qualificação dos acordos controvertidos como locação, é possível considerá-los como exploração do edifício a título oneroso com fins estranhos à actividade económica da Temco. No caso de ter de se examinar esta alternativa, parece obrigatório apurar se os Estados-Membros podem ampliar o âmbito de aplicação da isenção prevista no mencionado preceito da Sexta Directiva, mediante a inclusão de figuras alheias à locação imobiliária.

A – A primeira questão

19. No início destas conclusões referi o conteúdo que o Tribunal de Justiça atribuiu às palavras contidas no início do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva. Na realidade, pouco mais se pode acrescentar sem correr o risco de ultrapassar os limites da sua competência nos reenvios prejudiciais, transcendendo a sua função de último intérprete da norma comunitária para assumir a aplicação ao caso concreto, com invasão da jurisdição do tribunal *a quo* (12). Assim, nesse «pouco mais» encontram-se, precisamente, as chaves para proporcionar à Cour d'appel de Bruxelas a resposta que solicita.

20. De acordo com a jurisprudência comunitária, está isenta do IVA (1) a cessão que o proprietário de um imóvel faz a outra pessoa, (2) com exclusão de outras pessoas, (3) do seu uso e da sua fruição, (4) por um prazo determinado, (5) em contrapartida do pagamento de uma renda. Para saber se esta definição se ajusta a um pacto específico, devem tomar-se em consideração todos os elementos característicos da operação e as circunstâncias em que esta se desenvolve (13), revelando-se decisivo o seu conteúdo objectivo (14), qualquer que seja a qualificação que as partes lhe tenham concedido (15).

21. Os primeiro e terceiro elementos estão presentes nos contratos subscritos pela Temco, tendo-se centrado o debate, no processo prejudicial, sobre os requisitos da exclusividade da entrega, da sua duração e da natureza do preço contratual.

1. A posse do locatário

22. O arrendamento de um imóvel caracteriza-se por transferir os poderes do *dominus*, com excepção do poder de disposição, e, por conseguinte, a capacidade para excluir as outras pessoas – inclusivamente o proprietário – do gozo do prédio. Não obstante, posse exclusiva não é sinónimo de única, pois existe a posse em comunhão (16), mediante um ou vários pactos. O dado decisivo é o monopólio dos locatários, que detêm o bem locado contra todos, podendo proibir-lhes o seu uso.

23. Assim, é irrelevante que os poderes transmitidos sejam exercidos por uma só pessoa ou por várias e que, nesta última situação, a cessão seja consequência de um ou de vários acordos. Mais ainda, para a noção elaborada pelo Tribunal de Justiça carece de importância que tenha sido atribuída a cada usuário uma parte do edifício ou que a atribuição seja indivisa por quotas ideais (17) .

24. A isenção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva refere-se aos negócios jurídicos que constituem uma actividade económica na acepção do artigo 4.º da mesma directiva, mas que, pela sua natureza, não geram um valor acrescentado significativo, circunstância que aconselha a isenção por razões de índole financeira (18) ; as mesmas considerações explicam as excepções à isenção, na medida em que implicam uma exploração mais activa dos bens imóveis (19) .

25. A solução encontra-se, portanto, no carácter da operação, na sua realidade económica, à margem da qualificação jurídica que as partes lhe tenham conferido, pois, de outro modo, correr-se-ia o perigo de não ter em conta a generalidade do imposto e de violar a sua neutralidade, ao permitir-se que operações materialmente idênticas tivessem um tratamento diferente. Com tais fundamentos, o Tribunal de Justiça declarou, no acórdão «Goed Wonen», que o artigo 13.º, B, alínea b), e C, alínea a), da Sexta Directiva não se opõe a uma disposição nacional que, para efeitos de excluir a locação do IVA, permita equipará-la à constituição, por um período acordado e em contrapartida de remuneração, de um direito real de usufruto que confira ao seu titular o poder de desfrutar de um bem imóvel.

26. Nestas circunstâncias, compete ao órgão jurisdicional nacional a análise do conteúdo dos acordos em causa e das condições em que são cumpridos (20) , para determinar se atribuem às empresas cessionárias uma fruição contra todos os demais e, em especial, contra os proprietários.

2. A duração do arrendamento

27. O tempo é um factor nuclear deste tipo de contratos, pelo que o Tribunal de Justiça, nos acórdãos Comissão/Irlanda e Comissão/Reino Unido (n.os 56 e 68, respectivamente), já referidos, negou a qualificação de arrendamento a situações em que o acordo das partes não o teve em conta, como, por exemplo, a utilização de uma infra-estrutura rodoviária em troca do pagamento de uma portagem. Por razões de índole semelhante, o acórdão Stockholm Lindöpark refere que a duração do aproveitamento por terceiros de um campo de golfe, mediante um preço, é um dos parâmetros que o órgão jurisdicional nacional deve ter em conta para julgar se o negócio está isento do IVA (n.os 27 e 28), acrescentando o acórdão Blasi (n.os 23 a 26) que o decurso de tempo da cessão constitui uma peça básica para distinguir uma locação de uma casa para habitação de uma das operações de alojamento que o artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva exclui da isenção.

28. No entanto, embora a permanência da posse tenha alguma importância, é apenas mais um elemento da locação imobiliária, pelo que não pode ser considerada o único «testemunho» para a caracterização de um contrato como arrendamento, independentemente de qualquer outra avaliação e, em especial, da duração real da relação. No próprio acórdão Blasi, o Tribunal de Justiça precisou que compete ao órgão jurisdicional nacional verificar se a duração constante do contrato de arrendamento reflecte a verdadeira intenção das partes, pois, se não for o caso, deverá ter-se em consideração a duração efectiva do período de fruição do imóvel.

29. Por outro lado, «prazo acordado» não equivale a «prazo determinado», de modo que a transmissão do uso de um prédio por um período impreciso não deixa de constituir, por esta única circunstância, uma locação na acepção da Sexta Directiva (21) . Pode ter relevância se o prazo for tão breve que, conforme a doutrina Blasi, mereça a definição de alojamento, mas carece de pertinência se, uma vez superado esse limiar mínimo, for prolongado. Neste aspecto, pouco importa que o termo da relação dependa de uma das partes ou de ambas de comum acordo, ou inclusivamente de um facto exterior alheio à vontade delas, porque, de qualquer modo, o consentimento contratual é dado com a intenção de colocar o bem à disposição durante um determinado período de tempo, ainda que incerto.

30. As cessões precárias não perdem, para estes efeitos, a sua natureza de locação pelo facto

de o seu termo estar sujeito à vontade do proprietário. É necessário ter em consideração a realidade de cada caso e, como no processo Blasi, considerar o decurso da relação jurídica, tarefa que compete também ao órgão jurisdicional nacional (22). Tal como refere o Estado belga nas suas observações escritas, a decisão de excluir do âmbito da isenção tributária as locações precárias violaria o princípio da neutralidade, já que operações intrinsecamente iguais seriam tratadas de forma diferente. Não lhe falta razão quando adverte que este conceito de direito comunitário tem de ser delimitado tendo em conta a índole das prestações, mais do que a forma da extinção delas, de modo que, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, toda a transmissão da posse de um imóvel pelo seu proprietário, em troca de uma renda, terá de ter essa qualificação (23).

31. As premissas anteriores assentam na falta de pertinência do facto de, no litígio do processo principal, a sociedade proprietária do edifício e as sociedades cessionárias pertencerem ao mesmo grupo empresarial e dependerem de uma direcção comum, pois que, mesmo podendo atenuar a precariedade, tal facto não concede aos contratos maior «natureza de locação»: se a indeterminação e a insegurança da duração da locação são irrelevantes para a sua consideração como tal, nos termos da Sexta Directiva, a diminuição dessa incerteza é, por sua vez, trivial.

3. A renda

32. A Temco insiste neste elemento para negar o carácter de locação aos acordos assinados em 1994, precisando que a renda não foi fixada unicamente em função da duração da ocupação, mas também em consideração do volume de negócios e do número de empregados das arrendatárias. Esta afirmação, de início, não parece completamente certa, pois a componente principal do preço é a superfície ocupada. Além disso, segundo os dados constantes dos autos, o tempo não afectou a determinação da renda.

33. É necessário que o preço seja indicado em espécie ou em moeda de curso legal; normalmente, em ambos os casos, os principais parâmetros fazem referência à dimensão do imóvel cedido, à sua situação, ao estado de conservação, à finalidade e à duração. Podem existir outros, como os do presente processo, e outros são imagináveis, sempre que não se oponham ao ordenamento jurídico, aos bons costumes, ou à moral. Também se admite que não exista algum desses critérios, por exemplo, o temporal, mantendo o contrato, não obstante, a sua natureza de locação. Assim, não é estranho que a renda seja paga mensalmente, ainda que a existência da relação seja estipulada em anos. Não existe, pois, correlação entre as variáveis relativas à fixação do preço e à natureza jurídica do negócio.

34. Em suma, o artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva refere-se a um acordo pelo qual o dono de um imóvel cede o seu uso e fruição a outrem, excluindo os demais – incluindo o proprietário –, por um período de tempo, em contrapartida de um preço. O juízo sobre a questão de saber se uma operação específica cumpre estes requisitos compete ao órgão jurisdicional nacional, que, para esse fim, deve ter em consideração todos os seus elementos, além das circunstâncias materiais em que ela decorre, sendo irrelevante:

1º a qualificação jurídica que as partes atribuem ao acordo;

2º o número de cessionários, a unidade ou pluralidade dos contratos sobre o mesmo imóvel, bem como, eventualmente, a atribuição de uma área específica ou a atribuição de quotas ou partes ideais;

3º a maior ou menor indeterminação do prazo e do seu termo, podendo admitir-se que não seja expressamente acordado e que se faça depender da decisão de uma das partes, do acordo das duas ou de um facto exterior alheio à vontade delas;

4º o facto de as empresas situadas em ambos os pólos da relação jurídica pertencerem ao mesmo grupo empresarial e dependerem de uma direcção comum;

5º a forma, bem como os parâmetros, em função dos quais é fixada a renda; em especial, a falta de menção da duração da transmissão.

4. Nota sobre a possibilidade de uma vontade fraudulenta e sobre o princípio da interpretação estrita das isenções

35. Para evitar, como dispõe o corpo do artigo 13.º, B, «qualquer possível fraude, evasão e

abuso» (24) , o órgão jurisdicional nacional, ao levar a cabo esta tarefa, terá de indagar se o sujeito passivo é movido por interesses espúrios ou se o efeito de desviar dos cofres públicos uma determinada dívida fiscal se produziu sem a intenção de enganar (25) . Este último critério de interpretação deve orientar o exercício do seu poder jurisdicional, ao apreciar os factos a fim de averiguar se estão reunidos os requisitos necessários para declarar isento um negócio.

36. Os órgãos jurisdicionais nacionais estão obrigados ao máximo rigor quando enfrentam manobras de engenharia jurídica, urdidas com o propósito de iludir a aplicação de uma norma pela invocação da regra da neutralidade que preside ao sistema comum do IVA.

37. Tal entendimento abre caminho para considerar «locações de bens imóveis» os contratos que, à primeira vista, mereceriam outra qualificação e não contradiz o critério hermenêutico restritivo das isenções, tantas vezes proclamado pelo Tribunal de Justiça (26) . Este modelo impede que se conceda o benefício fiscal a situações diferentes das contempladas na norma, mas não às que, apesar da sua aparência, têm grande semelhança com as actividades isentas, de modo que devem ser abrangidas pela mesma isenção. Como reconheceu o advogado-geral F. G. Jacobs nas conclusões do processo Seeling, a exigência de uma interpretação estrita não significa que os termos utilizados para definir as isenções devam ser formulados de um modo tão estrito ou restritivo que as prive do efeito pretendido (n.º 32).

B – A segunda questão

38. A Cour d'appel de Bruxelas também se interroga sobre se os acordos do litígio do processo principal podem constituir uma exploração do imóvel a título oneroso, pela Temco, para fins alheios à sua actividade económica, para efeitos do artigo 44.º, n.º 3, n.º 2, conjugado com o artigo 19.º, n.º 1, do code de la taxe sur la valeur ajoutée. Na realidade, trata-se de uma questão cuja resposta deve ser dada pelo próprio tribunal belga, atendendo aos elementos de facto e de direito que, no caso em apreço, contribuem para o exercício do poder jurisdicional. A qualificação de um negócio jurídico para saber se lhe é aplicável uma norma de direito interno não compete ao Tribunal de Justiça.

39. Não obstante, a dúvida do referido órgão jurisdicional tem uma dimensão de maior alcance: a Sexta Directiva opõe-se a uma norma nacional que amplie o âmbito das isenções ou, por outras palavras, permite que, conjuntamente com a locação, os Estados-Membros isentem a exploração com fins lucrativos de imóveis que seja estranha à actividade económica própria do sujeito passivo?

40. Em minha opinião, a resposta deve ser negativa.

41. A intenção do legislador comunitário consiste em submeter ao IVA todas as entregas de bens e as prestações de serviços realizadas em cada Estado-Membro, com fim lucrativo, por quem desenvolve as actividades económicas a que se refere o artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Directiva, nestas se incluindo a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo.

42. Relativamente à parte do seu património que utiliza para fins diferentes dos que determinam a sua tributação, um contribuinte tem duas hipóteses: ou exclui-la do sistema comum do IVA ou integrá-la na sua empresa, deduzindo o IVA pago a montante e pagando os encargos devidos pelo respectivo uso, nos termos do artigo 6.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva (27) . Este preceito pretende evitar a não tributação de um bem afecto à empresa, mas dedicado ao proveito pessoal, se a sua aquisição contribuiu para a diminuição do imposto (28) , com o objectivo de assegurar a igualdade de tratamento entre o sujeito passivo e o consumidor final (29) .

43. Assim, o artigo 4.º, n.º 2, conjugado com o artigo 6.º, n.º 2, alínea a), permite afirmar que são prestações de serviços efectuadas a título oneroso e, por conseguinte, sujeitas ao imposto, o uso e a fruição de bens imóveis em operações estranhas à actividade económica própria do sujeito passivo, na condição de terem originado, na devida altura, o direito à dedução (30) .

44. Por seu lado, o artigo 13.º, B, alínea b), exceptua um tipo de prestações de serviços (31) , quer estas se produzam no âmbito da actividade económica do sujeito passivo quer num âmbito diferente, sempre que, neste segundo caso, estejam sujeitas a tributação, porque o objecto da locação deu lugar, na devida altura, à dedução do IVA.

45. O sistema comum da Sexta Directiva, bem como os princípios da generalidade e da neutralidade, dos quais deriva a regra da interpretação restritiva das isenções, não admitem uma isenção geral da exploração, independentemente da sua natureza jurídica, dos bens afectos à actividade empresarial do sujeito passivo com fins a esta alheios, se originaram o direito a deduzir o imposto (32). Não há nada na legislação comunitária que induza a equiparar essa utilização ao arrendamento (33).

46. Essa solução não infringe o artigo 13.º, B, alínea b), segundo parágrafo, na versão espanhola, nos termos do qual os Estados-Membros podem ampliar essa «isenção» a outras situações, porque, como expressou o Tribunal de Justiça (34), atendendo às diferentes versões linguísticas e ao contexto em que tal artigo se insere, o seu sentido é precisamente o contrário, consistindo em permitir que os Estados-Membros excluam do benefício fiscal outras figuras diferentes das que enumera (35).

47. O acórdão Amengual Far, já referido, no qual o Tribunal de Justiça decidiu que a Sexta Directiva permite ao Estados-Membros sujeitarem ao imposto sobre o valor acrescentado, através duma regra geral, as locações de bens imóveis e, a título de excepção, isentar desse imposto apenas as locações de bens imóveis destinados à habitação, também não põe em dúvida o entendimento que defendo. Esse acórdão teve em consideração a ampla margem de apreciação que a norma comunitária concedeu aos legisladores nacionais relativamente à isenção das locações imobiliárias, tal como demonstra o disposto no artigo 13.º, B, alínea b), bem como a opção que a parte C regula, mas não abrange qualquer outra operação económica nas condições previstas no artigo 6.º, n.º 2, alínea a).

VII – Conclusão

48. Tendo em conta as reflexões anteriores, proponho ao Tribunal de Justiça que responda às questões prejudiciais colocadas pela Cour d'appel de Bruxelas do seguinte modo:

«1)A locação de imóveis, a que se refere o artigo 13.º, B, 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, é o negócio jurídico através do qual o proprietário de um bem imóvel cede o seu uso e fruição a outra pessoa, excluindo as demais – incluindo o próprio proprietário –, por um período de tempo, em contrapartida de um preço. O juízo sobre a questão de saber se uma operação cumpre estes requisitos compete ao órgão jurisdicional nacional, que, para esse fim, deve ter em consideração todos os elementos da operação, além das circunstâncias materiais em que ela decorre, especialmente a eventual vontade de defraudar ou a possibilidade de evasão fiscal, sendo irrelevante:

a)a qualificação jurídica que as partes atribuem ao acordo;

b)o número de concessionários, a unidade ou pluralidade dos contratos sobre o mesmo imóvel, bem como, eventualmente, a atribuição de uma área específica ou a atribuição de quotas ou partes ideais;

c)a maior ou menor indeterminação do prazo e do seu termo, podendo admitir-se que não seja expressamente acordado e que se faça depender da decisão de uma das partes, do acordo das duas ou de um facto exterior alheio à vontade delas;

d)o facto de as empresas situadas em ambos os pólos da relação jurídica pertencerem ao mesmo grupo empresarial e dependerem de uma direcção comum;

e)a forma, bem como os parâmetros, em função dos quais é fixada a renda; em especial, a falta de menção, para esse efeito, da duração da transmissão.

2)Os artigos 6.º, n.º 2, alínea a), e 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que se opõem a uma legislação nacional que reconhece uma isenção geral do imposto sobre o valor acrescentado para a exploração, independentemente da sua natureza jurídica, dos bens imóveis que, tendo originado o direito à dedução e estando afectados à actividade empresarial do sujeito passivo, são utilizados para fins a esta alheios.»

1 – Língua original: espanhol.

2 – 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).

3 – V. os acórdãos do Tribunal de Justiça de 12 de Setembro de 2000, Comissão/Irlanda (C?358/97, Colect., p. I?6301, n.º 51), e Comissão/Reino Unido (C?359/97, Colect., p. I?6355, n.º 63); de 4 de Outubro de 2001, «Goed Wonen» (C?326/99, Colect., p. I?6831, n.º 47); de 16 de Janeiro de 2003, Maierhofer (C?315/00, Colect., p. I?563, n.º 25); de 8 de Maio de 2003, Seeling (C?269/00, Colect., p. I?4101, n.º 46), e de 12 de Junho de 2003, Sinclair Collis (C?275/01, Colect., p. I?5965, n.º 22). Tal orientação é a consequência do décimo primeiro considerando da Sexta Directiva, nos termos do qual a lista comum de isenções tem por objectivo garantir que os recursos próprios sejam cobrados de modo uniforme em todos os Estados?Membros. Nas conclusões que apresentou no processo «Goed Wonen», o advogado?geral F. G. Jacobs sublinhou a impossibilidade de definir um conceito unitário desta figura jurídica e a conveniência de proceder a uma definição funcional, a partir do contexto e da estrutura da Sexta Directiva.

4 – Acórdãos Comissão/Irlanda, n.º 54, Comissão/Reino Unido, n.º 66, e «Goed Wonen», n.º 49.

5 – Acórdão de 9 de Outubro de 2001, Mirror Group (C?409/98, Colect., p. I?7175, n.º 31). Podem ser consultados também os acórdãos Seeling, n.º 49 e Sinclair Collins, n.º 25, já referidos.

6 – O código foi aprovado por lei de 3 de Julho de 1969 (*Moniteur belge* de 17 de Julho de 1969).

7 – No acórdão de 11 de Fevereiro de 1980, Damiani (53/79, Recueil, p. 273), o Tribunal de Justiça assinalou que não lhe cabe pronunciar?se sobre a oportunidade da questão suscitada. Dentro da repartição de funções jurisdicionais realizada pelo artigo 177.º do Tratado CE (actual artigo 234.º CE), incumbe ao órgão jurisdicional nacional, que é o único que tem um conhecimento directo, tanto dos factos do processo como dos argumentos apresentados pelas partes, e que deve assumir a responsabilidade da decisão final do processo, apreciar, com pleno conhecimento de causa, a conveniência das questões de direito suscitadas pelo litígio que lhe foi submetido e a necessidade de uma decisão prejudicial para decidir a causa (n.º 5).

8 – Acórdãos de 16 de Junho de 1981, Salonia (126/80, Recueil, p. 1563, n.º 6), e de 28 de Novembro de 1991, Durighello (C?186/90, Colect., p. I?5773, n.º 9).

9 – No acórdão de 22 de Novembro de 1978, Mattheus (93/78, Recueil, p. 2203), o Tribunal de Justiça declarou?se incompetente para interpretar actos que ainda não tinham sido adoptados pelas Comunidades.

10 – Acórdãos de 19 de Dezembro de 1968, Salgoil (13/68, Colect. 1965?1968, p. 903, n.º 1), e de 26 de Setembro de 1985, Thomasdeünger (166/84, Recueil, p. 3001, n.º 11).

11 – Não aplicável na versão portuguesa.

12 – V. as reflexões que sobre a repartição de funções em matéria prejudicial entre o Tribunal de Justiça e os órgãos jurisdicionais nacionais fiz no n.º 35 das conclusões apresentadas em 11 de Dezembro de 2003 no processo C?30/02, Recheio, em que ainda não foi proferido acórdão.

13 – V. acórdão de 18 de Janeiro de 2001, Stockholm Lindöpark (C?150/99, Colect., p. I?493, n.º 26).

14 – Acórdão de 9 de Outubro de 2001, Cantor Fitzgerald Internacional (C?108/99, Colect., p. I?7257, n.º 33).

15 – Acórdão Maierhofer, já referido, n.º 39.

16 – Nas conclusões que apresentou no processo Comissão/Irlanda, já referido, o advogado?geral S. Alber admitiu a pluralidade subjectiva na posição jurídica do arrendatário (n.º 65).

17 – A Comissão assinala nas suas observações escritas que os contratos assinados em 1 de Fevereiro de 1994 entregam a cada locatário uma superfície perfeitamente identificada, de que gozam privativamente, ao que o Estado belga acrescenta a circunstância de que o elemento essencial para determinar a renda é o espaço que respectivamente ocupam. Por outro lado, em relações jurídicas como as do processo principal é materialmente impossível que não haja atribuição específica de zonas do imóvel, sem prejuízo do uso conjunto das zonas comuns. Em qualquer caso, as três sociedades formam uma unidade perante terceiros, que estão excluídos do

uso do imóvel.

18 – Independentemente do direito de optar pela tributação que os Estados-Membros podem conceder aos sujeitos passivos nos termos do artigo 13.º, C. Nas conclusões do processo em que foi proferido o acórdão de 8 de Junho de 2000, Schlosstrasse (C-396/98, Colect., p. I-4279), referi que, conforme o referido preceito, os Estados-Membros são livres de decidir, de acordo com o contexto económico de cada momento, se é oportuno conceder o direito de optar pela tributação e, nesse caso, quais as condições ou limites que se devem impor ao exercício desse direito (n.º 20).

19 – V., neste sentido, acórdão «Goed Wonen», já referido, n.os 52 e 53. O advogado-geral F. G. Jacobs, nas conclusões que apresentou no processo em que foi proferido o acórdão de 12 de Fevereiro de 1998, Blasi (C-346/95, Colect., p. I-481), teceu interessantes considerações sobre o tratamento dos bens imóveis na Sexta Directiva (n.os 15 e 16). Há quase três décadas que Scholsem, J. C., em *La TVA européenne face au phénomène immobilier*, Universidade de Liège, Faculdade de Direito, 1975, pp. 123 e segs., expôs os problemas ligados à tributação da locação.

20 – Nas suas observações escritas, o Estado belga e a Temco realizam um pormenorizado estudo desses elementos que, na altura própria, serão apreciados pela Cour d'appel de Bruxelas, à qual compete a decisão sobre o mérito da causa.

21 – No n.º 84 das conclusões do processo «Goed Wonen», o advogado-geral F. G. Jacobs definiu o negócio jurídico a que se refere o artigo 13.º, B, alínea b), como o contrato em que «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» (o sublinhado é meu).

22 – No caso do litígio do processo principal, os contratos foram assinados em 1 de Fevereiro de 1994 e, ao que parece, continuam em vigor.

23 – Na nota 27 das conclusões que apresentou no processo em que foi proferido o acórdão de 15 de Dezembro de 1993, Lubbock Fine (C-63/92, Colect., p. I-6665), o advogado-geral M. Darmon afirmou que, para o direito comunitário relativo ao IVA, um acordo de ocupação precária é uma locação.

24 – De Mendizábal Allende, R., em «La infracción tributaria y el delito fiscal», trabalho publicado em *Actualidad Administrativa*, n.º 1 de 1996, p. 1, afirma que não há coisa mais antiga que a fraude e, para demonstrá-lo, relata que, numa viagem ao Egipto, ao chegar a Sakkara, pôde contemplar, numa mastaba perto da pirâmide em degraus de Djoser, uma viva representação do engano e do suborno. Ali, numa parede, um grupo de camponeses ou de mercadores – quatro – são chicoteados por outros tantos funcionários do faraó. «Contribuintes morosos recebem o castigo dos inspectores da fazenda. Sobre as suas cabeças, uma legenda escrita em hieróglifos, dentro de um 'cartucho', avisa com certa malícia: 'Não pagam o que devem ao faraó e em vez disso subornam os seus escribas para não serem castigados'.»

25 – O Tribunal de Justiça reconheceu o carácter objectivo do conceito de evasão fiscal que utiliza a Sexta Directiva [acórdão de 12 de Julho de 1988, Direct Cosmetics (138/86 e 139/86, Colect., p. 3937, n.os 21 a 23)].

26 – V. os acórdãos de 26 de Junho de 1990, Velker Internacional Oil Company (C-185/89, Colect., p. I-2561, n.º 19); de 5 de Junho de 1997, SDC (C-2/95, Colect., p. I-3017, n.º 20); de 12 de Setembro de 2000, Comissão/Reino Unido (C-359/97, Colect., p. I-6355, n.º 64); e de 8 de Março de 2001, Skandia (C-240/99, Colect., p. I-1951, n.º 32). Entre os mais recentes, podem consultar-se três acórdãos de 20 de Novembro de 2003 (C-8/01, Assunrandør-Societet; C-212/01, Margarete Unterpertinger e C-307/01, Peter d'Ambrumenil, n.os 36, 34 e 52, respectivamente), nenhum ainda publicado na Colectânea.

27 – No n.º 29 das conclusões do processo Seeling, o advogado-geral F. G. Jacobs sublinha esta alternativa.

28 – Acórdão de 27 de Junho de 1989, Kühne (50/88, Colect., p. 1925, n.º 8).

29 – Acórdão de 16 de Outubro de 1997, Fillibeck (C-258/95, Colect., p. I-5577, n.º 25).

30 – V. o n.º 42 do acórdão Seeling e os acórdãos que nele são mencionados.

31 – O Tribunal de Justiça qualificou como tal os arrendamentos de imóveis; v., por exemplo, os acórdãos *Mirror Group*, n.os 24 e segs., e *Cantor Fitzgerald Internacional*, n.os 17 e segs., ambos já referidos.

32 – No acórdão *Seeling* foi afirmado que os artigos 6.º, n.º 2, primeiro parágrafo, alínea a), e o artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva opõem-se a uma legislação nacional que trata como prestação de serviços isenta a utilização, para fins privados do sujeito passivo, de uma parte de um edifício afectado, na totalidade, à sua empresa, porque não pode ser qualificada de locação.

33 – Nas conclusões do processo *Seeling*, tantas vezes referidas, o advogado-geral F. G. Jacobs declarou que, «se o legislador comunitário pretendesse que o artigo 6.º, n.º 2, alínea a), fosse lido em conjugação com o artigo 13.º, B, alínea b), seria de esperar que o artigo 6.º, n.º 2, alínea a), fizesse expressamente referência ao artigo 13.º, B, alínea b): o efeito de tal leitura [seria] transformar uma operação tributável numa operação isenta».

34 – Acórdãos de 15 de Dezembro de 1993, *Lubbock Fine* (C-63/92, Colect., p. I-6665, n.º 13), e de 3 de Fevereiro de 2000, *Amengual Far* (C-12/98, Colect., p. I-527, n.º 10).

35 – No acórdão de 13 de Julho de 1989, *Skatteministeriet/Henriksen* (173/88, Colect., p. 2763), o Tribunal de Justiça esclareceu que o último parágrafo da alínea b) da parte B do artigo 13.º, embora atribua aos Estados-Membros a faculdade de restringir, mediante a introdução de outras excepções, o alcance da isenção em causa, não os autoriza a exceptuar da sujeição ao imposto operações económicas que estejam excluídas dessa isenção (n.º 21).