

CONCLUSÕES DA ADVOGADA?GERAL

VERICA TRSTENJAK

apresentadas em 9 de Dezembro de 2008 1(1)

Processo C?572/07

RLRE Tellmer Property s.r.o.

contra

Finan?ní ?editelství v Ústí nad Labem

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Krajský soud v Ústí nad Labem (República Checa)]

«Direito fiscal – Harmonização – Impostos sobre o volume de negócios – Interpretação dos artigos 6.º e 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados?Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Princípio da neutralidade fiscal – Isenções fiscais nos termos da Sexta Directiva – Isenção da locação de imóveis – Locação de um imóvel ou de instalações utilizadas para fins não habitacionais – Limpeza, conexa com a locação, das partes comuns de um edifício de apartamentos locados»

I – Introdução

1. No seu pedido de decisão prejudicial ao abrigo do artigo 234.º CE, o Krajský soud (Tribunal Regional) v Ústí nad Labem (a seguir «órgão jurisdicional de reenvio») apresenta ao Tribunal de Justiça duas questões relativas à interpretação dos artigos 6.º e 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 (a seguir «Sexta Directiva») (2).

2. Este pedido surgiu no quadro de um litígio entre a sociedade RLRE Tellmer Property sro (a seguir «recorrente») e a Administração Fiscal nacional (Finan?ní ?editels, a seguir «recorrida»), a propósito da amplitude da isenção de imposto sobre o valor acrescentado sobre as receitas da locação de apartamentos. A controvérsia entre as partes no processo principal incide, em especial, sobre a questão de saber se a limpeza, conexa com a locação, das partes comuns de um edifício de apartamentos constitui uma actividade económica sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado.

II – Enquadramento legal

A – *Direito comunitário*

3. Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva, estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país.

4. O artigo 6.º, n.º 1, da Sexta Directiva dispõe:

«Por ‘prestação de serviços’ entende-se qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens na acepção do artigo 5.º

Essa prestação pode, designadamente, consistir:

- na cessão de um bem incorpóreo representado ou não por um título;
- na obrigação de não fazer ou de tolerar um acto ou uma situação;
- na execução de um serviço prestado em consequência de acto de Administração Pública ou em seu nome ou por força de lei.»

5. A isenção do imposto sobre o valor acrescentado na locação de imóveis é regulada pelo artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva, do seguinte modo:

«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; [...]]»

B – *Legislação nacional*

6. A aplicação do IVA na República Checa é regulada, desde a adesão à Comunidade Europeia, pela Lei n.º 235/2004, relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado. O § 56, n.º 4, desta lei, intitulado «Transmissão e locação de parcelas de terreno, edifícios, apartamentos e instalações para fins não habitacionais, locação de outros equipamentos», regula a isenção de IVA nas operações de locação de bens imóveis, do seguinte modo:

«A locação de parcelas de terreno, edifícios, apartamentos e instalações para fins não habitacionais está isenta de imposto. A isenção não se aplica à locação de edifícios a curto prazo, à locação de instalações e espaços para o estacionamento de veículos, à locação de cofres ou de equipamentos ou máquinas de instalação fixa. Entende-se por locação de um edifício a curto prazo a locação deste, incluindo os equipamentos internos amovíveis e o eventual fornecimento

de electricidade, aquecimento, climatização, gás ou água, por um período contínuo não superior a 48 horas.»

III – Matéria de facto, processo principal e questões prejudiciais

7. A recorrente é proprietária de edifícios de apartamentos arrendados. Para além do pagamento regular das rendas, recebe uma retribuição – apresentada em separado na factura – pela limpeza das partes comuns, que é efectuada, por sua conta, pelo seu próprio administrador.

8. Depois de as autoridades fiscais nacionais terem verificado que a taxa do imposto sobre o valor acrescentado era muito baixa, decidiram aumentar 155 911 CZK o IVA relativo ao mês de Maio de 2006, no que se refere aos pagamentos relacionados com a actividade de limpeza da recorrente. Depois de a Direcção de Finanças de Ústí nad Labem ter confirmado, em 5 de Fevereiro de 2007, a decisão da Repartição de Finanças de Litvínov de 20 de Setembro de 2006, a recorrente interpôs recurso para o órgão jurisdicional de reenvio.

9. A recorrente sustenta que esta actividade económica está isenta de IVA. É de opinião de que a locação e as prestações de serviços conexas com a utilização do apartamento arrendado constituíam prestações de serviços indivisíveis. Neste contexto, remete para o direito comunitário, em especial para a jurisprudência do Tribunal de Justiça segundo a qual as prestações indivisíveis ficam sujeitas a um único regime de IVA, no caso vertente, portanto, ao regime de arrendamento isento de IVA.

10. O órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas sobre a interpretação das disposições aplicáveis, não apenas no que respeita ao direito checo mas igualmente ao direito comunitário. Por isso, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões para decisão a título prejudicial:

«1) As normas do artigo 6.º (Prestações de serviços) e do artigo 13.º (Isenções no território do país) 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, podem ser interpretadas no sentido de que a locação de um apartamento (e, possivelmente, de instalações para fins não habitacionais), por um lado, e a limpeza das partes comuns conexas com a locação, por outro, podem ser vistas como transacções tributáveis independentes, distintas entre si?

2) Se [...] a resposta à primeira questão for negativa, [...] as normas do artigo 13.º dessa directiva, em especial o proémio e a parte B, alínea b), do mesmo artigo: 1) exigem, 2) excluem ou 3) deixam ao critério do Estado-Membro a aplicação de IVA ao pagamento da limpeza das partes comuns de um edifício de apartamentos locados?»

IV – Tramitação processual no Tribunal de Justiça

11. O pedido com data de 18 de Dezembro de 2007 deu entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 24 de Dezembro de 2007.

12. A recorrida no processo principal, os Governos checo e grego, bem como a Comissão das Comunidades Europeias, apresentaram observações escritas dentro do prazo fixado no artigo 23.º do Estatuto do Tribunal de Justiça.

13. Os representantes da recorrente no processo principal, dos Governos checo e grego, bem como a Comissão, apresentaram alegações orais na audiência de 6 de Novembro de 2008.

V – Principais argumentos das partes

14. A recorrente no processo principal explicou na audiência a prática actual da facturação das prestações de serviços de limpeza na República Checa. Além disso, defendeu a opinião de que a locação de instalações e a limpeza das partes comuns representam uma prestação conjunta que não está sujeita a IVA. Referiu ainda a necessidade de uma interpretação uniforme do conceito de «locação de imóveis» pelo Tribunal de Justiça, a fim de evitar interpretações divergentes nos Estados-Membros.

15. A recorrida no processo principal explica, remetendo para as disposições legais relativas à locação no Código Civil checo, que uma habitação como objecto do contrato de locação é composta por um conjunto de espaços que, com base nas suas características técnicas e funcionais e nos seus equipamentos, preenche todas as condições para habitação. Sustenta que as partes comuns não podem ser locadas, quer do ponto de vista legal quer do ponto de vista prático, para fins habitacionais. Por este motivo, a recorrida propõe que se responda afirmativamente à primeira questão.

16. Quanto à segunda questão prejudicial, a recorrida duvida da necessidade de uma interpretação da Sexta Directiva no quadro do presente processo, uma vez que a legislação nacional adoptada em conformidade com o direito comunitário dá uma resposta clara e inequívoca no sentido de que a locação de imóveis está isenta de IVA, mas isso não se aplica às prestações de serviços efectuadas de modo independente, mesmo que estejam relacionadas com a prestação isenta.

17. O Governo checo é de opinião de que as questões do órgão jurisdicional de reenvio devem ser entendidas no sentido de que este pede ao Tribunal de Justiça que aprecie se, numa situação em que o locador presta um serviço ao locatário, para além da locação propriamente dita, sob a forma de limpeza das partes comuns de um imóvel, o serviço de limpeza controvertido e a locação constituem em conjunto uma prestação de serviços complexa e se esta, enquanto tal, entra no âmbito das isenções de imposto previstas no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva.

18. O Governo checo recorda ainda o objectivo fundamental do conceito de prestação conjunta, que consiste em prevenir um desvirtuamento do sistema do IVA, que possa eventualmente resultar de uma separação artificial de um serviço único do ponto de vista económico. Este objectivo não foi tido em conta quando, no processo principal, se partiu do princípio da existência dessa prestação conjunta.

19. O Governo checo propõe, portanto, que se responda às questões prejudiciais no sentido de que compete ao tribunal nacional decidir se um serviço que consiste na prestação de serviços de limpezas e um serviço que consiste na locação de imóveis preenchem integralmente as condições de uma prestação conjunta, na acepção da jurisprudência do Tribunal de Justiça. Independentemente disso, o Governo checo defende que, em face das circunstâncias concretas do processo principal, isso tem de ser negado.

20. Se o tribunal nacional chegar, no entanto, a uma conclusão diferente, o Governo checo sustenta que a transposição do conceito de prestação conjunta para o processo principal é contrária aos princípios da neutralidade fiscal e da interpretação estrita das disposições excepcionais da Sexta Directiva.

21. A Comissão alega, por um lado, que as isenções do artigo 13.º da Sexta Directiva são conceitos autónomos do direito comunitário, que devem ser interpretados autonomamente. Uma vez que estas isenções são, além disso, de carácter excepcional, devem também ser interpretadas em sentido estrito. A Comissão pergunta ainda, tendo em vista o acórdão *Faalgborg/Gelting Linien* (3), se a limpeza das partes comuns de um imóvel não pode ser considerada como uma prestação acessória relativamente à prestação principal da locação.

22. Por conseguinte, a Comissão propõe que o Tribunal de Justiça responda às questões prejudiciais no sentido de que, apesar de a isenção de IVA para a locação de imóveis, nos termos do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva, ser exclusivamente aplicável à actividade económica da locação, um serviço que consiste na limpeza das partes comuns pode, todavia, ser abrangido pela isenção acima referida, desde que seja parte integrante do contrato de locação como prestação acessória. Compete ao juiz nacional verificar se a limpeza das partes comuns é parte integrante da locação, devendo apreciar, se for necessário, quer a redacção do contrato de locação quer a prática estabelecida.

23. O Governo grego recusa uma interpretação ampla do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva. Em sua opinião, dar primazia à tese defendida pela recorrente teria por consequência que qualquer despesa com o objectivo da melhoria das condições de utilização do objecto locado entraria no âmbito de aplicação da disposição acima referida. Por conseguinte, o Governo grego propõe que se responda às questões prejudiciais no sentido de que a locação de uma habitação ou de uma instalação para fins não habitacionais deve ser considerada uma prestação de serviços diferente da limpeza das partes comuns. Trata-se de duas prestações distintas, sendo uma – a locação – isenta de IVA, ao passo que a outra – a limpeza das partes comuns – é sujeita a IVA.

VI – **Apreciação**

A – *Observações introdutórias*

24. Os alargamentos da União a dez novos Estados-Membros, em 1 de Maio de 2004, e mais dois, em 1 de Janeiro de 2007, representam acontecimentos importantes na História deste sistema de integração, com consequências geopolíticas de longo alcance. Para além da obtenção do estatuto de Estado-Membro, com os direitos daí decorrentes, os alargamentos implicaram também para os novos Estados-Membros a obrigação de aceitação do acervo comunitário («acquis communautaire»), incluindo as disposições sobre o IVA, nos respectivos ordenamentos nacionais (4). A adesão à União Europeia significou, assim, simultaneamente, a adesão ao sistema comum de IVA, um sistema harmonizado de tributação das operações que prossegue essencialmente objectivos fiscais e de economia política.

25. Enquanto o primeiro aspecto diz respeito ao modo de financiamento da Comunidade através dos recursos próprios (5), o objectivo de política económica da harmonização consiste em excluir os factores, condicionados pelos diversos sistemas de IVA, que são susceptíveis de falsear as condições da concorrência quer no plano nacional quer no plano comunitário (6). A fim de assegurar a eficácia deste sistema comum do IVA, são necessárias, portanto, a transposição e a interpretação uniformes das directivas relativas ao IVA, inclusivamente das isenções previstas na Sexta Directiva (7), que estão em causa no presente processo.

26. As questões prejudiciais visam a interpretação da disposição sobre a isenção de IVA na locação de imóveis, prevista no artigo 13.º, B, alínea b). A primeira questão visa saber, em substância, se a limpeza das partes comuns de um imóvel locado está abrangida pelo conceito de «locação», com a consequência de que o pagamento que o locador recebe do locatário pela

execução dessa actividade deve ser considerado, tal como a renda, isento de IVA. A segunda questão só se põe no caso de o Tribunal de Justiça negar essa relação conceptual entre as duas prestações, e diz respeito à questão de princípio que visa saber se a obrigação tributária decorre do direito comunitário ou do direito nacional.

B – *Quanto à primeira questão*

1. O conceito de «locação» na acepção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva

27. Uma resposta à questão de saber se a limpeza das partes comuns é abrangida pelo conceito de «locação» exige, antes de mais, uma interpretação da Sexta Directiva e, em especial, do seu artigo 13.º, B, alínea b), recorrendo não apenas aos métodos usuais da jurisprudência do Tribunal de Justiça mas também aos métodos de interpretação característicos da legislação sobre o IVA da Comunidade (8). Para determinar a natureza de uma operação tributável, devem tomar-se em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão (9).

28. Da economia da Sexta Directiva resulta, por um lado, que esta confere um âmbito de aplicação muito amplo ao IVA, ao referir, no artigo 2.º, relativo às operações tributáveis, a par das importações de bens, as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, e ao definir no artigo 4.º, n.º 1, como sujeito passivo, qualquer pessoa que exerça, de modo independente, uma actividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa actividade (10). O conceito de actividade económica abrange, nos termos do artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Directiva, todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços.

29. Por outro lado, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, as isenções visadas no artigo 13.º da Sexta Directiva são de interpretação estrita, dado que essas isenções constituem derrogações ao princípio geral de que o IVA é cobrado por todas as prestações de serviços efectuadas a título oneroso por um sujeito passivo agindo nessa qualidade (11).

30. Além disso, segundo jurisprudência constante, o Tribunal de Justiça declarou, no que se refere às isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Directiva, que estas representam conceitos autónomos do direito comunitário e, portanto, exigem uma definição comunitária (12).

31. É certo que o artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva não define o conceito de «locação» nem remete para a respectiva definição adoptada na matéria pelos ordenamentos jurídicos dos Estados-Membros (13). O Tribunal de Justiça definiu este conceito em numerosos acórdãos, à luz do contexto em que se inscreve, das finalidades e da economia desta directiva (14), no sentido de que «um locador confere a um locatário, por um período acordado e em contrapartida de remuneração, o direito de ocupar um imóvel como se fosse o seu proprietário, excluindo qualquer outra pessoa do benefício desse direito» (15). Ao mesmo tempo, o Tribunal de Justiça salientou que a expressão «locação de bens imóveis» do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva, do ponto de vista do direito comunitário, deve ser entendida em sentido mais amplo do que os conceitos correspondentes de cada ordenamento nacional (16).

32. Tomando por base as máximas de interpretação acima referidas, em rigor, os serviços de limpeza que a recorrente presta aos seus locatários não correspondem à definição da «locação», na acepção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva. A actividade de limpeza das partes comuns exercida a título oneroso vai claramente além da mera cessão remunerada de espaços para fins de utilização. Implica, designadamente, uma actividade «activa», neste caso, do próprio locador, que se distingue essencialmente da actividade de locação de imóveis, classificada como actividade «passiva» pelo Tribunal de Justiça, nos acórdãos «Goed Wonen» (17) e Temco Europe

(18).

2. Prestações de serviços conexas na aceção da jurisprudência

33. Independentemente do exposto, na perspectiva do direito comunitário, é possível, em princípio, qualificar tais prestações de limpeza como «locação», na aceção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva, na condição de se tratar apenas, nesse caso, de uma prestação acessória no âmbito de uma prestação conjunta composta por diversas prestações, de modo que as operações obtidas das duas actividades podem ser consideradas como uma única operação.

34. Tal como o Tribunal de Justiça reiteradamente esclareceu, a questão de saber se a operação constituída por diversas prestações deve ser considerada como uma operação única ou antes como um conjunto de diversas prestações individuais distintas e independentes, que devem ser apreciadas em separado, reveste uma importância particular, na perspectiva do IVA, tanto para determinar a aplicação da taxa do imposto como a aplicação das disposições relativas à isenção previstas pela Sexta Directiva (19).

35. A Sexta Directiva não contém nenhuma disposição específica relativa às condições em que diversas prestações conexas devem ser tratadas como uma prestação conjunta. Os critérios de apreciação determinantes resultam, contudo, da jurisprudência do Tribunal de Justiça.

36. Ao procurar encontrar os elementos característicos duma operação composta, coexistem dois objectivos. Por um lado, trata-se de apreciar as diversas prestações individuais de modo diferenciado, de acordo com a sua natureza. Por outro, pretende-se não pôr em perigo o funcionamento do sistema do IVA, ao separar artificialmente prestações de serviços unitárias do ponto de vista económico (20). Designadamente, uma separação demasiado acentuada de uma prestação conjunta em prestações individuais a qualificar em separado complica a aplicação das disposições do IVA (21). Há que aplicar em cada caso um critério objectivo. Não se trata da perspectiva subjectiva do prestador de serviços ou do seu destinatário.

37. Decorre do artigo 2.º da Sexta Directiva que cada operação deve, normalmente, ser considerada distinta e independente (22), mas, em determinadas circunstâncias, várias prestações formalmente distintas, susceptíveis de serem realizadas separadamente e de dar assim lugar, em cada caso, a tributação ou a isenção, devem ser consideradas como uma operação única quando não sejam independentes (23).

38. É o que sucede, por exemplo, quando, no termo de uma análise meramente objectiva, se verifica que uma ou várias prestações constituem uma prestação principal e que a ou as outras prestações constituem uma ou várias prestações acessórias que partilham do destino fiscal da prestação principal (24). Em particular, uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal, quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar, nas melhores condições, do serviço principal do prestador (25). Pode igualmente considerar-se que se está em presença de uma prestação única quando dois ou vários elementos ou actos fornecidos pelo sujeito passivo estão tão estreitamente ligados que formam, objectivamente, uma única prestação económica indissociável, cuja decomposição teria natureza artificial (26).

39. Tendo em consideração a matéria de facto e de direito do processo principal, em minha opinião, há poucos argumentos no sentido de a prestação de serviços controvertida ser considerada como prestação acessória.

40. É certo que a limpeza das partes comuns constitui, em regra, uma condição essencial para uma utilização normal do objecto locado. Todavia, esta actividade, como sustentam o Governo

grego e a recorrida, com razão, não diz respeito às instalações cedidas especificamente para fins habitacionais, que constituem o objecto verdadeiro e próprio de um contrato de locação, mas apenas às partes comuns, dentro de um edifício locado de apartamentos, que são acessíveis a toda a gente, mas que não são adequadas para habitação. O mesmo é válido para a locação de instalações para outros fins, como, por exemplo, de escritórios que permitem apenas uma actividade profissional dentro dos limites do espaço previsto para esse efeito. Nessa medida, verifica-se quer uma limitação espacial quer uma limitação funcional da prestação de serviços controvertida.

41. Independentemente disso, não há uma separação de uma única prestação económica indissociável quando se faz a distinção entre a actividade económica de locação de apartamentos e a actividade de limpeza das partes comuns. Estas duas actividades não estão tão estreitamente ligadas que a sua decomposição tenha natureza artificial, tanto mais que a decisão sobre quem assume essa tarefa é habitualmente deixada à autonomia das partes contratantes. Tal como expõe o Governo checo, no que se refere à prática actual na República Checa (27), a limpeza das partes comuns pode ser regulada, em princípio, de três formas diferentes: 1) os locadores encarregam-se eles próprios dessa tarefa; 2) os serviços de limpeza são efectuados por um terceiro que os factura em seguida ao locatário; 3) a limpeza das partes comuns é assegurada pelo locador, quer por meio de empregados próprios (por exemplo, porteiro) quer por meio de uma empresa de limpezas contratada para esse efeito. Tendo em consideração as diversas hipóteses possíveis, é evidente que, quando, a título excepcional, os serviços de limpeza não sejam prestados pelo locador, o direito de utilização e a possibilidade efectiva de uso dos apartamentos em conformidade com a lei não são seriamente postos em risco.

3. Quanto ao princípio da neutralidade do IVA

42. Esta diversidade de variantes possíveis é igualmente relevante do ponto de vista da neutralidade fiscal e da coerência na aplicação das disposições da Sexta Directiva. Neste contexto, recordo que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, o respeito do princípio da neutralidade fiscal tem igualmente um papel fundamental, entre outros aspectos, na aplicação das isenções previstas no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva (28).

43. O princípio da neutralidade fiscal, ao qual foi dada expressão no artigo 2.º da Primeira Directiva (29) e que, aliás, é inerente ao sistema comum do IVA, como também recordam o quarto e quinto considerandos da Sexta Directiva, implica que todas as actividades económicas devem ser tratadas da mesma maneira (30). O Tribunal de Justiça precisou ainda este princípio nos acórdãos *Cimber Air* (31) e *Jyske Finans* (32), no sentido de que ele se opõe a que operadores económicos que efectuam as mesmas operações sejam tratados de forma diferente em matéria de cobrança do IVA.

44. Tomando por base a primeira hipótese referida no n.º 41 das presentes conclusões, conclui-se que a limpeza das partes comuns não pode ser sujeita a IVA, porque não se trata de uma entrega de bens nem de uma prestação de serviços na acepção do artigo 2.º da Sexta Directiva.

45. Pelo contrário, tomando por base a segunda hipótese, há que verificar que esta actividade económica, tal como qualquer outra prestação de serviços, é sujeita a IVA. Não está relacionada, enquanto tal, com a locação, e, portanto, igualmente com base no princípio já referido, segundo o qual cada operação deve normalmente ser considerada distinta e independente (33), deve ser tratada de maneira diferente do ponto de vista fiscal, no sentido de não lhe ser aplicável a isenção prevista no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva. Apontam neste sentido, com razão, o órgão jurisdicional de reenvio no seu despacho de reenvio (34), bem como o Governo checo (35).

46. A terceira hipótese que constitui objecto do processo principal distingue-se objectivamente da segunda porque a pessoa que presta os serviços de limpeza é simultaneamente o locador. Coloca-se, portanto, a questão de saber se se justifica, desde logo, partir do princípio de que existe uma prestação acessória, dependente da locação, unicamente por causa da identidade das pessoas do locador e do prestador de serviços na limpeza das partes comuns. Esta circunstância pode, é certo, como o Tribunal de Justiça indicou no acórdão Henriksen (36), constituir, em determinadas circunstâncias, um indício da existência de um processo económico único, mas não é determinante, por si só. Até porque pode ser invocado, do mesmo modo, como indício da existência de uma prestação independente, o facto de o recorrente no processo principal facturar os serviços de limpeza em separado e não apresentar um preço global que inclua igualmente a renda. Como o Tribunal de Justiça declarou no acórdão CPP (37), a circunstância de um prestador de serviços efectuar prestações compostas contra o pagamento de um preço global ou mediante facturas separadas pode ter o valor de um indício. Por conseguinte, a facturação separada dos serviços de limpeza no processo principal pode ser considerada como um elemento que vai contra a existência de uma prestação única.

47. Há que concordar com o Governo checo que esta terceira variante pode ser completada discricionariamente com mais elementos, aumentando a dificuldade de cada decisão individual. Assim, é concebível uma situação em que, por exemplo, um locador preste serviços de limpeza também noutros edifícios locados que não são dados em locação por ele. No entanto, o serviço que presta é, em substância, o mesmo que no processo principal. Em minha opinião, o princípio da neutralidade fiscal (38) e a coerência do sistema comum do IVA opõem-se a que as variantes acima descritas sejam tratadas de maneira diferente, consoante a pessoa que se encarrega dos serviços de limpeza controvertidos seja o locador ou um terceiro. A incerteza em relação a cada caso concreto complicaria desnecessariamente a aplicação das disposições sobre o IVA (39) e tornaria as decisões das autoridades fiscais nacionais menos previsíveis para o sujeito passivo.

4. Interpretação histórica e teleológica da isenção de IVA

48. As considerações de política social invocadas pelo órgão jurisdicional de reenvio não podem enfraquecer, por si sós, as conclusões anteriores. Não podem ser invocadas, sem mais, como argumento para uma isenção de IVA da limpeza de partes comuns. Certamente, há que concordar com o órgão jurisdicional de reenvio que um apartamento se torna mais barato sem o IVA sobre a limpeza das partes comuns. Com efeito, a disposição excepcional do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva parece basear-se historicamente também em considerações de política social, entre outras. Assim, na maior parte dos Estados-Membros, o arrendamento de locais de habitação não estava igualmente sujeito a IVA, por motivos sociais, antes da harmonização introduzida pela Sexta Directiva (40). Isso tinha de ser mantido pela Sexta Directiva, para evitar o encarecimento das rendas de habitação.

49. Tal como demonstra uma interpretação das disposições relevantes da Sexta Directiva com base no teor literal (41), no enquadramento sistemático (42), bem como no respeito do princípio da neutralidade fiscal (43), o legislador comunitário quis limitar expressamente a isenção de IVA, constante do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva, à previsão de facto da locação em sentido estrito e estendê-la apenas às prestações de serviços que são objectivamente parte de uma prestação conjunta que ainda deva ser considerada uma «locação». Com efeito, estas condições não estão preenchidas em todos os casos e, como já vimos, também não o estão no caso vertente.

50. Além disso, não se pode esquecer que há outro motivo para a isenção da locação de imóveis. Tal como o advogado-geral F. G. Jacobs salientou nas suas conclusões no processo Blasi (44), um imóvel já utilizado não constitui o resultado de um processo de produção. Após a

preparação do terreno, tendo em vista a sua urbanização, e após a construção e a primeira utilização de um edifício, o imóvel passa a ser utilizado de modo passivo, sem que lhe seja acrescentado valor. Por isso, só são sujeitas a IVA a primeira entrega de um terreno preparado para a urbanização e a entrega de um edifício antes da primeira aquisição, ao passo que a posterior transferência de um edifício antes adquirido assim como a sua locação não são sujeitas a IVA. Esta justificação para a isenção não pode, com efeito, ser invocada no caso de uma actividade activa (45), como a limpeza de partes comuns.

5. Conclusão

51. À luz das considerações precedentes, sou de opinião de que, em princípio, é permitido excluir da isenção prevista no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva e sujeitar a IVA a operação que consiste na limpeza das partes comuns por um locador. Mas não quero excluir à partida que, em especial, a estrutura do respectivo contrato de locação, o regulamento interno do prédio ou a prática jurídica estabelecida de um determinado Estado-Membro possam levar a uma apreciação diferente da que efectuei, em abstracto, nas presentes conclusões. Compete ao tribunal nacional, a quem incumbe a aplicação das respostas à matéria de facto que lhe é submetida, analisar em que medida é que isso se confirma no caso concreto, se necessário, tendo em conta as considerações precedentes.

52. Por conseguinte, há que responder à primeira questão prejudicial que os artigos 6.º e 13.º da Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que a locação de um apartamento (ou de um espaço utilizado para fins não habitacionais), por um lado, e a limpeza das partes comuns conexa com a locação, por outro, devem ser consideradas operações independentes e distintas entre si. Compete ao tribunal nacional analisar em que medida a estrutura do respectivo contrato de locação, o regulamento interno do prédio locado e a prática jurídica estabelecida no Estado-Membro em questão permitem, a título excepcional, uma apreciação diferente.

C – Quanto à segunda questão

53. Em face da resposta que propomos seja dada à primeira questão, só é necessário responder à segunda questão no caso de o órgão jurisdicional de reenvio, após a apreciação de todas as circunstâncias do processo principal, entender que a locação de imóveis e, por outro lado, a limpeza das partes comuns com ela conexa não devem ser consideradas, a título excepcional, como operações independentes, distintas entre si.

54. Nesse caso, parte-se do princípio de que há uma prestação conjunta que preenche a previsão da «locação de imóveis», nos termos do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva. Desse modo, esta disposição da directiva exclui a aplicação do IVA ao pagamento da limpeza das partes comuns de um edifício de apartamentos locados.

55. Por conseguinte, há que responder à segunda questão prejudicial no sentido de que, se o tribunal nacional partir do princípio de que a locação de apartamentos e a limpeza das partes comuns com ela conexa não devem ser consideradas, a título excepcional, operações independentes, distintas entre si, a limpeza das partes comuns deve ser considerada como parte de uma «locação de imóveis», na acepção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva, com a consequência de se excluir a aplicação do IVA sobre a contrapartida paga por esta actividade.

VII – Conclusão

56. À luz da exposição precedente, proponho que o Tribunal de Justiça responda às questões prejudiciais do seguinte modo:

«1) Os artigos 6.º e 13.º da Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que a locação de um apartamento (ou de um espaço utilizado para fins não habitacionais), por um lado, e a limpeza das partes comuns conexa com a locação, por outro, devem ser consideradas operações independentes e distintas entre si.

Compete ao tribunal nacional analisar em que medida a estrutura do respectivo contrato de locação, o regulamento interno do prédio locado e a prática jurídica estabelecida no Estado-Membro em questão permitem, a título excepcional, uma apreciação diferente.

2) Se o tribunal nacional partir do princípio de que a locação de apartamentos e a limpeza das partes comuns com ela conexa não devem ser consideradas, a título excepcional, operações independentes, distintas entre si, a limpeza das partes comuns deve ser considerada como parte de uma «locação de imóveis», na acepção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva, com a consequência de se excluir a aplicação do IVA sobre a contrapartida paga por esta actividade.»

1 – Língua original: alemão.

2 – JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

3 – Acórdão de 2 de Maio de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Colect., p. I-2395).

4 – V., a este respeito: Albert, J.-L. – *L'IVA nella prospettiva dell'ampliamento dell'Unione Europea, Fiscalità e globalizzazione*, Turim 2007, pp. 53 e segs., que refere as dificuldades de adaptação dos novos Estados-Membros face à multiplicidade e variedade de regulamentações nacionais anteriores no domínio do IVA, que tornou necessária a introdução de disposições transitórias para determinados sectores do mercado dos serviços.

5 – Terra, B.; Kajus, J. – *A guide to the European VAT Directives – Introduction to European VAT 2008*, vol. 1, cap. 3, 3.1.1, p. 87, e Communier, J.-M. – *Droit fiscal communautaire*, Bruxelas 2001, pp. 194 e segs., vêem o motivo principal para uma harmonização mais extensa no domínio do IVA na Decisão do Conselho de 21 de Abril de 1970 relativa à substituição das contribuições financeiras dos Estados-Membros por recursos próprios da Comunidade. Esta decisão previa que, a partir de 1975, o orçamento da Comunidade devia ser financiado por uma parte do IVA, para além dos direitos aduaneiros e dos direitos niveladores da política agrícola comum. A decisão relativa aos recursos próprios estabelece as disposições fundamentais para o financiamento do orçamento das Comunidades. Essa decisão, na sua última versão, a da Decisão 2007/436/CE, Euratom do Conselho, de 7 de Junho de 2007, relativa ao sistema de recursos próprios das Comunidades Europeias (JO L 163, p. 17), é adoptada por unanimidade no Conselho, por regra, e ratificada por todos os Estados-Membros. A Decisão de 7 de Junho de 2007 dispõe, no seu artigo 2.º, n.º 1, alínea b), que constituem recursos próprios inscritos no orçamento geral da União Europeia as receitas provenientes da aplicação de uma taxa uniforme, válida para todos os Estados-Membros, à base do IVA, determinada de maneira harmonizada segundo regras da Comunidade. A base a ter em conta para este efeito está limitada a 50% do rendimento nacional bruto de cada Estado-Membro, conforme definido no n.º 7. V., quanto ao funcionamento do sistema de recursos próprios, o relatório da Comissão, «Financiamento da União Europeia» de 6 de Setembro de 2004, COM(2004) 505 final.

6 – Neste sentido, Voß, R. – «Steuerrecht», in: Dausen (EE.) *Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts*, vol. 2, parte J, n.os 184 e 185; Communier, J.-M., *loc.cit.* (nota 5), p. 192; Pinheiro, G. – *A fiscalidade directa na União Europeia*, Coimbra 1998, p. 22, vendo esta última o objectivo de política económica da harmonização, por um lado, na eliminação das discriminações e das restrições da concorrência e, por outro, na integração das economias nacionais. Reich, M.; König,

B. – *Europäisches Steuerrecht*, Zurique 2006, p. 16, referem que o conceito de harmonização consagrado no artigo 93.º CE visa fundamentalmente a supressão dos elementos que restringem a concorrência na circulação de mercadorias.

7 – O Tribunal de Justiça sublinhou com frequência a necessidade de uma aplicação uniforme das isenções do IVA, referindo o décimo primeiro considerando da Sexta Directiva, segundo o qual «é conveniente estabelecer uma lista comum de isenções, a fim de que os recursos próprios sejam cobrados de modo uniforme em todos os Estados-Membros». O Tribunal de Justiça concluiu daí que, mesmo que o artigo 13.º, B, da Sexta Directiva remeta para as condições de isenção fixadas pelos Estados-Membros, as isenções previstas por esta disposição devem corresponder a noções autónomas de direito comunitário, a fim de permitir determinar a matéria colectável do IVA de um modo uniforme e segundo as regras comunitárias (v. acórdãos de 4 de Outubro de 2001, «Goed Wonen», C-326/99, Colect., p. I-6831, n.º 47; de 12 de Setembro de 2000, Comissão/Irlanda, C-358/97, Colect., p. I-6301, n.º 51; e de 8 de Março de 2001, Skandia, C-240/99, Colect., p. I-1951, n.º 23). Cornia, C. – «Le locazioni di immobili ai fini IVA tra interpretazione della norma e riqualificazione della fattispecie», *Rassegna tributaria*, 2005, caderno 2, p. 647, refere igualmente a necessidade de uma aplicação uniforme das isenções de IVA.

8 – V. conclusões do advogado-geral D. Ruiz-Jarabo Colomer, de 4 de Maio de 2004, Temco Europe (C-284/03, Colect. 2004, pp. I-11237, I-11239, n.º 1), e da advogada-geral J. Kokott, de 14 de Outubro de 2004, Fonden Marselisborg Lystbådehavn (C-428/02, Colect. 2005, pp. I-1527, I-1529, n.º 16). Haunold, P. – *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, Viena 1997, pp. 47 e 49, refere que o Tribunal de Justiça, na interpretação do direito comunitário, segue todos os métodos clássicos de interpretação (interpretação literal, sistemática, teleológica e histórica). Uma das particularidades da interpretação das directivas sobre o IVA, pelo Tribunal de Justiça, consiste em que as excepções devem, em princípio, ser objecto de interpretação estrita, porque representam uma excepção à tributação geral sobre o consumo e, portanto, podem conduzir a restrições da concorrência. Isso é válido, em especial, na aplicação das isenções previstas pela Sexta Directiva, mas também na interpretação de outras disposições sobre o IVA que prevêem excepções a determinados princípios. Segundo a opinião do autor, a interpretação estrita das disposições excepcionais é, de facto, uma subespécie da interpretação sistemática e teleológica.

9 – V. acórdão Faaborg-Gelting Linien, já referido na nota 3, n.º 12; e acórdãos de 18 de Janeiro de 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Colect., p. I-493, n.º 26), e de 12 de Junho de 2003, Sinclair Collins (C-275/01, Colect., p. I-5965, n.º 26).

10 – V. acórdãos de 26 de Março de 1987, Comissão/Países Baixos (235/85, Colect., p. 1471, n.º 6); de 15 de Junho de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties/Staatssecretaris van Financiën (348/87, Colect., p. 1737, n.º 10); de 4 de Dezembro de 1990, van Tien (C-186/89, Colect., p. I-4363, n.º 17); de 12 de Setembro de 2000, Comissão/Irlanda (já referido na nota 7, n.º 27); e de 16 de Setembro de 2008, Isle of Wight Council e o. (C-288/07, Colect., p. I-0000, n.º 28). Nas suas conclusões de 15 de Março de 1988, Comissão/Itália (122/87, Colect. 1988, pp. 2685, 2689), o advogado-geral J. L. da Cruz Vilaça referiu o amplo âmbito de aplicação da Sexta Directiva. Tal como expôs, com razão, os artigos 2.º e 4.º da Sexta Directiva traduzem o princípio geral que preside à estruturação do IVA comunitário, expresso nos considerandos da Primeira e Sexta Directivas. Nos termos do quinto considerando da Primeira Directiva, «um sistema de imposto sobre o valor acrescentado consegue a maior simplicidade e a maior neutralidade se o imposto for cobrado da forma mais geral possível e se o seu âmbito de aplicação abranger todas as fases da produção e da distribuição, assim como o sector das prestações de serviços».

11 – Acórdão Stichting Uitvoering Financiële Acties, já referido na nota 10, n.º 13; e acórdãos de 11 de Agosto de 1995, Bulthuis/Griffioen (C?453/93, Colect., p. I?2341, n.º 19); de 5 de Junho de 1997, SDC (C?2/95, Colect., p. I?3017, n.º 20); de 7 de Setembro de 1999, Gregg (C?216/99, Colect., p. I?4947, n.º 12); Comissão/Irlanda (já referido na nota 7, n.º 52); Stockholm Lindöpark (já referido na nota 9, n.º 25); «Goed Wonen» (já referido na nota 7, n.º 46); e de 8 de Dezembro de 2005, Jyske Finans (C?280/04, Colect., p. I?10683, n.º 21).

12 – Acórdãos Stichting Uitvoering Financiële Acties (já referido na nota 10, n.º 11); Bulthuis/Griffioen (já referido na nota 11, n.º 18); SDC (já referido na nota 11, n.º 21); Comissão/Irlanda (já referido na nota 7, n.º 51); de 16 de Janeiro de 2003, Maierhofer (C?315/00, Colect., p. I?563, n.º 25); Sinclair Collins (já referido na nota 9, n.º 22); de 18 de Novembro de 2004, Temco Europe (C?284/03, Colect., p. I?11237, n.º 16); e de 3 de Março de 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn (C?428/02, Colect., p. I?1527, n.º 27).

13 – Acórdãos «Goed Wonen» (já referido na nota 7, n.º 44) e Sinclair Collins (já referido na nota 9, n.º 24).

14 – V., neste sentido, acórdãos de 18 de Novembro de 2004, Temco Europe (C?284/03, Colect., p. I?11237, n.º 18), e de 3 de Março de 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn (C?428/02, Colect., p. I?1527, n.º 28).

15 – Acórdãos Comissão/Irlanda (já referido na nota 7, n.os 2 a 57); de 9 de Outubro de 2001, Mirror Group (C?409/98, Colect., p. I?7175, n.º 31); «Goed Wonen» (já referido na nota 7, n.º 55); de 9 de Outubro de 2001, Cantor Fitzgerald International (C?108/99, Colect., p. I?7257, n.º 21); e Temco Europe (já referido na nota 14, n.º 19). O advogado-geral D. Ruiz-Jarabo Colomer, nos n.os 20 e 21 das suas conclusões de 4 de Maio de 2004, no processo Temco Europe, resumiu a jurisprudência do Tribunal de Justiça sobre a determinação da locação isenta de IVA, do seguinte modo: «(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, revelando-se decisivo o seu conteúdo objectivo, qualquer que seja a qualificação que as partes lhe tenham concedido».

16 – Por este motivo, o Tribunal de Justiça declarou, no acórdão «Goed Wonen» (já referido na nota 7, n.º 59), que o artigo 13.º, B, alínea b), e C), alínea a), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma disposição nacional que, para efeitos da aplicação da isenção do IVA, permite equiparar à locação de bens imóveis a constituição, por um período acordado e em contrapartida de remuneração, de um direito real que confira ao seu titular um poder de utilização sobre um bem imóvel (no processo principal, tratava-se do usufruto).

17 – V. acórdão «Goed Wonen» (já referido na nota 7, n.º 52), no qual o Tribunal de Justiça declarou que, embora a locação de bens imóveis esteja, em princípio, abrangida pela noção de actividade económica na acepção do artigo 4.º da Sexta Directiva, constitui normalmente uma actividade relativamente passiva, não gerando um valor acrescentado significativo.

18 – V. acórdão Temco Europe (já referido na nota 14, n.º 27). O advogado-geral F. G. Jacobs referiu igualmente a locação de imóveis como uma «actividade relativamente passiva», nas suas conclusões de 25 de Setembro de 1997, Blasi (C?346/95, Colect. 1998, pp. I?481, I?483, n.º 15).

19 – Acórdãos de 25 de Fevereiro de 1999, CPP (C?349/96, Colect., p. I?973, n.º 27); de 27 de Outubro de 2005, Levob Verzekeringen e OV Bank (C?41/04, Colect., p. I?9433, n.º 18); e de 21

de Fevereiro de 2008, Part Service (C-425/06, Colect., p. I-0000, n.º 49).

20 – V. acórdão CPP (já referido na nota 19, n.º 29).

21 – O aspecto da praticabilidade é fundamental na apreciação da questão de saber se, no caso concreto, há uma prestação conjunta ou duas prestações independentes. Tal como expõe a advogada-geral J. Kokott na nota 23 das suas conclusões de 12 de Maio de 2005, no processo Levob Verzekeringen e OV Bank, já referido na nota 19, com razão, nalgumas conclusões há mesmo a tendência para dar primazia, nesta situação, ao interesse prático sobre a exactidão. V. as conclusões do advogado-geral G. Cosmas, de 1 de Fevereiro de 1996, no processo Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Colect. 1996, pp. I-2395, I-2397, n.º 14); as conclusões do advogado-geral N. Fennelly, de 25 de Abril de 1996, no processo Dudda (C-327/94, Colect. 1996, pp. I-4595, I-4597, n.º 35); e as conclusões do advogado-geral N. Fennelly, de 11 de Junho de 1998, no processo CPP (já referido na nota 19, nos 47 e segs.).

22 – V. acórdãos, já referidos, CPP, n.º 29; Levob Verzekeringen e OV Bank, n.º 20; e Part Service, n.º 50.

23 – Acórdão Part Service (já referido na nota 19, n.º 51).

24 – V., neste sentido, acórdão CPP (já referido na nota 19, n.º 30); acórdão de 15 de Maio de 2001, Primback (C-34/99, Colect., p. I-3833, n.º 45); e acórdãos, já referidos na nota 19, Levob Verzekeringen e OV Bank, n.º 21, e Part Service, n.º 52.

25 – V. acórdãos, já referidos na nota 19, CPP, n.º 29, e Part Service, n.º 52.

26 – Acórdãos, já referidos na nota 19, Levob Verzekeringen e OV Bank, n.º 22, e Part Service, n.º 53.

27 – V. p. 5 do articulado do Governo checo.

28 – V. acórdão «Goed Wonen» (já referido na nota 7, n.º 56), no qual o Tribunal de Justiça justificou a sua decisão de equiparar a concessão de um direito, como o do usufruto, à locação, para efeitos da aplicação do artigo 13.º, B, alínea b), e C), alínea a), da Sexta Directiva, com base no «respeito do princípio da neutralidade do IVA» e na «exigência de aplicação coerente das disposições da Sexta Directiva, nomeadamente, a aplicação correcta, simples e uniforme das isenções previstas». V., igualmente, acórdão de 11 de Junho de 1998, Fischer (C-283/95, Colect., p. I-3369, n.º 28). Cornia, C., *loc.cit.* (já referido na nota 7, p. 647), é de opinião de que a aplicação uniforme do direito comunitário no quadro das isenções de IVA resulta da necessidade de assegurar a neutralidade fiscal na concorrência. A neutralidade fiscal exige que as operações que sejam idênticas do ponto de vista do consumidor final sejam objecto do mesmo tratamento para efeitos de IVA. Birkenfeld, W. – *Mehrwertsteuer der EU*, 4.ª ed., Bielefeld 2001, pp. 32 e 33, explica que o Tribunal de Justiça, por motivos relacionados com a neutralidade fiscal, interpreta em sentido amplo os conceitos relativos às bases do imposto (sujeito passivo, actividade económica, fornecimento, retribuição). Por essa mesma razão, o Tribunal de Justiça interpreta em sentido estrito as condições de isenção e as derrogações da base tributável. Lohse, C. – «Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht», *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* (publicado por Achat/Tumpel), Viena 2001, pp. 58 e 59, explica que o princípio da neutralidade é adequado para delimitar o âmbito de aplicação das isenções fiscais por meio da interpretação estrita dos respectivos elementos de facto. *A contrario sensu*, o princípio da neutralidade conduz à interpretação ampla dos elementos de facto que determinam o âmbito de aplicação do IVA.

29 – O artigo 2.º, primeiro e segundo parágrafos, da Primeira Directiva 67/227/CEE do Conselho,

de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO 1967, 71, p. 1301, EE 09 F1 p. 3), dispõe o seguinte: «O princípio do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação.

Em cada transacção, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.»

30 – V. acórdãos de 20 de Junho de 1996, Wellcome Trust (C-155/94, Colect., p. I-3013, n.º 38), e de 3 de Dezembro de 1998, Belgocodex (C-381/97, Colect., p. I-8153, n.º 18).

31 – Acórdão de 16 de Setembro de 2004, Cimber Air (C-382/02, Colect., p. I-8379, n.os 23 e 24).

32 – Acórdão Jyske Finans (já referido na nota 11, n.º 39).

33 – V. n.º 37 das presentes conclusões.

34 – V. n.º 6 do despacho de reenvio.

35 – V. n.º 13 do articulado do Governo checo.

36 – Acórdão de 13 de Julho de 1989, Henriksen (173/88, Colect., p. 2763, n.º 16). No centro desse litígio estava a questão de saber se o conceito de «locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos» do artigo 13.º, B, alínea b), n.º 2, da Sexta Directiva, que prevê uma excepção à isenção geral da «locação de imóveis», contida no artigo 13.º, B, alínea b), da mesma directiva, abrange a locação de quaisquer superfícies destinadas ao estacionamento dos veículos, incluindo as garagens fechadas. O Tribunal de Justiça declarou que essa locação não pode ser excluída do benefício da isenção prevista para a «locação de bens imóveis» se estiver estreitamente ligada à locação, ela própria isenta, de bens imóveis destinados a outra utilização. Em sua opinião, existe uma operação económica unitária «se, por um lado, a área destinada ao estacionamento de veículos e o imóvel destinado a outra utilização fazem parte do mesmo conjunto imobiliário e se, por outro lado, os dois bens são arrendados ao mesmo locatário pelo mesmo proprietário».

37 – Acórdão CPP, já referido na nota 19. No n.º 31 deste acórdão, o Tribunal de Justiça declarou que o facto de ser facturado um preço único não reveste importância decisiva, mas quando um prestador fornece aos seus clientes uma prestação de serviços composta por vários elementos contra o pagamento de um preço único, este último pode ser considerado um elemento importante a favor da existência de uma prestação única. Do raciocínio contrário conclui-se necessariamente que a facturação em separado de uma parte da prestação composta pode ser considerada um elemento contra a existência de uma prestação única.

38 – V. n.º 42 das presentes conclusões.

39 – Ibáñez García, I. – «Las exenciones en el IVA: Pecado original del impuesto comunitario», *Noticias de la Unión Europea*, 2003, n.º 226, pp. 103 e segs.; do mesmo autor, «El IVA en la actividad inmobiliaria: cuestiones pendientes», *Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la competencia*, 2008, n.º 4, pp. 43 e segs., critica a insegurança jurídica criada pela lista de

excepções e isenções da obrigação de pagamento de IVA, face à sua complexa aplicação na prática. O autor vê aqui uma restrição ao princípio da neutralidade fiscal. São de especial interesse para o caso que deu origem ao processo principal as considerações teóricas de Scholsem, J. C. – *La T.V.A. européenne face au phénomène immobilier*, Liège, 1976, n.º 55, pp. 93 e 94. O autor analisa diversos modelos hipotéticos de tributação das relações de locação. Segundo um primeiro modelo, são sujeitas a IVA todas as operações conexas com a locação, incluindo a própria locação. Em sua opinião, esta solução corresponde melhor ao princípio da neutralidade fiscal. Uma outra solução, que corresponde à da Sexta Directiva, isenta de IVA a locação de imóveis, por razões de política social, o que, em sua opinião, considera justificado, apesar de contrariar o princípio da neutralidade fiscal. De qualquer maneira, seriam excluídas desta isenção as «despesas de manutenção e reparação», invocando o autor como fundamento desta restrição o aspecto da «simplificação administrativa».

40 – V. proposta de directiva da Comissão (*Bulletin des Communautés européennes*, anexo 11/73, p. 17). V., a esse respeito, as conclusões da advogada-geral J. Kokott no processo Fonden Marselisborg Lystbådehavn (já referido na nota 8, n.º 46). Communier, J. M., *loc. cit.* na nota 5, p. 230, indica que as isenções previstas no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva se explicam por considerações políticas gerais que são comuns aos Estados-Membros da Comunidade Europeia. Segundo a opinião de Scholsem, J. C., *loc. cit.* na nota 39, n.º 163, p. 264, o artigo 13.º, B, alínea b), reflecte a regulamentação já existente em todos os Estados-Membros, com determinadas variantes, antes da entrada em vigor da Sexta Directiva.

41 – V. n.º 32 das presentes conclusões.

42 – V. n.os 28 e 29 das presentes conclusões.

43 – V. n.os 42 a 47 das presentes conclusões.

44 – Conclusões do advogado-geral no processo Blasi (já referido na nota 18, n.os 15 e 16).

45 – V. n.º 32 das presentes conclusões.