ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

26 de Maio de 2005 *

No processo C-43/04,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), por decisão de 27 de Novembro de 2003, entrado no Tribunal de Justiça em 4 de Fevereiro de 2004, no processo

Finanzamt Arnsberg

contra

Stadt Sundern,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Rosas (relator), presidente de secção, A. Borg Barthet, A. La Pergola, J. Malenovský e A. Ó Caoimh, juízes,

* Língua do processo: alemão.

advogado-geral: P. Léger,

secretário: R. Grass,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

— em representação do Governo alemão, por C.-D. Quassowski e A. Tiemann, na qualidade de agentes,

— em representação do Governo helénico, por E. Svolopoulou e K. Marinou, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por D. Triantafyllou e K. Gross, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial incide sobre a interpretação do artigo 25.º 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 Este pedido foi apresentado no quadro de um litígio que opõe a Stadt Sundern (município de Sundern) ao Finanzamt Arnsberg (a seguir «Finanzamt») relativamente à aplicação do regime forfetário agrícola, previsto no referido artigo, à locação de lotes de caça no quadro de uma exploração silvícola municipal.

Quadro jurídico

Legislação comunitária

3 O artigo 25.º da Sexta Directiva, intitulado «Regime comum forfetário para produtores agrícolas», dispõe:

«1. Sempre que a aplicação aos produtores agrícolas do regime normal do imposto sobre o valor acrescentado, ou, se for o caso, do regime simplificado previsto no artigo 24.º encontrar dificuldades, os Estados-Membros podem aplicar um regime forfetário destinado a compensar a carga do imposto sobre o valor acrescentado pago relativamente às aquisições de bens e de serviços feitas pelos agricultores sujeitos ao regime forfetário nos termos do presente artigo.

2. Para efeitos do disposto no presente artigo, entende-se por:

— 'produtor agrícola', o sujeito passivo que exerce a sua actividade no âmbito de uma exploração a seguir definida;

— 'exploração agrícola, silvícola ou de pesca', a exploração como tal considerada pelos Estados-Membros, no âmbito das actividades de produção enumeradas no Anexo A,

— 'agricultor sujeito ao regime forfetário', o produtor agrícola a que se aplique o regime forfetário previsto nos n.º 3 e seguintes;

— 'produtos agrícolas', os bens resultantes do exercício das actividades enumeradas no Anexo A, que sejam produzidos pelas explorações agrícolas, silvícolas ou de pesca dos Estados-Membros,

— 'prestações de serviços agrícolas', as prestações de serviços enumeradas no Anexo B, efectuadas por um produtor agrícola que utilize os seus próprios recursos de mão-de-obra e/ou o equipamento normal da respectiva exploração agrícola, silvícola ou de pesca,

[...]

5. As percentagens forfetárias previstas no n.º 3 serão aplicadas ao preço, líquido de impostos [...]. Esta compensação excluirá qualquer outra forma de dedução.

[...]

9. Os Estados-Membros podem excluir do regime forfetário certas categorias de produtores agrícolas e bem assim os produtores agrícolas relativamente aos quais a aplicação do regime normal do imposto sobre o valor acrescentado ou, se for caso disso, do regime simplificado previsto no n.º 1 do artigo 24.º, não apresente dificuldades de ordem administrativa.

[...]»

4 O Anexo B da directiva, intitulado «Lista de prestações de serviços agrícolas», enuncia:

«São consideradas prestações de serviços agrícolas as prestações de serviços que contribuem normalmente para a realização da produção agrícola, designadamente:

[...]

— a locação, para fins agrícolas, dos meios normalmente utilizados nas explorações agrícolas, silvícolas ou de pesca;

[...]»

Legislação nacional

5 O § 2 da lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios (Umsatzsteuergesetz, a seguir «UStG»), na versão em vigor na data dos factos do litígio no processo principal, prevê:

«1) É empresário quem exerce autonomamente uma actividade industrial, comercial ou profissional. A empresa abrange a totalidade da actividade industrial, comercial ou profissional do empresário. [...]

[...]

3) As pessoas colectivas de direito público só exercem actividades industriais, comerciais ou profissionais no quadro das suas empresas industriais ou comerciais (§ 1, n.º 1, alínea 6), e § 4 da Körperschaftsteuergesetz) e das suas empresas agrícolas ou silvícolas.»

6 O § 24 da UStG dispõe:

«1) Relativamente às operações realizadas por uma empresa agrícola ou silvícola, o imposto é fixado da seguinte forma, sem prejuízo dos pontos 2 a 4:

1. Para as entregas de produtos silvícolas, com excepção dos produtos da indústria de serração, em 5% da matéria colectável;

[...]

3. Para as outras operações, na acepção do § 1, n.º 1, ponto 1, em 9% da matéria colectável [...] Os montantes de imposto dedutíveis, na medida em que possam ser atribuídos às operações descritas no ponto 1 do n.º 1, são fixados em 5%; nos restantes casos do n.º 1, são fixados em 9% da matéria colectável fixada para essas operações. Não há lugar a qualquer outra dedução de imposto. [...]

2) São consideradas empresas agrícolas e silvícolas

1. As que se dedicam a actividades agrícolas, silvícolas, vitivinícolas, hortofrutícolas, de viveiros e todas as empresas que se dedicam ao cultivo de plantas ou partes de plantas com a utilização de meios naturais, à pesca em águas interiores, à aquicultura, à criação de peixes para a pesca em águas interiores e para a aquicultura, à apicultura, à pastorícia, bem como à produção de sementes;

2. [...]

São igualmente empresas agrícolas e silvícolas as empresas complementares das empresas agrícolas e silvícolas. [...]

3) Se o empresário realizar, além das operações descritas no n.º 1, também outras operações, a exploração agrícola e silvícola deve ser considerada uma exploração gerida separadamente na estrutura da empresa.

[...]»

Tramitação processual no processo principal e questões prejudiciais

7 De 1994 a 1999, a Stadt Sundern obteve receitas da venda de madeira e da exploração florestal, bem como da locação de lotes de caça privada. Tendo equiparado essas locações a operações na acepção do «regime forfetário» previsto no § 24 da UStG, não declarou, por essa razão, o imposto sobre o volume de negócios.

8 Na sequência de um controlo no local, o Finanzamt considerou que as locações dos lotes de caça em questão não se incluíam nas operações agrícolas e silvícolas na acepção dessa disposição, mas deviam ser tributadas à taxa normal, em conformidade com o regime geral de tributação. Exigiu, por isso, à Stadt Sundern o pagamento do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») em relação às receitas obtidas com as referidas locações.

9 A Stadt Sundern interpôs recurso para o Finanzgericht dos avisos de liquidação em causa. Este órgão jurisdicional deu provimento ao referido recurso considerando que a locação dos lotes de caça não se inscrevia no quadro de uma exploração agrícola e silvícola nem no de uma exploração de carácter industrial ou comercial na acepção do § 2, n.º 3, da UStG. Com efeito, esta operação não excede a simples gestão de um património.

10 O Finanzamt interpôs recurso de revista para o Bundesfinanzhof. Sustentou que os referidos lotes foram dados em locação, em conformidade com o § 2, n.º 3, da UStG, no quadro da exploração silvícola da Stadt Sundern, mas essa locação não constitui

uma operação agrícola na acepção do § 24 da UStG. Concluiu daí, por conseguinte, que a referida locação devia ser sujeita ao regime geral de tributação.

11 O Bundesfinanzhof pretende saber se a sua jurisprudência, segundo a qual a locação de lotes de caça não é abrangida pelo regime forfetário para produtores agrícolas e está sujeita ao regime geral de tributação, é compatível com as disposições do artigo 25.º da Sexta Directiva, quando os terrenos a que está associado o direito de caça façam parte de uma exploração agrícola ou silvícola. Nestas condições, este órgão jurisdicional decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Os Estados Membros que transpuseram para o seu direito interno o regime comum forfetário para os produtores agrícolas, previsto no artigo 25.º da [Sexta] Directiva, têm a faculdade de isentarem ou são obrigados a isentar, na prática, os agricultores sujeitos ao regime forfetário do pagamento do imposto sobre o valor acrescentado?

2) Em caso de resposta afirmativa à questão n.º 1: esta regra aplica-se apenas às entregas de produtos agrícolas e às prestações de serviços agrícolas ou também às outras operações do agricultor sujeito ao regime forfetário, ou as outras operações ficam sujeitas ao regime geral da [Sexta] Directiva [...]?

Quais as consequências que daí decorrem para um arrendamento destinado à caça feito por um agricultor sujeito ao regime forfetário?»

Observações preliminares

12 A título preliminar, deve salientar-se que o alcance exacto da primeira questão e a sua relação com a segunda não resultam claramente da decisão de reenvio.

13 Todavia, a primeira questão pode ser compreendida como tendo em vista determinar se um Estado-Membro que fez uso, em conformidade com o disposto no artigo 25.º da Sexta Directiva, da faculdade de aplicar aos produtores agrícolas o regime comum forfetário tem a obrigação de sujeitar esses agricultores a este regime quando os mesmos efectuem operações abrangidos pelo referido regime, ou se se trata antes de uma faculdade.

14 A segunda questão, por seu lado, divide-se, essencialmente, em duas partes. Por um lado, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se as operações realizadas pelo agricultor sujeito ao regime forfetário, diversas das entregas de produtos agrícolas e das prestações de serviços agrícolas, estão sujeitas ao regime comum forfetário. Por outro, pretende saber se a locação de lotes de caça constitui uma prestação de serviços agrícolas na acepção do artigo 25.º da Sexta Directiva.

15 Ora, só se afigurará necessário responder à primeira questão, tal como foi interpretada no n.º 13 do presente acórdão, se a segunda parte da segunda questão requerer uma resposta afirmativa.

16 Nestas condições, deve inverter-se a ordem das questões e examinar-se, em primeiro lugar, as duas partes da segunda questão e, em seguida, sendo caso disso, a primeira questão.

Quanto à primeira parte da segunda questão

17 Na primeira parte da segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se o artigo 25.º da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que o regime comum forfetário para produtores agrícolas se aplica somente à entrega de produtos agrícolas e às prestações de serviços agrícolas, como definidas no n.º 2 desse artigo, e se as outras operações efectuadas pelos agricultores sujeitos ao regime forfetário estão submetidas ao regime geral do IVA.

18 Os Governos alemão e grego, bem como a Comissão das Comunidades Europeias, propõem uma resposta afirmativa a esta questão.

19 Deve salientar-se que o Tribunal de Justiça já teve ocasião de se pronunciar sobre a relação entre o regime comum forfetário para produtores agrícolas e o regime geral do IVA no processo que deu lugar ao acórdão de 15 de Julho de 2004, Harbs (C-321/02, Colect., p. I-7101).

20 Decorre deste acórdão que as operações diferentes da entrega de produtos agrícolas e das prestações de serviços agrícolas, na acepção do n.º 2 do artigo 25.º da Sexta Directiva, realizadas pelo agricultor sujeito ao regime forfetário no quadro da exploração agrícola continuam submetidas ao regime geral da Sexta Directiva (v., neste sentido, acórdão Harbs, já referido, n.^{os} 31 e 36).

21 Por consequência, há que responder à primeira parte da segunda questão que o artigo 25.º da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que o regime comum forfetário para produtores agrícolas se aplica somente à entrega de produtos agrícolas e às prestações de serviços agrícolas, como definidas no n.º 2 desse artigo, e de que as restantes operações efectuadas pelos agricultores sujeitos ao regime forfetário estão sujeitas ao regime geral da referida directiva.

Quanto à segunda parte da segunda questão

22 Na segunda parte da segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se a locação de lotes de caça por um agricultor sujeito ao regime forfetário constitui uma prestação de serviços agrícolas na acepção do n.º 2, segundo travessão, do artigo 25.º da Sexta Directiva, conjugado com o Anexo B desta, que enumera as prestações de serviços agrícolas.

23 O Governo alemão e a Comissão consideram que esta questão requer uma resposta negativa, já que a locação de lotes de caça não figura no Anexo B da Sexta Directiva. Sublinham, a esse propósito, que o artigo 25.º da directiva deve ser interpretado de maneira restritiva, em conformidade com a sua natureza derrogatória.

24 Deve recordar-se que, para determinar o alcance de uma disposição de direito comunitário, há que ter em conta ao mesmo tempo os seus termos, o seu contexto e as suas finalidades (acórdãos de 15 de Outubro de 1992, Tenuta il Bosco, C-162/91, Colect., p. I-5279, n.º 11, e Harbs, já referido, n.º 28). Além disso, decorre das

exigências tanto da aplicação uniforme do direito comunitário como do princípio da igualdade que os termos de uma disposição do direito comunitário que não contenha qualquer remissão expressa para o direito dos Estados-Membros para determinar o seu sentido e o seu alcance devem normalmente ser objecto, em toda a Comunidade, de uma interpretação autónoma e uniforme que deve ser procurada tendo em conta o contexto da disposição e o objectivo prosseguido pela regulamentação em causa (v., nomeadamente, acórdãos de 18 de Janeiro de 1984, Ekro, 327/82, Recueil, p. 107, n.º 11, e de 17 de Março de 2005, Feron, C-170/03, Colect., p. I-2299, n.º 26).

25 Há que reconhecer que a interpretação defendida pelo Governo alemão e pela Comissão é corroborada pela redacção das disposições em causa, pelo contexto em que se inscrevem, bem como pelas finalidades prosseguidas pelo regime comum forfetário.

26 Importa salientar, em primeiro lugar, que, por força do n.º 2, quinto travessão, do artigo 25.º da Sexta Directiva e do Anexo B desta, são consideradas prestações de serviços agrícolas as prestações de serviços que contribuem normalmente para a realização da produção agrícola, designadamente «a locação, para fins agrícolas, dos meios normalmente utilizados nas explorações agrícolas». Ora, a locação de lotes de caça não é expressamente visada por essas disposições e, além disso, não preenche as condições estabelecidas pelas mesmas.

27 No tocante, em seguida, ao contexto em que se inscrevem essas disposições, deve reconhecer-se que incidem sobre um regime particular que constitui uma excepção ao regime geral da Sexta Directiva. É jurisprudência assente que qualquer derrogação ou excepção a uma regra geral deve ser interpretada de maneira restritiva (v., nomeadamente, acórdãos de 12 de Dezembro de 1995, Oude Luttikhuis e o., C-399/93, Colect., p. I-4515, n.º 23, e de 12 de Dezembro de 2002, Bélgica/ /Comissão, C-5/01, Colect., p. I-11991, n.º 56). Ora, como os outros regimes especiais

previstos pela Sexta Directiva, este regime deve, por isso, ser aplicado apenas na medida do necessário para alcançar o seu objectivo (v. acórdão Harbs, já referido, n.º 27).

28 Por último, no que respeita ao exame das finalidades prosseguidas pelo regime comum forfetário, há que recordar que este corresponde a um imperativo de simplificação. Como resulta do n.º 29 do acórdão Harbs, já referido, este regime tende a compensar o encargo do imposto sobre as aquisições de bens e serviços dos agricultores através do pagamento de uma compensação forfetária aos produtores agrícolas que exerçam a sua actividade no quadro de uma exploração agrícola, silvícola ou de pesca, quando entreguem produtos agrícolas ou efectuem prestações de serviços agrícolas.

29 A aplicação do regime comum forfetário não assenta num só critério relativo à qualidade formal de produtor agrícola, mas depende também da natureza das operações económicas realizadas por este (v., neste sentido, acórdão Harbs, já referido, n.º 31). Ora, interpretar o conceito de «prestações de serviços agrícolas» que figura no n.º 2, quinto travessão, do artigo 25.º da Sexta Directiva, no sentido de que abrange uma locação, como a locação de lotes de caça que não se destina a fins agrícolas e não incide sobre meios normalmente utilizados nas explorações agrícolas, silvícolas ou de pesca, não é conforme nem com a natureza nem com a finalidade do referido regime.

30 Assim, quando, numa situação como a que está em causa no processo principal, um produtor agrícola dá em locação lotes de terreno destinados à caça, não pode considerar-se que efectua uma prestação de serviços agrícolas na acepção do n.º 2, quinto travessão, do artigo 25.º da Sexta Directiva, conjugado com o Anexo B da mesma.

31 Por conseguinte, deve responder-se à segunda parte da segunda questão que o n.º 2, quinto travessão, do artigo 25.º da Sexta Directiva, conjugado com o Anexo B da mesma, deve ser interpretado no sentido de que a locação de lotes de caça por um agricultor sujeito ao regime forfetário não constitui uma prestação de serviços agrícolas na acepção desta directiva.

32 Tendo em conta a resposta dada à segunda parte da segunda questão e pelas razões expostas nos n.os 12 a 16 do presente acórdão, não há que responder à primeira questão.

Quanto às despesas

33 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

1) **O artigo 25.º 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 regime comum forfetário para produtores agrícolas se aplica somente à entrega de produtos agrícolas e às**

prestações de serviços agrícolas, como definidas no n.º 2 desse artigo, e de que as restantes operações efectuadas pelos agricultores sujeitos ao regime forfetário estão sujeitas ao regime geral desta directiva.

2) **O n.º 2, quinto travessão, do artigo 25.º da Directiva 77/388, conjugado com o Anexo B da mesma, deve ser interpretado no sentido de que a locação de lotes de caça por um agricultor sujeito ao regime forfetário não constitui uma prestação de serviços agrícolas na acepção desta directiva.**

Assinaturas.