ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

3 de Março de 2005 *

No processo C-428/02,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Vestre Landsret (Dinamarca), por decisão de 15 de Novembro de 2002, entrado no Tribunal de Justiça em26 de Novembro de 2002, no processo

Fonden Marselisborg Lystbådehavn

contra

Skatteministeriet,

e

Skatteministeriet

contra

Fonden Marselisborg Lystbådehavn,

* Língua do processo: dinamarquês.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Rosas, presidente de secção, A. Borg Barthet, J.-P. Puissochet, J. Malenovský e U. Lõhmus (relator), juízes,

advogada-geral: J. Kokott,
secretário: H. von Holstein, secretário adjunto,

vistos os autos e após a audiência de 23 de Setembro de 2004,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação do Fonden Marselisborg Lystbådehavn, por L. Henriksen e M. Andersen, advokaterne,

— em representação do Skatteministeriet e do Governo dinamarquês, por J. Molde, na qualidade de agente, assistido por P. Biering, advokat,

— em representação do Governo grego, por M. Apessos e K. Georgiadis, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa e T. Fich, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral apresentadas na audiência de 14 de Outubro de 2004,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial incide sobre a interpretação do artigo 13.°, B, alínea b), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), alterada pela Directiva 92/111/CEE do Conselho, de 14 de Dezembro de 1992 (JO L 384, p. 47, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de dois litígios que opõem, respectivamente, o Fonden Marselisborg Lystbådehavn [Fundo do porto de recreio de Marselisborg (Dinamarca), a seguir «FML»] ao Skatteministeriet (Ministério dos Impostos dinamarquês) e este último ao FML, relativamente à sujeição ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») das operações de locação, num porto de recreio, de lugares na água, bem como de lugares para recolha em terra, no Inverno, destinados a embarcações de recreio.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

3 De acordo com o seu décimo primeiro considerando, a Sexta Directiva procura, designadamente, estabelecer uma lista comum de isenções de IVA, a fim de que os recursos próprios sejam cobrados de modo uniforme em todos os Estados-Membros.

4 O artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva sujeita a IVA «[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 O artigo 4.º, n.ºs 1 e 2, da Sexta Directiva prevê:

«1. Por 'sujeito passivo' entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das actividades económicas referidas no n.º 2, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade.

2. As actividades económicas referidas no n.º 1 são todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. A exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência é igualmente considerada uma actividade económica.»

6 O artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva, que figura no título X da mesma, sob a epígrafe «Isenções», 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:

[...]

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;

[...]»

Legislação nacional

7 O artigo 13.°, n.° 1, ponto 8, da momsloven (lei do IVA) dispõe:

«Estão isentas de IVA as seguintes mercadorias e prestações de serviços:

[...]

8) A gestão e a locação de bens imóveis, incluindo o fornecimento de gás, água, electricidade e aquecimento no âmbito da locação. Contudo, a isenção não abrange a locação de apartamentos em hotéis ou estabelecimentos equiparados, a locação de apartamentos em empresas que os arrendem por períodos de tempo inferiores a um mês, a locação de lugares em parques de campismo, em parques de estacionamento e para fins publicitários e a locação de cofres fortes.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

8 A gestão do porto de recreio de Marselisborg está confiada ao FML. Essa instituição autónoma exerce, designadamente, a actividade de locação de lugares para embarcações na água e de lugares em terra para recolha das mesmas no Inverno.

9 Um lugar para embarcações na água pode ser locado por um ano ou numa base mensal, ou ainda por um período mais curto, ou seja, por um ou vários dias.

10 Em caso de locação anual, o locatário adquire o direito de utilizar um lugar fixo e delimitado, bem como o de utilizar as instalações comuns do porto, como as casas de banho e os chuveiros. Os lugares são adaptados às embarcações, em função do seu tamanho. Cada um deles tem um número individual e está identificado por um cabeço de amarração ou por uma prancha flutuante, ou por uma ponte flutuante com pranchas flutuantes. Se o locatário de um desses lugares não pretender utilizá-lo por um período de tempo superior a 24 horas, o lugar é colocado gratuitamente à disposição dos visitantes.

11 Os locatários de longa duração de lugares para embarcações com direito a lugar em terra devem pagar uma taxa de locação anual e prestar uma caução que é calculada em função, designadamente, da dimensão da embarcação. Em contrapartida, não é exigida qualquer caução no momento da locação de um lugar na água sem direito a um lugar em terra. No entanto, a renda anual é mais elevada nesta última situação.

12 No caso de locação mensal, por cada mês, é cobrada uma renda, mas não se exige qualquer caução. Ao locatário é assegurado, em princípio, um lugar numerado, delimitado e adaptado à sua embarcação.

13 A locação de curta duração está prevista para os visitantes, a quem só são atribuídos lugares no porto por um ou dois dias. Não se exige qualquer caução para este tipo de locação.

14 Quanto à locação de lugares em terra, a mesma permite ao utilizador adquirir o direito de utilizar um determinado lugar destinado à recolha da sua embarcação no Inverno. Esse lugar consiste num suporte, ou seja, uma estrutura sobre a qual é colocada a embarcação, que é numerado, podendo o locador aí aceder livremente para vigiar e preparar a sua embarcação.

15 O litígio no processo principal resulta do facto de, em resposta a um pedido dirigido pelo FML à autoridade fiscal regional de Åhrus (Dinamarca) em 1999, esta última ter considerado que os proventos retirados da actividade de locação de lugares para embarcações estão sujeitos a IVA. O FML contestou essa decisão junto do Landsskatteret (Dinamarca).

16 Na sua decisão de 6 de Dezembro de 2000, este órgão jurisdicional entendeu que a locação de lugares para embarcações na água não pode beneficiar da isenção de IVA prevista no artigo 13.º, n.º 1, ponto 8, da momsloven, por esta actividade não poder ser considerada locação de bens imóveis. O Landsskatteret considerou que o proprietário da embarcação não arrenda uma superfície delimitada e identificável, ou uma parte de um imóvel, mas adquire unicamente um direito de utilização que consiste em dispor de um lugar na água para a sua embarcação no porto.

17 Em contrapartida, no que diz respeito à recolha da embarcação no Inverno, o Landsskatteret julgou que esta actividade não está sujeita a IVA, pois pode ser qualificada de «locação de bens imóveis» na acepção do artigo 13.º, n.º 1, ponto 8, da momsloven. Considerou, com efeito, que o proprietário de uma embarcação arrenda, por um preço determinado na proporção da superfície ocupada, uma área delimitada e identificável, aonde pode livremente vir durante a época de Inverno. De acordo com este órgão jurisdicional, uma locação deste tipo não está abrangida pela disposição derrogatória respeitante à «locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos», pois as embarcações não estão englobadas no conceito de «veículos» na acepção do artigo 13.º, B, alínea b), ponto 2, da Sexta Directiva.

18 Tanto o FML como o Skatteministeriet interpuseram recurso da referida decisão do Landsskatteret para o Vestre Landsret. Este, considerando que a solução do litígio que lhe foi submetido carece da interpretação do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) O artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva IVA [...] deve ser interpretado no sentido de que o conceito de 'locação de bens imóveis' abrange a locação de um

lugar para uma embarcação, que consiste numa parte da área portuária em terra e numa área delimitada e identificável na água?

2) O artigo 13.°, B, alínea b), ponto 2, da Sexta Directiva IVA deve ser interpretado no sentido de que o conceito de 'veículos' abrange as embarcações?»

Quanto à primeira questão

19 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se o artigo 13.°, B, alínea b), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que o conceito de locação de bens imóveis abrange a locação de lugares destinados à amarração de embarcações na água, bem como de lugares para a recolha destas embarcações em terra, na área portuária.

Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

20 O FML sustenta que a sua actividade de locação de lugares para embarcações bem como de lugares em terra para recolha destas no Inverno corresponde às condições fixadas pela jurisprudência do Tribunal de Justiça para constituir uma locação de bens imóveis na acepção da Sexta Directiva. Com efeito, segundo afirma, a sua actividade implica o pagamento de uma renda, o lugar é locado por um período contratual concreto e esta locação implica a transferência para o locatário dos direitos de utilizar a propriedade bem como de excluir dela terceiros.

21 Relativamente à natureza do objecto locado, alega que as instalações portuárias constituem construções fixas que não podem ser facilmente desmontadas ou deslocadas.

22 O Governo dinamarquês considera que a locação de lugares para embarcações não pode ser considerada uma locação de bens imóveis, na acepção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva, pois as derrogações previstas neste artigo devem ser interpretadas de forma estrita.

23 De acordo com este governo, mesmo que as instalações portuárias possam ser qualificadas «de imóveis», expressão que constitui o elemento essencial para analisar o conceito de «bens imóveis» na acepção da Sexta Directiva, a utilização dessas instalações quando da amarração constitui apenas uma prestação acessória que, no plano fiscal, deve ser tratada da mesma forma que a prestação principal, ou seja, a atribuição aos proprietários de embarcações de um lugar na água, no porto. Ora, esta última não preenche as condições para ser incluída no conceito de bens imóveis.

24 Em contrapartida, a locação de um lugar claramente delimitado em terra pelo proprietário de uma embarcação, para a recolher durante o Inverno, deve ser qualificada de locação de um bem imóvel na acepção da Sexta Directiva.

25 O Governo grego, à semelhança do Governo dinamarquês, considera que o conceito de «locação de bens imóveis» não visa um lugar delimitado e identificável na água, mas cobre a locação de lugares em terra para a recolha de embarcações no Inverno.

26 A Comissão das Comunidades Europeias alega que resulta da interpretação muito ampla dos termos «locação de bens imóveis», feita pelo Tribunal de Justiça, que a locação de uma parte seca de uma área portuária, destinada a recolha de embarcações no Inverno, constitui incontestavelmente uma locação de um bem imóvel no sentido da Sexta Directiva. Por outro lado, a locação de um lugar na água não pode ser tratada de forma diferente em função da existência de particularidades técnicas, como a amarração da embarcação a uma bóia ou a uma ponte flutuantes, em vez da ancoragem ao fundo marinho ou da amarração a um duque de alba (pilar de amarração) enterrado no solo.

Resposta do Tribunal de Justiça

27 Segundo jurisprudência assente, as isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Directiva constituem conceitos autónomos de direito comunitário, devendo, portanto, ser objecto de uma definição comunitária (v. acórdãos de 12 de Setembro de 2000, Comissão/Irlanda, C-358/97, Colect., p. I-6301, n.º 51; de 16 de Janeiro de 2003, Maierhofer, C-315/00, Colect., p. I-563, n.º 25; de 12 de Junho de 2003, Sinclair Collis, C-275/01, Colect., p. I-5965, n.º 22; e de 18 de Novembro de 2004, Temco Europe, C-284/03, Colect., p. I-11237, n.º 16).

28 Na falta de uma definição do conceito de «locação de bens imóveis» constante do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva, há que interpretar esta disposição à luz do contexto em que se inscreve, das finalidades e da economia desta directiva, tendo especialmente em conta a *ratio legis* da isenção que prevê (v., neste sentido, acórdão Temco Europe, já referido, n.º 18).

29 Relativamente a este aspecto, dado que as isenções visadas no artigo 13.º da Sexta Directiva constituem derrogações ao princípio geral de acordo com o qual o IVA é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efectuada a título oneroso por um sujeito passivo, as mesmas são de interpretação estrita (v., designadamente, acórdãos Comissão/Irlanda, já referido, n.º 52; de 12 de Setembro de 2000, Comissão/Reino Unido, C-359/97, Colect., p. I-6355, n.º 64; e Sinclair Collis, já referido, n.º 23).

30 Em numerosos acórdãos, o Tribunal de Justiça definiu a locação de bens imóveis, na acepção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva, como o direito, conferido pelo proprietário de um imóvel ao locatário, de ocupar esse imóvel e de excluir qualquer outra pessoa do benefício desse direito, por um período acordado e mediante remuneração (v., nesse sentido, acórdãos Comissão/Irlanda, já referido, n.^{os} 52 a 57; de 9 de Outubro de 2001, Mirror Group, C-409/98, Colect., p. I-7175, n.º 31; de 4 de Outubro de 2001, «Goed Wonen», C-326/99, Colect., p. I-6831, n.º 55; e Temco Europe, já referido, n.º 19).

31 No processo principal, é pacífico que as relações entre o FML e os utilizadores dos lugares em terra, que têm o uso exclusivo, por uma duração determinada, dos lugares que lhes são atribuídos, estão englobadas no conceito de locação na acepção da referida disposição. O mesmo sucede quando se trata das relações entre o FML e os utilizadores de lugares na água, mesmo que, a título ocasional, um lugar possa ser provisoriamente ocupado por uma embarcação diferente da do titular desse lugar, quando este último não o utiliza para a sua própria embarcação. Uma vez que a utilização ocasional deste não acarreta qualquer prejuízo para o titular, não se pode considerar que a mesma desvirtua a relação deste com o gerente do porto.

32 Assim, para responder à primeira questão, resta averiguar se, respectivamente, os lugares para embarcações em terra e os lugares para embarcações na água devem ser considerados bens imóveis.

33 No que respeita aos lugares em terra, há que constatar que o solo utilizado para a recolha das embarcações é um bem imóvel.

34 Quanto aos lugares na água, resulta da decisão de reenvio que o FML é proprietário do terreno e da doca portuários. O facto de este terreno estar total ou parcialmente submerso não se opõe à sua qualificação de bem imóvel que pode ser objecto de locação ou arrendamento. Enquanto proprietário, o FML pode concessionar esse terreno na sua totalidade, incluindo as partes delimitadas deste. Contudo, a locação não incide sobre uma quantidade de água qualquer, mas sobre uma porção determinada da referida doca. Esta superfície coberta de água está delimitada de forma permanente e não pode ser deslocada.

35 Consequentemente, como observa igualmente a advogada geral no n.º 32 das suas conclusões, mesmo com base numa interpretação estrita do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva, um lugar numa doca obedece à definição de bem imóvel na acepção desta disposição.

36 Deve, assim, responder-se à primeira questão que o artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que o conceito de locação de bens imóveis engloba a locação de lugares destinados à amarração de embarcações na água, bem como de lugares para a recolha dessas embarcações em terra, na área portuária.

Quanto à segunda questão

37 Na sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se o conceito de «veículos», constante do artigo 13.°, B, alínea b), ponto 2, da Sexta Directiva, inclui as embarcações.

Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

38 O FML alega que resulta dos artigos 15.°, n.° 2, 28.°-A, n.° 2, alínea a), e 28.°-N, n.° 4, alíneas b) e c), da Sexta Directiva que o legislador comunitário faz uma distinção entre os termos «meios de transporte» e «veículos». Quando uma disposição abrange todos os tipos de meios de transporte, ou seja, aeronaves, veículos a motor, embarcações, etc., é utilizada a expressão «meios de transporte». Em contrapartida, o conceito de veículos é unicamente utilizado para englobar os meios de transporte terrestres aptos a circular. O conceito de «veículos» referido no artigo 13.°, B, alínea b), da Sexta Directiva só cobre, por isso, os meios de transporte terrestres e, portanto, deve responder-se de forma negativa à segunda questão.

39 Os Governos dinamarquês e grego consideram que o conceito de «veículos» não deve ser interpretado de forma estrita. Este conceito deve englobar tudo aquilo que possa transportar uma pessoa de um lugar para outro, incluindo embarcações.

40 A Comissão sustenta igualmente que, não obstante as divergências terminológicas entre as diferentes versões linguísticas do artigo 13.°, B, alínea b), ponto 2, da Sexta Directiva, o termo «veículos» é, com efeito, utilizado de forma coerente na totalidade da mesma e engloba os meios de transporte em sentido amplo, incluindo embarcações. Uma interpretação contrária teria consequências incoerentes, incompatíveis com o princípio da neutralidade fiscal.

Resposta do Tribunal de Justiça

41 Os termos utilizados nas diferentes versões linguísticas do referido artigo 13.°, B, alínea b), ponto 2, para designar o conceito de «veículos», não são coerentes. Como a Comissão observa com razão, certas versões linguísticas, entre as quais as versões francesa, inglesa, italiana, espanhola, portuguesa, alemã e finlandesa, englobam nesse conceito os meios de transporte em geral, incluindo as aeronaves e as embarcações. Em contrapartida, outras versões, como a dinamarquesa, a sueca, a neerlandesa e a grega, escolheram um termo mais preciso e que tem um significado mais restrito, que serve para designar principalmente os «meios de transporte terrestres». Mais particularmente, o termo dinamarquês «kjøretøjer» refere-se a meios de transporte terrestres rodoviários.

42 A esse respeito, importa recordar que, de acordo com jurisprudência assente, em caso de divergência entre as diferentes versões linguísticas de uma disposição comunitária, esta deve ser interpretada em função da economia geral e da finalidade da regulamentação de que faz parte (v., designadamente, acórdãos de 27 de Março de 1990, Cricket St Thomas, C-372/88, Colect., p. I-1345, n.° 19, e de 14 de Setembro de 2000, D., C-384/98, Colect., p. I-6795, n.° 16).

43 Ora, tratando-se da locação de lugares para o estacionamento de veículos, o artigo 13.°, B, alínea b), ponto 2, da Sexta Directiva introduz uma excepção à isenção prevista nesse artigo para a locação de bens imóveis. Coloca, portanto, as operações que refere sob o regime geral desta directiva, que tende a submeter ao IVA todas as operações tributáveis, ressalvadas as derrogações expressamente previstas. Esta

cláusula não pode, portanto, ser objecto de uma interpretação estrita (v. acórdão de 12 de Fevereiro de 1998, Blasi, C-346/95, Colect., p. I-481, n.º 19).

44 Assim, o termo «veículos», empregue na referida disposição, deve ser interpretado como visando todos os meios de transporte, incluindo as embarcações.

45 Com efeito, a locação de lugares para embarcações não está limitada ao único direito de ocupar privativamente a superfície de água, mas implica igualmente a colocação à disposição de diversos equipamentos portuários que permitem, designadamente, a amarração da embarcação, facilidades de desembarque e embarque para a tripulação, a utilização eventual por esta de diversas instalações sanitárias e outras. Ora, como observa a advogada geral no n.º 51 das suas conclusões, nenhuma das considerações, designadamente de carácter social, que foram tidas em conta para justificar a isenção de IVA instituída a favor da locação de bens imóveis pode ser aplicada à locação de lugares para embarcações nas circunstâncias do processo principal.

46 Nestas condições, tendo em conta os objectivos do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva, o ponto 2 desta disposição, que exclui da excepção à sujeição ao IVA a locação de lugares para o estacionamento de veículos, deve ser interpretado no sentido de que o mesmo se aplica, de forma geral, à locação de lugares para o estacionamento de todos os meios de transporte, incluindo as embarcações.

47 Pelo acima exposto, deve responder-se à segunda questão que o artigo 13.º, B, alínea b), ponto 2, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que o conceito de «veículos» engloba as embarcações.

Quanto às despesas

48 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. As despesas efectuadas com a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça, diferentes das das partes referidas, não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Terceira Secção) declara:

1) **O artigo 13.°, B, alínea b), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, alterada pela Directiva 92/111/CEE do Conselho, de 14 de Dezembro de 1992, deve ser interpretado no sentido de que o conceito de locação de bens imóveis engloba a locação de lugares destinados à amarração de embarcações na água, bem como de lugares para a recolha dessas embarcações em terra, na área portuária.**

2) **O artigo 13.°, B, alínea b), ponto 2, da Sexta Directiva 77/388, alterada pela Directiva 92/111, deve ser interpretado no sentido de que o conceito de «veículos» engloba as embarcações.**

Assinaturas.