CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL JULIANE KOKOTT apresentadas em 17 de Março de 2005 [1]

I — Introdução

1. A High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divison, solicita ao Tribunal de Justiça a interpretação das disposições da Sexta Directiva IVA 77/388/CEE [2] (a seguir «Sexta Directiva»). No processo principal cabe apreciar o tratamento fiscal de transacções sucessivas de que é objecto um imóvel, o Harrington Building, que foi mandado construir pela Universidade Central Lancashire Higher Education Corporation (a seguir «a Universidade»).

2. Dado que a Universidade realiza em larga medida prestações isentas de imposto sobre o valor acrescentado, podia deduzir apenas uma parte muito pequena do imposto sobre o valor acrescentado que incidia sobre os custos da construção do imóvel. Por conseguinte, o imóvel foi transferido e locado em várias fases, entre a Universidade e sociedades de direito privado — entre as quais a recorrente no processo principal — de que a Universidade é, directa ou indirectamente, a sócia única. Saber se estas transacções implicam que a dedução possa ser efectuada, depende sobretudo da interpretação do artigo 20.°, n.° 3, da Sexta Directiva, que regula o ajustamento da dedução no caso da transmissão de um bem de investimento durante um determinado período («entrega» na acepção do artigo 20.°, n.° 3, e do artigo 5.°, n.° 1, da Sexta Directiva).

3. Referindo-se a três processos actualmente pendentes no Tribunal de Justiça [3], a Comissão sugeriu que também no presente processo fosse aplicado o princípio do abuso do direito.

1 — Língua original: alemão.

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 — Processos Halifax (C-255/02), BUPA Hospitals (C-419/02) e University of Huddersfield (C-233/03).

II — II - Enquadramento jurídico

A — *Disposições relevantes da Sexta Directiva*

4. Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado «(a)s entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

5. Nos termos do artigo 4.º, n.º 3, os Estados-Membros podem também considerar sujeito passivo qualquer pessoa

«que realize, a título ocasional, uma operação relacionada com as actividades referidas no n.º 2 e, designadamente, uma das seguintes operações:

a) A entrega de um edifício ou de parte de um edifício e do terreno da sua implantação, efectuada anteriormente à primeira ocupação; os Estados-Membros podem definir as modalidades de aplicação deste critério às transformações de imóveis e, bem assim, a noção de terreno da sua implantação.

Os Estados-Membros podem aplicar critérios diferentes do da primeira ocupação, tais como o do prazo decorrido entre a data de conclusão do imóvel e a da primeira entrega, ou o do prazo decorrido entre a data da primeira ocupação e a da entrega posterior, desde que tais prazos não ultrapassem, respectivamente, cinco e dois anos

[...]».

6. O artigo 5.º, n.º 1, define o conceito de entrega como «a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário». Nos termos do artigo 5.º, n.º 3, os Estados-Membros podem considerar bens corpóreos:

«a) Determinados direitos sobre bens imóveis;

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

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

7. O artigo 13.º contém um extenso catálogo de isenções no território do país:

— Nos termos do artigo 13.º, A, n.º 1, alínea i), estão isentos o ensino universitário e as prestações com ele conexas.

— O artigo 13.º, B, alínea b), isenta a locação de bens imóveis, salvo certas excepções, às quais os Estados-Membros podem ainda acrescentar outras.

— O artigo 13.º, B, alínea g), isenta «(a)s entregas de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação, com excepção d[a]s indicad[a]s no n.º 3, alínea a), do artigo 4.º».

8. Nos termos do artigo 13.º, C, os Estados-Membros podem conceder aos seus sujeitos passivos o direito de optar pela tributação de determinadas operações isentas, em especial da locação de bens imóveis.

9. A dedução do imposto pago a montante está regulada no artigo 17.º que tem, designadamente, o seguinte teor:

«1. O direito à dedução surge no momento em que o imposto dedutível se torna exigível.

2. Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a) O imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo,

[...]

5. No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo, não só para operações com direito à dedução, previstas nos n.º 2 e 3, como para operações sem direito à dedução, a dedução só é concedida relativamente à parte do imposto sobre o valor acrescentado proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.

Este *pro rata* é determinado nos termos do artigo 19.º, para o conjunto das operações efectuadas pelo sujeito passivo.

[...]»

10. Para o caso em apreço, são cruciais as disposições do artigo 20.º sobre o ajustamento das deduções no que diz respeito aos bens de investimento:

«2. No que diz respeito aos bens de investimento, o ajustamento deve repartir-se por um período de cinco anos, incluindo o ano em que os bens tenham sido adquiridos ou produzidos. Anualmente, esse ajustamento é efectuado apenas sobre a quinta parte do imposto que incidiu sobre os bens em questão. Tal ajustamento é realizado em função das alterações do direito à dedução verificadas durante os anos seguintes, em relação ao direito à dedução do ano em que os bens em questão foram adquiridos ou produzidos.

Em derrogação do disposto no parágrafo anterior, os Estados-Membros podem tomar como base, no momento do ajustamento, um período de cinco anos completos a contar do início da utilização dos bens em questão.

No que se refere aos bens de investimento imobiliário, o período que serve de base ao cálculo dos ajustamentos pode ser aumentado até vinte anos [4].

3. No caso de entrega durante o período de ajustamento, os bens de investimento são considerados afectos a uma actividade económica do sujeito passivo até ao termo do período de ajustamento. Presume-se que esta actividade económica é inteiramente tributada nos casos em que a entrega dos referidos bens é tributada; presume-se que está totalmente isenta nos casos em que a entrega se encontra isenta. O ajustamento efectua-se uma única vez relativamente a todo o restante período de ajustamento.

[...]»

B — *Direito nacional*

11. As disposições nacionais pertinentes encontram-se no VAT Act 1994 (lei do imposto sobre o valor acrescentado) e nas

4 — A possibilidade de aumentar até 20 anos o período de ajustamento para edifícios só foi introduzida pela Directiva 95/7/CE do Conselho, de 10 de Abril de 1995, que altera a Directiva 77/388/CEE e introduz novas medidas de simplificação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado — âmbito de aplicação de certas isenções e regras práticas para a sua aplicação (JO L 102, p. 18). Anteriormente, a Sexta Directiva só previa dez anos.

VAT Regulations 1995 SI 1995/2518 (regulamento relativo ao imposto sobre o valor acrescentado). A Parte XV do regulamento relativo ao imposto sobre o valor acrescentado (Regulations 99 a 111) refere-se ao imposto a montante e à isenção parcial, a Parte XVI (Regulations 112 a 116) regula o ajustamento da dedução. Para bens imóveis como o que está em causa no processo principal, a Regulation 114 prevê o ajustamento durante um período de 10 anos. Os pormenores do ajustamento são indicados na Regulation 115, de acordo com as disposições do artigo 20.º da Sexta Directiva.

III — Matéria de facto, questão prejudicial e tramitação processual

12. A Universidade mandou construir o Harrington Building. Este imóvel foi a seguir objecto de diversas transacções entre a Universidade e as sociedades de direito privado com ela coligadas. As participações da Universidade estão estruturadas do seguinte modo: a Universidade é a única sócia da Centralan Holding Ltd. Por seu turno, esta sociedade tem duas filiais, a Centralan Properties Ltd (a seguir «Centralan»), que é a recorrente no processo principal, e a Inhoco 546 Ltd (a seguir «Inhoco»).

13. Em 14 de Setembro de 1994, a Universidade vendeu o Harrington Building à Centralan pelo preço de 6,5 milhões de libras esterlinas, acrescido de IVA, no montante de 1 370 500 libras esterlinas. Nos termos do artigo 4.º, n.º 3, da Sexta Directiva, a transmissão constituía uma operação tributável da Universidade, não isenta nos termos do artigo 13.º, B, alínea g), da Sexta Directiva. A Centralan arrendou o edifício à Universidade, através de um contrato de arrendamento com a duração de 20 anos, mediante o pagamento de uma renda anual no montante 300 000 libras esterlinas, acrescidas de IVA [5].

14. Posteriormente, a Centralan alienou o imóvel mediante duas operações que estavam à partida planeadas em conjunto. Primeiro, celebrou com a Inhoco um contrato de locação financeira do imóvel pelo prazo de 999 anos a partir de 22 de Novembro de 1996 (*locação por 999 anos*) contra o pagamento de uma importância de 6,37 milhões de libras esterlinas e de uma renda simbólica que apenas seria paga se fosse pedida. Esta segunda locação não afectou o contrato de arrendamento com a duração de 20 anos, celebrado com a Universidade. Assim, a Inhoco adquiriu o direito ao pagamento da renda e o direito à utilização do imóvel a partir do 21.º ano até ao 999.º ano. Por isso, a operação é também designada *reversionary lease*. Embora a Centralan tenha optado pela tributação da locação do imóvel, a *locação por 999 anos* estava isenta, porque a Centralan e a Inhoco são pessoas colectivas coligadas para efeitos do § 2(3A) do Anexo 10 do VAT Act 1994 [6].

15. Três dias depois, em 25 de Novembro de 1996, a Centralan transferiu o direito de propriedade subsistente sobre o imóvel

5 — A Centralan parece ter exercido a opção prevista no artigo 13.º, C, da Sexta Directiva, pelo que a locação não estava isenta, em derrogação ao artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva.

6 — Esta regra esteve em vigor apenas entre 30 de Novembro de 1994 e 26 de Novembro de 1996.

(*freehold reversion*) para a Universidade, pelo montante de 1.000 libras esterlinas, acrescidas de imposto sobre o valor acrescentado. A esta transacção não era aplicável a isenção a favor de empresas coligadas. Pelo contrário, tratava-se de uma entrega tributável de um imóvel novo, na acepção do artigo 4.º, n.º 3, da Sexta Directiva; de acordo com o regime vigente no Reino Unido, um imóvel é ainda considerado novo quando não tem mais de três anos.

16. Após a transmissão do imóvel, surgiram divergências entre a Centralan e os Commissioners of Customs & Excise (a seguir «Customs») a respeito do ajustamento da dedução. *As customs* alegaram que a entrega decisiva é a locação por 999 anos, e que a posterior transferência ddo direito de propriedade subsistente devia ser ignorada por se tratar de uma operação *de minimis*. Alternativamente, as *customs* alegaram que deveria ser efectuado um rateio na proporção dos valores respectivos de ambas as transacções. No primeiro caso, a Centralan teria de pagar às *customs* a quantia de 796 250 libras esterlinas, no segundo caso, a quantia de 796 090 libras esterlinas. A Centralan discordou, alegando que transmitira a totalidade dos seus direitos sobre o Harrington Building apenas e só pela transmissão da propriedade, pelo que a importância que estava obrigada a pagar não excedia o montante de 943,93 libras esterlinas.

17. O VAT and Duties Tribunal confirmou a segunda solução, preconizada pelas *customs*. A Centralan recorreu desta decisão para a High Court of Justice (Chancery Division) que, por decisão de 23 de Janeiro de 2003, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 13 de Fevereiro de 2004, colocou, nos termos do artigo 234.º CE, a seguinte questão prejudicial:

«Se, durante o período de ajustamento previsto no artigo 20.º, n.º 2, da Sexta Directiva IVA, um sujeito passivo transmitir um imóvel que é considerado bem de investimento; e se a transmissão do referido imóvel for efectuada por meio de duas operações em que (i) o prédio foi objecto de locação financeira pelo prazo de 999 anos (transacção isenta de IVA nos termos do artigo 13.º, B, alínea b), da Directiva) mediante o pagamento dum preço de 6 milhões de libras esterlinas, seguindo-se, três dias depois, (ii) a venda da *freehold reversion* (direito de propriedade) subsistente do imóvel (transacção sujeita a tributação nos termos do artigo 13.º, B, alínea g), da Directiva) pelo preço de 1.000 libras esterlinas, acrescido de IVA, podendo ambas as operações estar ou não pré-determinadas, no sentido de que após a realização da primeira não houvesse qualquer probabilidade de não se realizar a segunda,

o artigo 20.º, n.º 3, da Sexta Directiva IVA deve ser interpretado no sentido de que:

(a) se considera o bem de investimento afecto, até ao termo do período de ajustamento, a uma actividade económica que se presume ser inteiramente tributada?

(b) se considera o bem de investimento afecto, até ao termo do período de ajustamento, a uma actividade económica que se presume estar totalmente isenta?

ou

(c) se considera o bem de investimento afecto, até ao termo do período de ajustamento, a uma actividade económica que se presume ser parcialmente tributável e parcialmente isenta, na proporção dos valores respectivos do preço da venda da *freehold reversion*, operação sujeita a imposto, e da locação pelo prazo de 999 anos, operação isenta?»

18. A audiência no Tribunal de Justiça ocorreu em 16 de Fevereiro de 2005. Na audiência, a Centralan requereu que, no caso de o Tribunal de Justiça pretender aplicar neste caso o princípio do abuso do direito, fosse reaberta a fase escrita. O órgão jurisdicional de reenvio não mencionou este princípio. No presente processo, este princípio foi invocado pela primeira vez nas observações escritas da Comissão.

IV — Argumentos das partes

19. No processo, apresentaram observações a Centralan, o Governo do Reino Unido e a Comissão.

20. *A Centralan* entende que, face à redacção clara do artigo 20.°, n.° 3, da Sexta Directiva, apenas é relevante para o ajustamento a transmissão do direito de propriedade subsistente. Só através desta segunda operação é que o sujeito passivo cede a totalidade dos seus direitos sobre o bem. Não há razões para considerar que, no caso de várias transmissões sucessivas entre diferentes destinatários, se atende à operação economicamente essencial e se ignora uma operação por a considerar *de minimis*. Nos termos desta disposição, só há a alternativa entre operação tributável ou operação isenta. Dependendo do carácter da transmissão, o imposto a montante só pode ser completamente dedutível ou não dedutível. Uma ponderação proporcional de várias operações não encontra qualquer apoio no artigo 20.°, n.° 3.

21. O *Governo do Reino Unido* sustenta que uma ponderação proporcional (*apportionment*) é apropriada se a entrega do bem, na acepção do artigo 20.°, n.°, 3, da Sexta Directiva for efectuada — como previsto de antemão — através de duas operações, uma tributável e outra isenta. A solução defendida pela Centralan implica que a transmissão deva ser considerada tributável no seu conjunto, embora a transferência da *freehold reversion* corresponda a menos de 0,02 % do valor do bem.

22. Segundo a *Comissão*, a locação pelo prazo de 999 anos não pode ser considerada uma entrega na acepção do artigo 20.°, n.° 3, da Sexta Directiva. Em direito inglês, só a transferência da *freehold reversion* confere ao comprador o direito de dispor do bem imóvel como proprietário. O entendimento de ambas as transacções como partes de uma entrega suscita dificuldades práticas, em especial, se ambos os actos não tiverem sido concluídos durante o período de ajustamento. Porém, a Comissão entende que se deve examinar se existe um abuso de direito [7]. Embora a Sexta Directiva não inclua qualquer disposição sobre abuso de direito, trata-se de um princípio jurídico reconhecido em muitas áreas do direito comunitário. De acordo com este princípio, não são tidas em conta transacções efectuadas por um grupo de sujeitos passivos sem uma base económica, mas com o único objectivo de criar uma situação artificial que permite exercer o direito à dedução [8].

V — Apreciação jurídica

A — *Observação prévia quanto às regras sobre o ajustamento da dedução*

23. Importa esclarecer a questão de saber como deve ser efectuado o ajustamento da dedução nos termos do artigo 20.°, n.° 3, da Sexta Directiva, se um bem imóvel é primeiro objecto de locação financeira por 999 anos contra um pagamento único e, três dias depois, o direito de prorpiedade subsistente sobre ele é transferido para outra pessoa, sendo a primeira operação isenta de imposto sobre o valor acrescentado e a segunda sujeita a este imposto.

24. O órgão jurisdicional de reenvio apresenta ao Tribunal de Justiça três interpretações possíveis: a ponderação exclusiva da última transacção (tributável) (a), a ponderação exclusiva da primeira transacção (isenta) que tem a maior importância económica (b) ou a ponderação proporcional de ambas as transacções em função do seu valor (c). Antes de examinar qual destas variantes se adequa melhor às disposições da directiva, importa a seguir explicar brevemente, neste contexto, as regras sobre o ajustamento da dedução.

25. O direito à dedução faz parte integrante do mecanismo do IVA [9]. O regime das deduções visa libertar inteiramente o empre-

7 — A Comissão remete para os processos pendentes (já referidos na nota 3) relativos à questão do abuso do direito no domínio do imposto sobre o valor acrescentado.

8 — A Comissão baseia-se, em primeiro lugar, na definição de abuso do direito fornecida pelo Tribunal de Justiça no acórdão de 14 de Dezembro de 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, Colect., p. I-11569, n.os 52 e 53). Contudo, este acórdão refere-se às restituições à exportação para os produtos agrícolas.

9 — V., designadamente, acórdãos de 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Colect., p. I-1883, n.° 18), de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o. (C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577, n.° 43), e de 1 de Abril de 2004, Bockemühl (C-90/02, Colect., p. I-3303, n.° 38).

sário do ónus do IVA, devido ou pago, no âmbito de todas as suas actividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição de as referidas actividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA (princípio da neutralidade do IVA) [10].

26. Para efeitos de acesso ao direito à dedução, é necessário que o interessado seja um «sujeito passivo» na acepção da Sexta Directiva, por um lado, e que os bens e serviços em questão tenham sido utilizados para os fins das operações tributáveis, por outro [11]. O direito não pode ser limitado e pode ser exercido imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efectuadas a montante [12]. Em conformidade com o artigo 10.°, n.° 2, da Sexta Directiva, o direito à dedução surge desde que a entrega de bens ou a prestação de serviços seja efectuada [13].

27. Se um bem é utilizado apenas em parte para actividades tributáveis, aplica-se o artigo 17.°, n.° 5, em conjugação com o artigo 19.° da Sexta Directiva. Nos termos destas disposições, deve ser determinado um *pro rata*, que reflecte a parte das operações tributáveis da pessoa em causa. De acordo com este *pro rata*, os consumos intermédios são imputados só proporcionalmente a actividades tributáveis, pelo que existe também apenas um direito proporcional à dedução. Deste modo, o artigo 17.°, n.° 5, e o artigo 19.° da Sexta Directiva estabelecem uma ampla correspondência entre a medida da actividade económica e o direito à dedução [14].

28. O direito à dedução surge muito cedo, directamente com a entrega do bem ou a prestação de serviços que constituem o consumo intermédio. Por conseguinte, pode a seguir ser necessário um ajustamento da dedução, nos termos do artigo 20.° da Sexta Directiva, se a parte das operações tributáveis da empresa se modificou relativamente ao momento da realização do consumo intermédio.

29. A necessidade de ajustamento existe sobretudo a nível dos bens de investimento, porque estes permanecem no activo de

10 — V., designadamente, acórdãos de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman (268/83, Recueil, p. 655, n.° 19), de 15 de Janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Colect., p. I-1, n.° 15), Gabalfrisa (já referido na nota 9, n.° 44) e Bockemühl (já referido na nota 9, n.° 39).

11 — Acórdão de 29 de Abril de 2004, Faxworld (C-137/02, Colect., p. I-5547, n.° 24).

12 — V. acórdãos já referidos na nota 9, bem como acórdãos de 11 de Julho de 1991, Lennartz, (C-97/90, Colect., p. I-3795, n.° 27), e de 8 de Janeiro de 2002, Metropol e Stadler (C-409/99, Colect., p. I-81, n.° 42). Acórdão de 29 de Abril de 2004, Terra-Baubedarf (C-152/02, Colect., p. I-5583, n.° 35).

13 — V. acórdãos de 8 de Junho de 2000, Breitsohl (C-400/98, Colect., p. I-4321, n.° 36) e Terra-Baubedarf (já referido na nota 12, n.° 31).

14 — V. conclusões apresentadas pelo advogado-geral C. O. Lenz em 15 de Fevereiro de 1996 no processo Régie dauphinoise (C-306/94, Colect., pp. I-3695, 3697, n.° 37).

exploração por um longo período de tempo. [15] Por conseguinte, para estes bens, o artigo 20.º, n.º 2, da Sexta Directiva prevê que, durante um período de cinco anos, seja determinado, por cada ano de utilização, se os bens foram utilizados para fins de operações tributáveis na medida em que isto foi assumido ao serem adquiridos. No que diz respeito aos bens imóveis, os Estados-Membros podem alargar o período de ajustamento até 20 anos. Havendo discrepâncias entre a medida da utilização para operações tributáveis no ano de aquisição e no ano de referência, a dedução é ajustada. Consoante o caso, o sujeito passivo pode ter de restituir uma parte proporcional do imposto a montante, relativamente ao ano de referência, ou pode deduzir uma parte adicional.

30. O artigo 20.º, n.º 3, da Sexta Directiva regula o caso especial em que um bem de investimento é entregue a um terceiro, ou seja, é eliminado do capital de exploração antes do termo do período de ajustamento. Em vez do ajustamento anual, é efectuado um ajustamento único relativamente a todo o restante período de ajustamento. Determinante para a dedução é, neste caso, se a entrega ao terceiro foi tributada ou não.

31. Em resumo, é possível concluir que as regras sobre a dedução devem garantir que os consumos intermédios permanecem isentos, na medida em que se destinam à realização de prestações tributáveis. Assim, todo o valor acrescentado gerado é tributado uma só vez, no momento da entrega ao consumidor. Não deve haver lugar a uma tributação adicional dos consumos intermédios. Mas devem também ser evitadas perdas de receitas fiscais, que podem ocorrer se a dedução é permitida relativamente a bens que, efectivamente, não são utilizados (de modo exclusivo) para fins de operações tributáveis.

32. Os regimes em matéria de dedução proporcional e de ajustamento da dedução visam assegurar ao máximo a neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado — pode também falar-se do princípio da tributação única. Nas palavras do representante da Centralan, eles aumentam a exactidão da dedução.

33. Por outro lado, as regras sobre a dedução devem também ser claras e praticáveis. Assim, não é tido em consideração em que medida cada bem é utilizado no contexto de operações tributáveis. Pelo contrário, o *pro rata* relevante para a dedução é determinado relativamente ao volume de negócios global do sujeito passivo e depois aplicado uniformemente à dedução para todos os consumos intermédios. A utilização de um bem adqui-

15 — V. quanto às correspondentes disposições da Segunda Directiva IVA: acórdão de 1 de Fevereiro de 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen (51/76, Colect., p. 113; n.os 12/13).

rido com dedução também só é observada para bens de investimento durante um período longo, com vista a um ajustamento da dedução.

B — *Interpretação do artigo 20.°, n.° 3, da Sexta Directiva*

34. Atendendo aos objectivos do regime da dedução e do seu ajustamento, que acabei de destacar, importa agora examinar qual a modalidade de interpretação que melhor corresponde a estes objectivos. Neste contexto, toma-se por ponto de partida a letra da disposição.

1. O conceito de entrega

35. A condição de aplicação do artigo 20.°, n.° 3, da Sexta Directiva é, em primeiro lugar, que o bem de investimento seja *entregue* a um terceiro durante o período de ajustamento. Segundo a Centralan e a Comissão, apenas a transmissão da *freehold reversion* constitui uma entrega. Se assim fosse, as modalidades de interpretação (b) e (c) deviam ser logo excluídas. Com efeito, elas assentam na asserção de que também a locação financeira *por 999 anos* constitui uma entrega, na acepção do artigo 20.°, n.° 3, da Sexta Directiva.

36. O artigo 5.°, n.° 1, da Sexta Directiva define a entrega como «transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário». A Comissão afirma, invocando o direito inglês, que só a transferência da *freehold reversion* implica uma transferência dos direitos de propriedade.

37. Esta tese não deve ser acolhida. Como o Tribunal de Justiça indicou, designadamente no acórdão Shipping and Forwarding Enterprise Safe, resulta do teor do artigo 5.°, n.° 1, da Sexta Directiva

«que a noção de entrega de um bem não se refere à transferência da propriedade nas formas previstas no direito interno aplicável, mas inclui qualquer operação de transferência de um bem corpóreo por uma parte que confira a outra parte o poder de dispor dele, de facto, como se fosse o seu proprietário.» [16]

38. Este processo tinha por objecto uma situação muito semelhante à do caso em apreço. Primeiro, foi transferido o direito de dispor incondicionalmente do imóvel em questão (a chamada propriedade económica). A propriedade (jurídica) foi transferida mais tarde, independentemente da

16 — Acórdão de 8 de Fevereiro de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Colect., p. I-285, n.os 7 e 8). V. também acórdão de 6 de Fevereiro de 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, Colect., p. I-1317, n.° 32).

propriedade económica. O Tribunal de Justiça entendeu que logo a transferência da propriedade económica constitui uma entrega, na acepção do artigo 5.º, n.º 1, da Sexta Directiva.

39. Por conseguinte, também a locação por 999 anos à Inhoco podia constituir desde logo uma entrega, se a Inhoco recebeu o poder de dispor do imóvel como proprietária. Milita neste sentido o facto de a Inhoco adquirir, contra um pagamento único, o direito de utilização por um período muito longo, bem como o direito à renda do contrato de locação com a duração de 20 anos, celebrado com a Universidade. Por conseguinte, a locação pelo prazo de 999 anos é muito semelhante à transferência da propriedade económica, da qual se tratava no acórdão Shipping and Forwarding Enterprise Safe. Mas, tudo ponderado, esta conclusão deve ser tirada pelo órgão jurisdicional de reenvio, ao qual compete aplicar o direito no processo principal.

40. Poder-se-ia inclusivamente perguntar se a *locação por 999 anos* constitui por si só uma entrega dado que, com a *freehold reversion,* é transferida uma propriedade tão reduzida, que já não é possível falar de verdadeiros direitos de propriedade. Neste caso, seria adequada apenas a interpretação (b). Porém, milita em sentido contrário o facto de que é quase impossível traçar uma linha divisória entre os casos em que a propriedade é já tão reduzida que se deve excluir tratar-se de uma entrega e os casos em que o conteúdo da propriedade é ainda substancial. Deve o limite ser estabelecido logo no caso de uma locação pelo prazo de 99 anos, de 199 anos ou de 999 anos? Para evitar aqui demarcações arbitrárias, num caso como o presente, a transferência da propriedade (restante) deve, em princípio, ser entendida ainda como entrega.

41. Resta a objecção da Comissão, segundo a qual não podem ser conferidos a duas pessoas direitos de propriedade sobre uma coisa. Todavia, este argumento não colhe. Com efeito, é perfeitamente possível transferir uma coisa, por exemplo, em compropriedade, para uma pluralidade de pessoas. Assim, os condóminos adquirem regularmente direitos de compropriedade sobre as partes comuns do prédio como, por exemplo, escadas e corredores, bem como uma fracção ideal do terreno no qual o prédio foi construído. Ora, se várias pessoas podem ter mesmo simultaneamente direitos de propriedade em relação ao mesmo bem, isto é possível, por maioria de razão, quando as diferentes posições jurídicas surgem em fases distintas. Com efeito, a Inhoco pode, em primeiro lugar, exercer os direitos resultantes da locação durante 999 anos. Só em seguida se tornam efectivos os direitos decorrentes da *freehold reversion* que, no essencial, se limitam ao direito a receber o poder de disposição sobre o bem imóvel após o termo do contrato de locação.

42. Importa assim concluir, a título provisório, que quer a primeira transacção, a *locação por 999 anos*, quer também a segunda transacção, a transferência da *freehold reversion*, podem constituir uma entrega na acepção do artigo 5.°, n.° 1, da Sexta Directiva. Sendo de supor que o artigo 20.°, n.° 3, da Sexta Directiva tem por base o mesmo conceito de entrega, ambas as operações podem igualmente ser relevantes no âmbito do ajustamento da dedução. Deste modo, nenhuma das modalidades de interpretação é excluída só porque uma das transacções não preenche os requisitos de uma entrega na acepção desta disposição.

2. Operação relevante no caso de várias entregas

43. Resta esclarecer qual a entrega relevante para o ajustamento da dedução quando o bem é entregue a pessoas diferentes através de vários actos. Podem ser tomadas em consideração: a última operação, através da qual o sujeito passivo cessa definitivamente de ter interesse no bem, a operação mais importante do ponto de vista económico, ou todas as operações em conjunto.

44. Subjacente ao texto parece estar a asserção de que foi efectuada uma só entrega. Assim, presume-se que a actividade económica é inteiramente tributada «nos casos em que *a* entrega dos referidos bens é tributada; presume-se que está totalmente isenta nos casos em que *a* entrega se encontra isenta» [17].

45. Porém, apenas com base nesta formulação, não é possível concluir que é unicamente considerado um acto quando uma entrega é efectuada através de vários actos. Pelo contrário, os autores da directiva só tiveram em vista o caso normal em que um bem é entregue através de um acto. Se, com esta formulação, tivessem pretendido afirmar que, no caso de entregas que compreendem vários actos, só é determinante um acto, seria necessário terem indicado qual o acto que neste caso é decisivo. Pelo contrário, parece que o artigo 20.°, n.° 3, da Sexta Directiva contém uma lacuna relativamente a casos em que a entrega é efectuada através de vários actos. Esta lacuna deve ser suprida através de uma interpretação integrativa da disposição, atendendo ao contexto da regulamentação e ao objectivo por ela prosseguido.

46. As regras sobre a dedução visam isentar os consumos intermédios, tanto quanto possível na exacta medida em que são necessários para a realização de prestações tributáveis. A modalidade de interpretação

17 — Sublinhado pela autora.

(c) é a que melhor se ajusta à prossecução deste objectivo. A ponderação proporcional de ambas as transacções no quadro do ajustamento da dedução reflecte da forma mais precisa a utilização isenta ou tributável do bem.

47. As duas outras modalidades de interpretação não permitem alcançar este objectivo na mesma medida. É certo que, na interpretação (b), a parte principal da utilização é, pelo menos, correctamente ponderada. Não é grave que seja ignorada a transferência tributável da *freehold reversion*, face ao reduzido valor desta transacção no caso em apreço. Contudo, este método apresenta uma imprecisão que, noutras situações, nas quais os valores da transacção não divergem tanto, pode conduzir a resultados incoerentes.

48. Pelo contrário, a modalidade de interpretação (a) não permite, de modo algum, atingir o objectivo de estabelecer um nexo entre a dedução e a medida da utilização do bem para operações tributáveis. Embora a transferência tributável da *freehold reversion* apenas constitua a entrega de um direito negligenciável sobre o imóvel, a interpretação (a) implicaria uma dedução completa.

49. Em determinadas situações, mesmo quando isto não está expressamente previsto no texto da disposição pertinente da Sexta Directiva, é adequada uma ponderação proporcional, como mostram também os seguintes exemplos jurisprudenciais.

50. Por exemplo, no acórdão Armbrecht, o Tribunal de Justiça declarou que, quando um sujeito passivo vende um bem do qual tinha decidido reservar uma parte para seu uso privado, não age, no que toca à venda dessa parte, na qualidade de sujeito passivo, na acepção do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva [18]. Assim, o Tribunal de Justiça interpretou o artigo 2.º, n.º 1, no sentido de que uma entrega é tributável, *na medida em que* um sujeito passivo a efectua nessa qualidade. Ora, o texto refere-se apenas a entregas *efectuadas* por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.

51. No acórdão Enkler [19], o Tribunal de Justiça respondeu a questões relativas a uma autocaravana utilizada em parte para fins empresariais em parte para fins privados. Para calcular a matéria colectável nos termos do artigo 11.º, A.º, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva, exigiu uma ponderação proporcional das despesas para a autocaravana durante o período que corresponde à utilização para fins estranhos à empresa [20].

18 — Acórdão de 4 de Outubro de 1995, Armbrecht (C-291/92, Colect., p. I-2775, n.º 24).

19 — Acórdão de 26 de Setembro de 1996, Enkler (C-230/94, Colect., p. I-4517).

20 — Acórdão Enkler (já referido na nota 19, n.º 37).

52. Contudo, a Centralan contesta a modalidade de interpretação (c) com o argumento de que o imóvel só é completamente eliminado do activo de exploração com a transferência da *freehold reversion*. Só neste momento deve ser efectuado o ajustamento.

53. Do artigo 20.°, n.° 3, da Sexta Directiva resulta apenas que o ajustamento deve ser efectuado no momento da entrega. Pelo contrário, a disposição não contém qualquer indício de que, sendo efectuadas duas transacções que se sucedem rapidamente, devendo ambas ser qualificadas como entrega, só a última transacção deve ser decisiva para o ajustamento da dedução.

54. Pelo contrário, a ponderação exclusiva da última entrega pode conduzir a resultados completamente arbitrários, como o Governo do Reino Unido demonstrou, utilizando como exemplo uma parcela de terra arável, que é primeiro adquirida com dedução, posteriormente dividida em duas partes e depois alienada. Neste contexto entende-se que a venda de uma parte é tributável, porque esta parte foi entretanto transformada em terreno para construção, ao passo que a venda da outra parte, que continua a ser utilizada para fins agrícolas, está isenta. Se se rejeitar uma ponderação global de todas as operações de transmissão e se atender apenas à última transacção, o sujeito passivo poderia influenciar arbitrariamente o ajustamento da dedução, ao celebrar primeiro um ou outro negócio. Assim, a ponderação exclusiva da última entrega abre ao sujeito passivo possibilidades de actuação contrárias aos objectivos da directiva.

55. Isto é patente também no caso em apreço. Embora o imóvel seja eliminado do património da Centralan, essencialmente através de uma entrega isenta (a *locação por 999 anos*), a dedução é mantida na totalidade se se atender apenas à segunda transferência, meramente simbólica, da *freehold reversion*.

56. Por último, a Centralan e a Comissão referem as dificuldades práticas que a modalidade de interpretação (c) alegadamente implica. Contudo, não se compreende por que motivo a ponderação proporcional da entrega tributável não pode ser aplicada, na prática, ao ajustamento da dedução. Para determinar a dedução proporcional, nos termos do artigo 17.°, n.° 5, e do artigo 19.° da Sexta Directiva, são também necessários cálculos mais complexos. De resto, o ajustamento só deve ser efectuado relativamente a bens de investimento que são alienados durante o período de ajustamento.

57. Segundo a Centralan e a Comissão, surgem ainda problemas especiais quando as entregas a ponderar proporcionalmente não são todas efectuadas no mesmo período. Contudo, trata-se de uma situação hipotética, que não se verifica no processo principal.

58. De qualquer modo, neste caso também não existem dificuldades inultrapassáveis. Se num ano um bem de investimento é parcialmente eliminado do activo de exploração através de uma entrega, o ajustamento definitivo da dedução desta parte deve ser efectuado para o restante período de ajustamento, nos termos do artigo 20.°, n.° 3, da Sexta Directiva. Para a parte restante, cujo valor deve ser determinado através de métodos adequados, é depois efectuado nos períodos seguintes, proporcionalmente, o ajustamento corrente nos termos do artigo 20.°, n.° 2, até esta parte ser suprimida do activo através de outra entrega, na acepção do n.° 3, e ser também realizado o ajustamento definitivo.

59. Posto isto, na presente situação, o artigo 20.°, n.° 3, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que o bem de investimento se deve considerar afecto, até ao termo do período de ajustamento, a uma actividade económica que se presume ser parcialmente tributável e parcialmente isenta, na proporção dos valores respectivos do preço da venda da *freehold reversion*, sujeito a imposto, e da locação pelo prazo de 999 anos, isento.

C — *Quanto ao abuso do direito*

60. Face a esta solução, não é necessário examinar se e em que medida existe, no domínio do regime relativo ao imposto sobre o valor acrescentado, uma proibição de abuso do direito, em que condições ela se aplica e quais as consequências jurídicas que daqui decorrem. Também não há motivo para proceder à reabertura da fase escrita.

61. É certo que as transacções parecem, efectivamente, ser artificiais e destinadas apenas a permitir à Universidade a dedução do imposto sobre o valor acrescentado, que foi pago no contexto da construção do Harrington Building, embora a Universidade realize prestações em larga medida isentas. Porém, a interpretação da Sexta Directiva aqui defendida exclui que estas operações artificiais possam conduzir a uma isenção, contrária aos objectivos da directiva, que tivesse de ser corrigida através do recurso a princípios não escritos, como a proibição de abuso do direito.

VI — Conclusão

62. Com base nas considerações que precedem, proponho que o Tribunal de Justiça responda da seguinte forma à questão prejudicial dA High Court of Justice (Chancery Division):

No caso de a transmissão de um imóvel ser efectuada por meio de duas entregas, previstas de antemão e interdependentes, mais concretamente, através de uma locação financeira do imóvel pelo prazo de 999 anos, isenta, e três dias depois, através da venda *da freehold reversion,* sujaita a imposto, o artigo 20.°, n.° 3, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que o bem de investimento deve ser considerado afecto, até ao termo do período de ajustamento, a uma actividade económica que se presume ser parcialmente tributável e parcialmente isenta, na proporção dos valores respectivos do preço da venda da *freehold reversion,* sujeito a imposto, e da locação pelo prazo de 999 anos, isento.