# ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)
12 de Fevereiro de 1998 *

No processo C-346/95,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE, pelo Finanzgericht München (Alemanha), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

**Elisabeth Blasi**

e

**Finanzamt München I,**

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 13.°, parte B, alínea b), n.° 1, 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: C. Gulmann, presidente de secção, M. Wathelet (relator), J. C. Moitinho de Almeida, D. A. O. Edward e J.-P. Puissochet, juízes,

* Língua do processo: alemão.

advogado-geral: F. G. Jacobs,
secretário: D. Louterman-Hubeau, administradora principal,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação do Governo alemão, por Ernst Röder, Ministerialrat no Ministério Federal da Economia, e Bernd Kloke, Oberregierungsrat no mesmo ministério, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Jürgen Grunwald, consultor jurídico, na qualidade de agente,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações de E. Blasi, representada por Hans-W. Weindl, advogado em Munique, do Governo alemão, representado por Ernst Röder e Claus-Dieter Quassowski, Regierungsdirektor no Ministério Federal da Economia, na qualidade de agente, e da Comissão, representada por Jürgen Grunwald, na audiência de 5 de Junho de 1997,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 25 de Setembro de 1997,

profere o presente

## Acórdão

1 Por despacho de 20 de Setembro de 1995, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 9 de Novembro seguinte, o Finanzgericht München apresentou, em aplicação

do artigo 177.° do Tratado CE, três questões prejudiciais relativas à interpretação do artigo 13.°, parte B, alínea b), n.° 1, 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio que opõe E. Blasi ao Finanzamt München I (administração de finanças, a seguir «Finanzamt»), a propósito da sujeição de E. Blasi ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») a título de operações de alojamento que, em direito alemão, são consideradas de curta duração, por serem realizadas com base em contratos de locação de duração inferior a seis meses.

3 Resulta do despacho de reenvio que as disposições da legislação alemã aplicáveis aos factos do litígio principal, que correspondem ao artigo 13.°, parte B, alínea b), n.° 1, da Sexta Directiva, se contêm na versão de 1980 da Umsatzsteuergesetz (lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UStG»).

4 Nos termos do § 4, ponto 12, primeira frase, alínea a), e segunda frase, da UStG:

«De entre as operações referidas no § 1, n.° 1, pontos 1 a 3, são exoneradas:

...

12.

a) a locação de bens imóveis, de títulos a que se apliquem as disposições do direito civil relativas aos bens imóveis e de prédios rústicos e urbanos do Estado,

b) ...

c) ...

Não é exonerada a locação de divisões de uma habitação e de quartos de dormir postos à disposição, para alojamento de curta duração, de pessoas que não sejam familiares ou amigos ["Fremden"]...».

5 E. Blasi decidiu dar de arrendamento diversos prédios situados em Munique e neles alojou, a partir de 1984, famílias de refugiados originárias de países da Europa Central e Oriental que lhe eram enviadas pelo serviço municipal de apoio social.

6 Resulta do despacho de reenvio que os imóveis que serviam para o alojamento eram normais prédios de habitação, comportando, cada um, vários apartamentos. Eram postos à disposição das famílias quartos inteiramente mobilados e equipados com instalações que permitiam cozinhar. Os quartos eram limpos pelos próprios refugiados. E. Blasi fornecia a mobília e garantia a lavagem da roupa de cama, bem como a limpeza do chão, das escadas, dos quartos de banho e dos sanitários. Não era servida qualquer refeição aos ocupantes. Os imóveis não tinham recepção nem salas comuns ou quaisquer salas de estar afectas a um uso colectivo.

7 A cidade de Munique não tinha o direito de requisição, mas intervinha a título de intermediária e enviava pessoas a E. Blasi quando sabia que esta dispunha de apartamentos disponíveis.

8 Quanto às despesas de alojamento, suportadas pela cidade de Munique, o serviço municipal de apoio social entregava a E. Blasi declarações de compromisso de pagamento que eram habitualmente relativas a um mês e que podiam ser prorrogadas em caso de necessidade. O pagamento era feito com base num determinado montante diário, fixado por comum acordo entre E. Blasi e a cidade de Munique. Elevava-se, no decurso do ano em litígio, que é o ano de 1984, a 25 DM por dia e por pessoa.

9 Os contratos de locação eram celebrados a título individual entre E. Blasi e os locatários que lhe eram enviados pelo serviço de apoio social da cidade de Munique. Na maior parte dos casos, a duração da estadia efectiva dos refugiados era superior a seis meses. Resulta do despacho de reenvio que, por diferentes cartas dirigidas à cidade de Munique, E. Blasi recusara refugiados que pretendiam habitar em sua casa por apenas pouco tempo e manifestara o seu desejo de só arrendar a pessoas que desejassem residir em sua casa durante pelo menos seis meses. No entanto, os contratos de locação celebrados por E. Blasi com os seus locatários eram sempre celebrados por uma duração inferior a seis meses.

10 Por aviso de liquidação de 7 de Abril de 1987, E. Blasi foi tributada com base na sua declaração e o IVA foi fixado na quantia de 82 043 DM. Na sequência das conclusões do relatório de verificação de contas de 28 de Dezembro de 1990, o Finanzamt, por decisão rectificativa de 13 de Julho de 1993, fixou o IVA na quantia de 151 278 DM, com o fundamento de que E. Blasi não declarara todas as operações tributáveis que tinha realizado durante o período compreendido entre 1 de Janeiro e 30 de Junho de 1984.

11 Uma vez que a reclamação formulada contra esta decisão foi infrutífera, E. Blasi interpôs recurso para o Finanzgericht München.

12 Nele pediu que, após modificação do aviso de liquidação, da decisão rectificativa e da decisão de indeferimento da reclamação, o IVA que lhe é reclamado quanto ao ano de 1984 fosse anulado. O Finanzamt, em contrapartida, pediu que fosse negado provimento ao recurso.

13 O Finanzgericht München refere, a título liminar, que, segundo a jurisprudência do Bundesfinanzhof relativa ao § 4, ponto 12, da UStG, se considera que uma operação de alojamento hoteleiro é tributável se a intenção do operador for a de pôr os locais à disposição para um alojamento apenas temporário. A duração efectiva da locação tem pouca importância, uma vez que, segundo jurisprudência estabelecida, no caso de o alojamento de refugiados ou de requerentes de asilo ser assegurado pelas autoridades públicas, há que decidir com base na duração prevista pelo contrato de arrendamento. Considera-se que a locação é de curta duração quando a sua duração, prevista no contrato, é inferior a seis meses.

14 O Finanzgericht München sublinha que, se estes critérios forem aplicados no processo que lhe está submetido, as operações realizadas por E. Blasi não podem ser isentas de IVA, uma vez que, mesmo que esta destinasse os apartamentos que arrenda a uma locação de longa duração, nunca foi celebrado qualquer contrato de longa duração. Só retrospectivamente se poderia verificar que a locação dos apartamentos por intermédio da cidade de Munique incidiu sobre vários anos, sendo de 14,4 meses a duração efectiva média de cada arrendamento, segundo os cálculos de E. Blasi.

15 O Finanzgericht München indica ainda que a excepção à isenção instituída pelo § 4, ponto 12, segunda frase, da UStG se baseia no artigo 13.°, parte B, alínea b), n.° 1, da Sexta Directiva, que dispõe:

«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:

a) ...

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;

...».

16 Uma vez que o artigo 13.°, parte B, alínea b), n.° 1, da Sexta Directiva se limita a estipular que as operações de alojamento realizadas no âmbito de sectores com funções análogas à do sector hoteleiro estão excluídas da isenção de que beneficia a locação de bens imóveis, sem visar especificamente as operações de alojamento de curta duração, o Finanzgericht München interroga-se sobre a compatibilidade com

esta disposição do § 4, ponto 12, segunda frase, da UStG. Em consequência, submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 13.°, parte B, alínea b), n.° 1, da 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 (Sexta Directiva), deve ser interpretado no sentido de que "operações de alojamento... realizadas no âmbito do sector hoteleiro ou de sectores com funções análogas" abrangem apenas o conceito de hospedagem de curta duração de pessoas que não sejam familiares ou amigos?

2) No caso de resposta afirmativa à questão anterior:

a) Que período de tempo de hospedagem poderá ser regularmente considerado como de curta duração?

Não se verifica uma "operação de alojamento... realizada no âmbito do sector hoteleiro" quando o empresário explora os aposentos para alojamento de longa duração formalizado através de um contrato de arrendamento de longa duração (mais de seis meses)?

b) É possível uma isenção segundo a duração, nos termos do artigo 13.°, parte B, alínea b), n.° 1, quando se verifica que o conjunto dos aposentos foram arrendados, segundo a opção feita, por curta ou por longa duração?

3) No caso de resposta negativa à primeira questão:

Segundo que critérios (de tempo, de espaço ou de intenção) se deve fixar o conceito de "operações de alojamento... realizadas no âmbito do sector hote-

leiro ou de sectores com funções análogas" e quais dentre eles devem imperativamente verificar-se?»

17 Pelas suas questões prejudiciais, que há que examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 13.°, parte B, alínea b), n.° 1, da Sexta Directiva pode ser interpretado no sentido de que as operações que correspondem em direito alemão ao conceito de alojamento de curta duração de pessoas que não sejam familiares ou amigos constituem, em direito comunitário, operações de alojamento realizadas no âmbito de sectores com funções análogas às do sector hoteleiro, de modo a estarem sujeitas ao IVA. Interroga-se ainda sobre a questão de saber se é compatível com o artigo 13.°, parte B, alínea b), n.° 1, da Sexta Directiva distinguir entre operações tributáveis e operações isentas segundo a duração do alojamento, quando a isenção está reservada às operações de locação que se traduzem pela celebração de um arrendamento por mais de seis meses, sem que a duração efectiva total da locação tenha importância.

18 Deve observar-se, a título liminar, que, segundo jurisprudência constante, os termos utilizados para designar as isenções visadas pelo artigo 13.° da Sexta Directiva são de interpretação estrita, dado que constituem derrogações ao princípio geral de acordo com o qual o imposto sobre o volume de negócios é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efectuada a título oneroso por um sujeito passivo (acórdãos de 15 de Junho de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Colect., p. 1737, n.° 13, e de 11 de Agosto de 1995, Bulthuis-Griffioen, C-453/93, Colect., p. I-2341, n.° 19).

19 O elemento «com excepção... 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», constante do artigo 13.°, parte B, alínea b), n.° 1, da Sexta Directiva, introduz uma excepção à isenção prevista pela referida disposição para a locação de bens imóveis. Coloca, portanto, as operações que refere sob o regime geral desta directiva, que tende a submeter ao imposto todas as operações tributáveis, ressalvadas as derrogações expressamente previstas. Esta cláusula não pode, portanto, ser objecto de uma interpretação estrita.

20 Deve acrescentar-se que, como o advogado-geral realçou no n.° 18 das suas conclusões, a expressão «sectores com funções análogas» deve ser interpretada em sentido lato, dado que tem por objecto garantir que as operações de alojamento temporário análogas às fornecidas no sector hoteleiro, que com elas estão em situação de concorrência potencial, sejam tributadas.

21 Para definir as operações de alojamento que devem ser tributadas por derrogação à isenção da locação de bens imóveis, de acordo com o artigo 13.°, parte B, alínea b), n.° 1, da Sexta Directiva, os Estados-Membros gozam de uma certa margem de apreciação. Esta tem o seu limite na finalidade da disposição, que é, no que se refere à colocação à disposição de quartos para habitação, a de as operações — tributáveis — de alojamento realizadas no âmbito do sector hoteleiro ou de sectores com funções análogas deverem ser distinguidas da operação isenta que é a locação de bens imóveis.

22 Em consequência, compete aos Estados-Membros, aquando da transposição do artigo 13.°, parte B, alínea b), n.° 1, da Sexta Directiva, introduzir os critérios que lhes pareçam apropriados para estabelecer esta distinção.

23 Há que observar que o facto de distinguir entre o alojamento no sector hoteleiro (enquanto operação tributável) e a locação de quartos para habitação (enquanto operação isenta) em função da duração do alojamento constitui um critério de distinção apropriado, na medida em que o alojamento hoteleiro se distingue da locação de um quarto para habitação precisamente pela duração da estadia, entre outros critérios. Em geral, a estadia num hotel é breve, enquanto a realizada num apartamento para habitação é bastante mais longa.

24 A este respeito, como o advogado-geral realçou no n.° 20 das suas conclusões, a utilização do critério de fornecimento de alojamento de curta duração, sendo esta definida como uma duração inferior a seis meses, parece um meio razoável para garantir que as operações efectuadas pelos sujeitos passivos que exerçam uma actividade similar à função essencial exercida por um hotel, que é a de fornecer alojamento temporário no âmbito de uma relação comercial, sejam tributadas.

25 Além disso, no que respeita à definição do conceito de curta duração em direito alemão, a exigência, baseada na jurisprudência do Bundesfinanzhof, consistente em, para beneficiar da isenção, ser necessário provar a intenção, comprovada por um contrato de arrendamento ou outro, de locar um bem por uma duração mínima de seis meses, parece um critério de fácil utilização e apropriado a realizar a finalidade para que tende o artigo 13.°, parte B, da Sexta Directiva, que é a de garantir a aplicação correcta e simples das isenções previstas por esta disposição.

26 Há, no entanto, que reconhecer que, em certas situações, provavelmente excepcionais, é possível que determinadas cláusulas do contrato de arrendamento, nomeadamente a relativa à duração, não reflictam totalmente a realidade das relações contratuais, como quando o sujeito passivo não está, por exemplo, em condições de fixar livremente com os seus locatários a duração do arrendamento por esta depender das declarações de compromisso de pagamento das autoridades públicas. Nestas condições, compete por último ao órgão jurisdicional nacional verificar se, por estas razões, que se traduzem nomeadamente no automatismo das prorrogações dos contratos de arrendamento, não convirá ter em consideração a duração efectiva total do alojamento, em vez da duração constante do contrato de arrendamento.

27 Face às considerações que precedem, há que responder ao órgão jurisdicional de reenvio que o artigo 13.°, parte B, alínea b), n.° 1, da Sexta Directiva pode ser interpretado no sentido de que são tributáveis, a título de operações de alojamento realizadas no âmbito de sectores com funções análogas às do sector hoteleiro, as operações de alojamento por curta duração de pessoas que não sejam familiares ou

amigos. A este respeito, o artigo 13.°, parte B, alínea b), n.° 1, não se opõe a que a tributação seja aplicada aos contratos celebrados por uma duração inferior a seis meses, quando esta duração traduza a intenção das partes. Compete, no entanto, ao órgão jurisdicional nacional verificar se, no processo que lhe está submetido, determinados elementos (como a prorrogação automática do contrato de arrendamento) tendem a demonstrar que a duração constante do contrato de arrendamento não reflecte a verdadeira intenção das partes, caso em que se deverá ter em consideração a duração efectiva total do alojamento, em vez da duração constante do contrato de arrendamento.

## Quanto às despesas

28 As despesas efectuadas pelo Governo alemão e pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Finanzgericht München, por despacho de 20 de Setembro de 1995, declara:

**O artigo 13.°, parte B, alínea b), n.° 1, 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, pode ser interpretado no sentido de que são tributáveis, a título de operações de alojamento realizadas no âmbito de sectores com funções análogas às do sector hoteleiro, as operações de alojamento por curta duração de pessoas que não sejam familiares ou amigos. A este respeito, o artigo 13.°, parte B, alínea b), n.° 1, não se opõe a que a tributação seja aplicada aos contratos celebrados por uma duração inferior a seis meses, quando esta duração traduza a intenção das partes. Compete, no entanto, ao órgão jurisdicional nacional verificar se, no processo que está lhe submetido, determinados elementos (como a prorrogação automática do contrato de arrendamento) tendem a demonstrar que a duração constante do contrato de arrendamento não reflecte a verdadeira intenção das partes, caso em que se deverá ter em consideração a duração efectiva total do alojamento, em vez da duração constante do contrato de arrendamento.**

Gulmann Wathelet Moitinho de Almeida

Edward Puissochet

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 12 de Fevereiro de 1998.

O secretário

R. Grass

O presidente da Quinta Secção

C. Gulmann