ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

4 de Outubro de 2001 *

No processo C-326/99,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 234.° CE, pelo Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Stichting «Goed Wonen»

e

Staatssecretaris van Financiën,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação dos artigos 5.°, n.° 3, bem como 13.°, B, alínea b), e C), alínea a), 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),

* Língua do processo: neerlandês.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: A. La Pergola (relator), presidente de secção, M. Wathelet, D. A. O. Edward, P. Jann e C. W. A. Timmermans, juízes,

advogado-geral: F. G. Jacobs,
secretário: D. Louterman-Hubeau, chefe de divisão,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação do Governo neerlandês, por M. A. Fierstra, na qualidade de agente,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa e H. M. H. Speyart, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Stichting «Goed Wonen», representada por G. Vos, gemachtigde, do Governo neerlandês, representado por J. S. van den Oosterkamp, na qualidade de agente, do Governo alemão, representado por W.-D.

Plessing, na qualidade de agente, e da Comissão, representada por H. M. H. Speyart, na audiência de 7 de Dezembro de 2000,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 22 de Fevereiro de 2001,

profere o presente

Acórdão

1 Por decisão de 24 de Agosto de 1999, entrada no Tribunal de Justiça em 31 de Agosto seguinte, o Hoge Raad der Nederlanden colocou, nos termos do artigo 234.° CE, duas questões prejudiciais sobre a interpretação dos artigos 5.°, n.° 3, bem como 13.°, B, alínea b), e C), alínea a), 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 quadro de um litígio que opõe a Stichting «Goed Wonen», uma fundação neerlandesa, ao Staatssecretaris van Financiën, a propósito de um aviso de liquidação extraordinária emitido pelo inspector dos impostos e respeitante ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») declarado pela referida fundação a título do período de 1 de Abril a 30 de Junho de 1995.

Enquadramento jurídico

A regulamentação comunitária

3 O campo de aplicação da Sexta Directiva está definido pelo seu artigo 2.° como segue:

«Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

1. As entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

2. As importações de bens.»

4 Sob o título V, intitulado «Operações tributáveis», o artigo 5.° da Sexta Directiva, ele próprio intitulado «Entregas de bens», dispõe:

«1. Por 'entrega de um bem' entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário.

[...]

3. Os Estados-Membros podem considerar bens corpóreos:

[...]

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

[...]»

5 Nos termos do artigo 6.° da Sexta Directiva, que figura igualmente sob o respectivo título V, e que é intitulado «Prestações de serviços»:

«1. Por 'prestação de serviços' entende-se qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens na acepção do artigo 5.°

[...]»

6 Sob o título X, intitulado «Isenções», o artigo 13.º da Sexta Directiva, ele próprio intitulado «Isenções no território do país», inclui as seguintes disposições, igualmente pertinentes para o presente processo:

«[...]

B) *Outras isenções*

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;

[...]

C) *Opções*

Os Estados-Membros podem conceder aos seus sujeitos passivos o direito de optar pela tributação:

a) Da locação de bens imóveis;

[...]

Os Estados-Membros podem restringir o âmbito do direito de opção e fixarão as regras do seu exercício.»

7 O artigo 17.° da Sexta Directiva, intitulado «Origem e âmbito do direito à dedução», dispõe no seu n.° 2, alínea a):

«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;»

8 Sob o título XV, intitulado «Medidas de simplificação», o artigo 27.° da Sexta Directiva prevê:

«1. O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, pode autorizar os Estados-Membros a introduzirem medidas especiais derrogatórias da presente directiva para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais. As medidas destinadas a simplificar a cobrança do imposto não devem influir, a não ser de modo insignificante, sobre o montante do imposto devido no estádio de consumo final.

2. O Estado-Membro que deseje introduzir as medidas referidas no n.° 1 delas informará a Comissão, fornecendo-lhe todos os elementos de apreciação úteis.

3. A Comissão informará desse facto os outros Estados-Membros no prazo de um mês.

4. A decisão do Conselho considerar-se-á tomada se, no prazo de dois meses a contar da informação referida no n.º 3, nem a Comissão nem um dos Estados-Membros submeter o assunto à apreciação do Conselho.

[...]»

A regulamentação nacional

9 O artigo 3.º da Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (lei que substitui o imposto existente sobre o volume de negócios por um imposto sobre o volume de negócios segundo o sistema do imposto sobre o valor acrescentado, Stbl. 1968, p. 329), de 28 de Junho de 1968, modificada pela Wet ter bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken (lei que institui medidas de combate aos «artifícios» relativos a bens imóveis, Stbl. 1995, p. 659, a seguir «lei IVA»), de 18 de Dezembro de 1995, entrada em vigor com efeitos retroactivos em 31 de Março de 1995, destina-se a transpor o artigo 5.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva. O artigo 3.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da lei IVA dispõe:

«São também consideradas entregas de bens a constituição, a transmissão, a modificação, a renúncia ou a resolução de direitos sobre bens imóveis, com excepção das hipotecas e rendas perpétuas, desde que a respectiva remuneração paga, acrescida do imposto sobre o volume de negócios, seja inferior ao valor económico destes direitos. O valor económico será pelo menos igual ao preço de custo do bem imóvel a que se refere o direito, incluindo o imposto sobre o volume de negócios, tal como resultaria se tal direito fosse criado por um terceiro independente no momento da transacção.»

10 O artigo 11.°, n.° 1, alínea b), ponto 5, da lei IVA destina-se a transpor as disposições do artigo 13.°, B, alínea b), e C, alínea a), da Sexta Directiva. Prevê o seguinte:

«Estão isentos do imposto nas condições a estabelecer por decreto da Administração Pública:

[...]

b. a locação de bens imóveis, com excepção:

[...]

5. Da locação de bens imóveis, distintos dos edifícios ou partes de edifícios para fins habitacionais, a pessoas que os utilizem para fins que beneficiem de um direito de dedução total ou quase total do imposto por força do artigo 15.°, desde que o locador e o locatário tenham conjuntamente apresentado ao inspector um pedido neste sentido e respeitem além disso as condições fixadas na regulamentação; por 'locação de bens imóveis' entende-se também qualquer outra forma de colocação à disposição de bens imóveis para utilização que não constitua uma entrega.»

11 A fundamentação relativa à proposta de lei que conduziu à lei de 18 de Dezembro de 1995 precisa a este respeito:

«A legislação relativa ao imposto sobre o volume de negócios aplicável aos bens imóveis é utilizada cada vez mais de uma forma que não corresponde àquela que o legislador teve em vista. As empresas isentas do imposto sobre o volume de negócios, como os hospitais, os bancos e as companhias de seguros, bem como as entidades que não são empresas, como as comunas, recorrem — na maioria dos casos, com o auxílio de uma fundação ou de uma sociedade criada especialmente para o feito — ao que é qualificado de regime opcional para as locações tributadas ou aos regimes de entrega tributada de bens imóveis (estão aqui visadas as possibilidades de escolha do artigo 13.°, C, da Sexta Directiva, aplicadas a nível nacional). Daqui resulta que aos bens imóveis é aplicada uma taxa mais baixa — e, nalguns casos, muito mais baixa — do que a prevista [pela lei]. [...]

A directiva permite considerar bens corpóreos determinados direitos sobre os bens imóveis (artigo 5.°, n.° 3). Tal não é, porém, obrigatório. Em princípio, portanto, a directiva considera a constituição do direito, a sua transmissão, etc., como prestações de serviços. Para combater [os 'artifícios' abusivos em matéria de bens imóveis] é, por conseguinte, necessário isentar estas prestações de serviços, de forma a que não haja direito à dedução do imposto a montante e a suprimir a vantagem IVA. No que diz respeito ao caso vertente, o artigo 13.°, B, alínea b), da directiva prevê uma isenção da 'locação', sem estabelecer qualquer relação com as noções de direito civil correspondentes nos Estados-Membros. Visto, nomeadamente, os direitos desmembrados [como o usufruto, a enfiteuse, etc.], ora em causa, apresentarem, na sua essência, uma forte semelhança com a locação, a analogia com a locação tal como é proposta [no artigo 11.°, n.° 1, alínea b), último parágrafo, da lei IVA] corresponde à economia da directiva. Os Estados-Membros têm a liberdade de definir a noção de locação utilizada na directiva e podem afastar-se da acepção desta noção no seu próprio direito civil, uma vez que a directiva não remete para este último.»

O litígio no processo principal e as questões prejudiciais

12 A Stichting «Goed Wonen», recorrente no processo principal, sucedeu juridicamente à Woningbouwvereniging «Goed Wonen» (associação de construção de habitações «Goed Wonen», a seguir «associação GW»).

13 Ao longo do segundo trimestre de 1995, foram entregues à associação GW três novos imóveis de habitações para locação.

14 Por escritura notarial de 28 de Abril de 1995, a associação GW criou a fundação «De Goed Woning» (a seguir «fundação GW») e concedeu-lhe um direito de usufruto, por um período de dez anos, sobre as novas habitações, em contrapartida de uma remuneração inferior ao preço de custo das mesmas. Por outro lado, enquanto usufrutuária, a fundação GW concedeu mandato à associação GW para gerir os edifícios, executar ou mandar executar a manutenção ordinária e extraordinária, receber e gerir as rendas, dar quitação das rendas recebidas, celebrar e alterar os contratos de locação e pôr-lhes termo, facturar os aumentos de renda, bem como praticar, em nome da usufrutuária, todos os actos jurídicos que a associação GW entendesse necessários à gestão acima referida.

15 Na sua declaração fiscal relativa ao período de 1 de Abril a 30 de Junho de 1995, a associação GW indicou, por um lado, o IVA que cobrara à primeira fundação GW a título da constituição do usufruto, isto é, 645 067 NLG, e, por outro, o montante de IVA que lhe havia sido cobrado pela construção das novas habitações, isto é, 1 285 059 NLG, o qual era deduzido a título de imposto cobrado a montante. Com base nesta declaração, a associação GW foi reembolsada de 639 992 NLG.

16 Posteriormente, o inspector dos impostos emitiu um aviso de liquidação extraordinária de valor igual ao do montante deduzido pela associação GW. Esta liquidação extraordinária foi confirmada por decisão de 12 de Dezembro de 1996, contestada pela associação GW junto do Gerechtshof te Arnhem (Países Baixos). Contudo, por decisão de 14 de Fevereiro de 1997, o referido inspector reduziu oficiosamente o montante do seu aviso de liquidação extraordinária para 639 992 NLG, correspondente ao montante que a Administração Fiscal tinha reembolsado à associação GW com base na sua declaração fiscal.

17 Em 21 de Agosto de 1997, a associação GW adquiriu a forma jurídica de uma fundação e transformou-se na Stichting «Goed Wonen».

18 Por decisão de 20 de Maio de 1998, o Gerechtshof te Arnhem confirmou o montante do aviso de liquidação extraordinária, tal como este havia, entretanto, sido reduzido pelo inspector de impostos. Foi desta decisão que a Stichting «Goed Wonen» recorreu para o tribunal *a quo*.

19 Como salienta o Hoge Raad der Nederlanden, o Gerechtshof te Arnhem considerou que a associação GW, ao criar a fundação GW e ao conceder-lhe o direito de usufruto sobre as habitações, não tinha gerado uma situação diferente da que existiria se as novas habitações tivessem sido locadas pela própria associação. Atendendo à sua liberdade de acção muito limitada, a fundação GW devia ser identificada com a associação GW em razão quer do papel preponderante desta, tal como resulta do mandato concedido aquando da constituição do direito de usufruto, quer da estreita sobreposição administrativa das duas entidades. Por conseguinte, a constituição do usufruto não pode ser considerada uma operação tributável para efeitos de IVA.

20 Por outro lado, o Gerechtshof considerou que, mesmo que a fundação GW não pudesse ser identificada com a associação GW, a liquidação extraordinária devia ser mantida pelas razões seguintes:

— a constituição de um direito limitado como o direito de usufruto não constitui uma entrega de bens na acepção do artigo 3.°, n.° 1, alínea e), da lei IVA ou do artigo 5.°, n.° 1, da Sexta Directiva, visto esta noção só abranger a cessão do direito de dispor de um bem como proprietário;

— a Sexta Directiva não se opõe a que a constituição de um direito real limitado seja qualificada de entrega de um bem, com a única condição visada no artigo 3.°, n.° 2, primeiro parágrafo, da lei IVA;

— a constituição de um direito de usufruto nas condições do processo principal deve ser qualificada de «locação», na acepção do artigo 13.°, B, alínea b), da Sexta Directiva, pelo que a isenção prevista por esta disposição é aplicável.

21 O tribunal *a quo* entendeu que o primeiro fundamento invocado pela Stichting «Goed Wonen», na medida em que contesta a interpretação do Gerechtshof te Arnhem, segundo a qual aquela deve ser identificada com a fundação GW, é procedente. Com efeito, segundo o Hoge Raad der Nederlanden, é certo que os actos jurídicos objecto do processo principal levaram à criação de uma nova pessoa jurídica pela associação GW, distinta desta última.

22 Quanto à questão de saber se o legislador nacional podia aplicar a disposição do artigo 5.°, n.° 3, alínea b), da Sexta Directiva de tal forma que os direitos reais, que dão ao seu titular o poder de utilizar um bem imóvel, são considerados ou não bens corpóreos em função do preço de cessão desses direitos, o tribunal *a quo* refere-se aos princípios que decorrem do acórdão de 8 de Fevereiro de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C-320/88, Colect., p. I-285, n.os 8 e 9). Segundo o referido órgão jurisdicional, neste acórdão, o Tribunal de Justiça justificou a solução que consiste em considerar «entrega de um bem» a transmissão do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário, ainda que não haja transmissão da propriedade jurídica do bem, pela necessidade de basear o sistema comum de IVA numa definição uniforme das operações tributáveis.

23 O tribunal *a quo* sublinha igualmente que, visto a Sexta Directiva não definir a noção de «locação», o litígio no processo principal suscita a questão de saber se, no artigo 13.°, B, alínea b), da referida directiva, o Conselho quis limitar o alcance desta noção àquele que a mesma tem no direito civil do Estado-Membro em causa.

24 Considerando que, nestas condições, a solução do litígio carece de uma interpretação da Sexta Directiva, o Hoge Raad der Nederlanden decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as duas questões prejudiciais seguintes:

«1) O artigo 5.°, n.° 3, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que o legislador nacional pode considerar que os direitos reais que conferem ao titular o poder de utilizar um bem imóvel só constituem bens corpóreos se a remuneração acordada para a constituição, a transmissão, a modificação, a renúncia ou a resolução de tais direitos for pelo menos igual ao valor económico do bem imóvel considerado?

2) O artigo 13.°, B, parte inicial e alínea b), e o artigo 13.°, C, parte inicial e alínea a), da Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que por 'locação' o legislador pode entender, para além da locação na acepção do direito civil, qualquer outra forma de colocação à disposição de bens imóveis para utilização, que não constitua uma entrega dos mesmos?»

Observação preliminar

25 Há que precisar, a título liminar, que estas questões foram colocadas relativamente a uma transacção pela qual o proprietário de um bem corpóreo imobiliário, correspondente a um imóvel dividido em várias fracções para habitação, confere a uma pessoa colectiva, por um período acordado e em contrapartida de remuneração, o direito de ocupar o imóvel como se fosse seu proprietário e de excluir qualquer outra pessoa do benefício desse direito. Está provado que a remuneração acordada para a cessão do direito em causa no processo principal era inferior ao preço de custo do imóvel.

Quanto à primeira questão

26 Pela sua primeira questão, o tribunal *a quo* pergunta, no essencial, se o artigo 5.°, n.° 3, alínea b), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma disposição nacional, como o artigo 3.°, n.° 2, da lei IVA, que sujeita a qualificação como «entrega de bens» das operações de constituição, transmissão, modificação, renúncia ou resolução de direitos reais sobre bens imóveis à condição de a respectiva remuneração paga, acrescida do imposto sobre o volume de negócios, ser pelo menos igual ao valor económico do bem imóvel objecto desses direitos.

27 A Stichting «Goed Wonen» alega que a constituição do usufruto a favor da fundação GW é uma entrega de bens sujeita a IVA na medida em que esta fundação adquiriu o poder de dispor das habitações em causa como um proprietário.

28 Alega igualmente que o artigo 3.°, n.° 2, da lei IVA não está em conformidade com o artigo 5.°, n.° 3, da Sexta Directiva. Em seu entender, esta última disposição autoriza apenas os Estados-Membros a escolherem, de entre os direitos reais existentes no seu direito nacional, os que devem ser equiparados a bens corpóreos. Em contrapartida, os referidos Estados-Membros não estão habilitados por aquela disposição a fazer distinções com base no valor pago em contrapartida de uma operação que tenha por objecto tais direitos.

29 Segundo a Stichting «Goed Wonen», a consequência do critério seguido pelo Reino dos Países Baixos é que, dependendo do valor pago, o mesmo direito real pode, nuns casos, ser considerado um bem corpóreo e, noutros casos, não. Por outro lado, o preço pago, que representa a contrapartida da constituição do direito de usufruto por um período limitado, é inevitavelmente inferior ao valor económico do bem imóvel em causa.

30 A Stichting «Goed Wonen» alega, além disso, que, antes de alterar o artigo 3.°, n.° 2, da lei IVA, o Reino dos Países Baixos deveria ter pedido a autorização prevista no artigo 27.° da Sexta Directiva. Ora, este Estado-Membro não dispunha desta autorização aquando da introdução das alterações à referida disposição nacional pelo legislador. Com efeito, a Decisão 96/432/CE do Conselho, de 8 de Julho de 1996, que autoriza o Reino dos Países Baixos a aplicarem uma medida derrogatória do artigo 11.° da Directiva 77/388/CEE (JO L 179, p. 51), foi adoptada tarde demais, respeitava a uma derrogação de uma outra disposição da Sexta Directiva e, em qualquer dos casos, nunca foi utilizada por aquele Estado-Membro.

31 O Governo neerlandês e a Comissão contrapõem que, graças ao «artifício» realizado no processo principal, o montante total de IVA pago pela associação GW e pela fundação GW foi largamente inferior àquele que a referida associação deveria ter pago se ela própria tivesse agido como locador das habitações. Nesta hipótese, como a maioria dos locatários era constituída, sem dúvida, por particulares não sujeitos a IVA, a associação GW não teria podido apresentar, conjuntamente com estes últimos, um pedido comum de tributação a título da opção prevista no artigo 11.°, n.° 1, alínea b), ponto 5, da lei IVA. A isenção relativa às locações de bens imóveis teria sido, portanto, aplicável e a associação GW não teria podido deduzir o IVA pago a montante, aquando da aquisição das habitações.

32 Por conseguinte, segundo o Governo neerlandês e a Comissão, a situação que está na origem do processo principal recai na categoria dos «artifícios» cujo objectivo é reduzir artificialmente o IVA no caso de transferência de bens imóveis, «artifícios» esses que o legislador neerlandês tentou, precisamente, evitar através da modificação da lei IVA introduzida em 1995.

33 A este respeito, deve, desde logo, salientar-se que, nos termos do artigo 5.°, n.os 1 e 3, da Sexta Directiva, os Estados-Membros apenas podem considerar bens corpóreos objecto de «entrega» a transferência de direitos reais que confiram ao seu titular um poder de utilização sobre os bens imóveis. Contudo, o Tribunal de Justiça declarou, no acórdão de 4 de Dezembro de 1990, Van Tiem (C-186/89, Colect., p. I-4363), que, na medida em que um Estado-Membro utilizou tal possibilidade, a noção de transferência que consta do referido artigo 5.°, n.° 1, deve ser interpretada no sentido de que abrange igualmente a constituição de um dos direitos reais mencionados no n.° 3, alínea b), desta disposição.

34 Além disso, tal como o Governo neerlandês e a Comissão sublinham a justo título, os Estados-Membros são livres de exercer a faculdade de escolha que lhes é dada pelo artigo 5.°, n.° 3, da Sexta Directiva, incluindo a de fixar determinadas condições, desde que estas não alterem fundamentalmente a natureza da escolha oferecida, não existindo qualquer disposição da Sexta Directiva que limite, seja de que modo for, o poder discricionário dos Estados-Membros na matéria. Por

conseguinte, embora o artigo 5.°, n.° 3, da Sexta Directiva permita equiparar a bens corpóreos todos, só um ou apenas alguns, dos direitos considerados, a referida disposição permite igualmente limitar essa equiparação unicamente aos direitos que respeitem critérios precisos definidos pelo Estado-Membro em causa.

35 Ora, a condição enunciada no artigo 3.°, n.° 2, da lei IVA, segundo a qual a remuneração acordada para a constituição dos direitos visados por esta disposição, acrescida do imposto sobre o volume de negócios, deve ser pelo menos igual ao preço de custo do imóvel em causa, contribui para o objectivo, prosseguido pela Sexta Directiva, de garantir uma cobrança real e correcta do IVA, e isto não obstante a circunstância de a referida condição ser raramente preenchida na prática.

36 Por conseguinte, uma condição desta natureza não é contrária às disposições do artigo 5.°, n.° 3, da Sexta Directiva.

37 Posto isto, não há que examinar a argumentação da Stichting «Goed Wonen» segundo a qual a modificação da lei IVA introduzida em 1995 constitui uma medida especial derrogatória, na acepção do artigo 27.° da Sexta Directiva, para a qual é necessária uma autorização do Conselho.

38 Por conseguinte, há que responder à primeira questão que o artigo 5.°, n.° 3, alínea b), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma disposição nacional, como o artigo 3.°, n.° 2, da lei IVA, que subordina a qualificação como «entrega de bens» das operações de constituição, transmissão, modificação, renúncia ou resolução de direitos reais sobre bens imóveis à condição de o valor pago em contrapartida dessas operações, acrescido do montante do imposto sobre o volume de negócios, ser pelo menos igual ao valor económico do bem imóvel objecto desses direitos.

Quanto à segunda questão

39 Pela sua segunda questão, o tribunal *a quo* pergunta, no essencial, se o artigo 13.°, B, alínea b), e C, alínea a), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma disposição nacional, como o artigo 11.°, n.° 1, alínea b), ponto 5, da lei IVA, que, para efeitos da aplicação da isenção do IVA, permite equiparar a constituição, por um período limitado, de um direito de usufruto sobre bens imóveis à locação destes bens.

40 A Stichting «Goed Wonen» e a Comissão alegam que a constituição de direitos reais pelos quais um bem imóvel é disponibilizado, por via diversa de uma entrega, a fim de ser utilizado, não está abrangida pela noção de «locação». Por consequência, segundo as mesmas, a isenção estabelecida pela lei IVA em caso de constituição de um direito de usufruto é contrária à Sexta Directiva.

41 Sustentam que as isenções da Sexta Directiva, susceptíveis de interromper a cadeia de deduções entre sujeitos passivos que resulta do artigo 17.° da Sexta Directiva e, portanto, de dar origem a uma carga fiscal em razão da impossibilidade de deduzir o imposto pago a montante, devem ser interpretadas de maneira restrita.

42 A Comissão alega, nomeadamente, que a noção de locação, por um lado, bem como a de usufruto, por outro, apresentam diferenças fundamentais nos sistemas de direito civil com origem no direito romano, como os que existem na maioria dos Estados-Membros. Em primeiro lugar, o usufrutuário adquire, além do direito de utilização do bem em questão, igualmente o direito de gozar dos respectivos frutos. Seguidamente, o usufruto sobre um bem imóvel é um direito real, ao passo que a locação é um direito pessoal. Por outro lado, o usufruto extingue-se de pleno direito aquando do falecimento do usufrutuário, enquanto um contrato de locação se mantém, em princípio, em vigor com os sucessores do locatário. Por último, diversamente do usufruto, o contrato de locação serve

geralmente para colocar o bem em causa à disposição do locatário a fim de que este o possa habitar. Por conseguinte, a sublocação do bem pelo locatário está, em princípio, excluída, salvo se autorizada excepcionalmente pelo proprietário, enquanto o usufrutuário tem o direito de dispor plenamente do bem em questão, incluindo uma utilização desta natureza igualmente o direito de o dar em locação. Além disso, apenas o usufruto pode ser concedido a título gratuito.

43 Por outro lado, segundo a Comissão, se o legislador comunitário tivesse querido isentar de IVA a constituição de direitos reais que conferem ao seu titular um poder de utilização sobre os bens imóveis, teria mencionado explicitamente tais direitos, como fez no artigo 4.°, n.° 2, ou no artigo 5.°, n.° 3, alínea b), da Sexta Directiva, em vez de se limitar a mencionar a locação no artigo 13.° desta.

44 A fim de decidir do mérito desta argumentação, há que salientar, desde logo, que a Sexta Directiva não define o conceito de «locação» nem remete para a respectiva definição adoptada na matéria pelos ordenamentos jurídicos dos Estados-Membros, como fez, por exemplo, relativamente aos «terrenos para construção» [v. artigo 4.°, n.° 3, alínea b), da Sexta Directiva, nos termos do qual «[p]or terrenos para construção entendem-se os terrenos, urbanizados ou não, tal como são definidos pelos Estados-Membros»).

45 Como resulta do próprio enunciado do artigo 13.°, B, alínea b), e C, da Sexta Directiva, esta última deixou aos Estados-Membros uma ampla margem de apreciação quanto à isenção ou à tributação das operações em causa (v. acórdão de 3 de Fevereiro de 2000, Amengual Far, C-12/98, Colect., p. I-527, n.° 13).

46 Em seguida, resulta de jurisprudência constante que, visto as isenções previstas pela Sexta Directiva, nomeadamente, no seu artigo 13.°, constituírem derrogações do princípio geral enunciado no artigo 2.° da referida directiva, segundo o

qual o IVA é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efectuada a título oneroso por um sujeito passivo, tais isenções devem ser interpretadas de forma restrita (v., no que respeita, nomeadamente, à isenção respeitante às operações de locação de bens imóveis, acórdãos de 12 de Setembro de 2000, Comissão/Irlanda, C-358/97, Colect., p. I-6301, n.° 55, e de 18 de Janeiro de 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, Colect., p. I-493, n.° 25).

47 Por último, deve salientar-se que, segundo o décimo primeiro considerando da Sexta Directiva, o objectivo visado pelo Conselho aquando do estabelecimento da lista comum de isenções foi uma cobrança uniforme dos recursos próprios em todos os Estados-Membros. Daqui resulta que, mesmo que o artigo 13.°, B, da referida directiva remeta para as condições de isenção fixadas pelos Estados-Membros, as isenções previstas por esta disposição devem corresponder a noções autónomas de direito comunitário a fim de permitir determinar a matéria colectável do IVA de um modo uniforme e segundo as regras comunitárias (v. acórdãos Comissão/Irlanda, já referido, n.° 51, e de 8 de Março de 2001, Skandia, C-240/99, Colect., p. I-1951, n.° 23).

48 A este respeito, a argumentação da Stichting «Goed Wonen» e da Comissão, segundo a qual a definição comunitária de locação se deve basear nas semelhanças existentes entre as noções jurídicas pertinentes em vigor no direito civil dos Estados-Membros mais fortemente influenciados pelo direito romano, não pode ser acolhida.

49 Com efeito, como o advogado-geral sublinhou nos n.os 71 a 75 das suas conclusões, tal abordagem conduziria a ignorar as diferenças importantes que existem entre as ordens jurídicas dos Estados-Membros em matéria de direitos reais que conferem ao seu titular um poder de utilização sobre os bens imóveis. De resto, o Tribunal de Justiça já declarou que a noção de locação visada no artigo 13.°, B, alínea b), da Sexta Directiva é mais lata do que a prevista nos diferentes direitos nacionais (v. acórdão Comissão/Irlanda, já referido, n.° 54).

50 Por consequência, com vista a responder utilmente à segunda questão, tal como foi reformulada no n.º 39 do presente acórdão, há que, em primeiro lugar, analisar a *ratio legis* da isenção estabelecida pelo artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva em matéria de locação. Em segundo lugar, importa examinar se essa *ratio legis* autoriza a extensão da referida isenção à constituição de um direito real que confere ao seu titular um poder de utilização sobre um bem imóvel, como o usufruto, de tal forma que se possa considerar que esta operação está abrangida igualmente pela noção comunitária de locação, interpretada à luz do contexto em que se inscreve, das finalidades e da economia da Sexta Directiva.

51 A este respeito, o memorando explicativo anexo à proposta de Sexta Directiva, apresentada pela Comissão ao Conselho em 29 de Junho de 1973, precisa, a respeito do título x da Sexta Directiva, consagrado às isenções, que «[a] lista das isenções foi estabelecida tendo em conta, por um lado, as isenções já existentes nos Estados-Membros e, por outro, a necessidade de ter um número de isenções tão reduzido quanto possível [...] [N]os Estados-Membros, as locações imobiliárias são, em geral, isentas por razões técnicas, económicas e sociais. Mas as razões que militam a favor da isenção das locações de imóveis para habitação [...] não se aplicam no caso de locações no quadro do sector hoteleiro e no de locações que apresentem o carácter de negócios industriais e comerciais.»

52 Com efeito, embora a locação de bens imóveis esteja, em princípio, abrangida pela noção de actividade económica na acepção do artigo 4.º da Sexta Directiva, constitui normalmente uma actividade relativamente passiva, não gerando um valor acrescentado significativo. À semelhança das vendas de um novo edifício consecutivas à sua primeira entrega a um consumidor final, que marca o fim do processo de produção, a locação de um bem imóvel deve, portanto, em princípio, ser isenta do imposto, sem prejuízo do direito de opção pela tributação que os Estados-Membros podem conceder aos sujeitos passivos, em aplicação do artigo 13.º, C, da Sexta Directiva.

53 Contudo, é igualmente conforme à finalidade geral da Sexta Directiva que, se um bem for colocado à disposição de um sujeito passivo mediante locação, enquanto meio que contribui para a produção de bens ou de serviços cujo custo se repercute

no preço destes, o mesmo se mantenha ou regresse ao circuito económico e deva poder dar lugar a operações tributáveis. A característica comum das operações que o artigo 13.°, B, alínea b), da referida directiva exclui do campo de aplicação da isenção é, com efeito, precisamente, o facto de implicarem uma exploração mais activa dos bens imóveis, justificando, deste modo, uma tributação suplementar, que acresce à que recaiu sobre a venda inicial.

54 As considerações precedentes são válidas, *mutatis mutandis*, para a constituição de um direito real que confira ao seu titular um poder de utilização sobre um bem imóvel, como o direito de usufruto em causa no processo principal.

55 Com efeito, a característica fundamental de uma operação desta natureza, comum à locação, consiste em conferir ao interessado, por um período acordado e em contrapartida de remuneração, o direito de ocupar um imóvel como se fosse o proprietário e de excluir qualquer outra pessoa do benefício desse direito.

56 Por conseguinte, o respeito do princípio da neutralidade do IVA bem como a exigência de aplicação coerente das disposições da Sexta Directiva, nomeadamente, a aplicação correcta, simples e uniforme das isenções previstas (v. acórdão de 11 de Junho de 1998, Fischer, C-283/95, Colect., p. I-3369, n.° 28), levam a que se equipare um direito como o do usufruto, em causa no processo principal, à locação, para efeitos da aplicação do artigo 13.°, B, alínea b), e C, alínea a), da Sexta Directiva.

57 Com efeito, como o Governo neerlandês salientou a justo título, a equiparação à locação daquela modalidade de utilização de bens imóveis permite evitar que seja abusivamente constituído um direito a dedução do imposto pago a montante sobre bens imóveis, objectivo expressamente visado pelo artigo 13.° da Sexta Directiva.

58 Esta interpretação não pode ser infirmada pelo facto, invocado pela Stichting «Goed Wonen» e a Comissão, de o usufruto apresentar, no direito civil de vários Estados-Membros, características que o distinguem da locação. Tal como o advogado-geral sublinhou nos n.os 87 a 91 das suas conclusões, trata-se de elementos não pertinentes para efeitos da solução do litígio no processo principal. Com efeito, as particularidades em causa, que resultam da pertença destes institutos a categorias jurídicas distintas, são secundárias relativamente ao facto de, no plano económico, um direito como o direito de usufruto, em causa no processo principal, e a locação apresentarem a característica comum essencial mencionada no n.º 55 do presente acórdão.

59 Resulta das considerações que precedem que há que responder à segunda questão que o artigo 13.º, B, alínea b), e C, alínea a), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma disposição nacional, como o artigo 11.º, n.º 1, alínea b), ponto 5, da lei IVA, que, para efeitos da aplicação da isenção do IVA, permita equiparar à locação de bens imóveis a constituição, por um período acordado e em contrapartida de remuneração, de um direito real que confira ao seu titular um poder de utilização sobre um bem imóvel, como o direito de usufruto, em causa no processo principal.

Quanto às despesas

60 As despesas efectuadas pelos Governos neerlandês e alemão, bem como pela Comissão, 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 Hoge Raad der Nederlanden, por decisão de 24 de Agosto de 1999, declara:

1) O artigo 5.°, 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 não se opõe a uma disposição nacional, como o artigo 3.°, n.° 2, da Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (lei que substitui o imposto existente sobre o volume de negócios por um imposto sobre o volume de negócios segundo o sistema do imposto sobre o valor acrescentado), de 28 de Junho de 1968, modificada pela Wet ter bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken (lei que institui medidas de combate aos «artifícios» relativos a bens imóveis), de 18 de Dezembro de 1995, que subordina a qualificação como «entrega de bens» das operações de constituição, transmissão, modificação, renúncia ou resolução de direitos reais sobre bens imóveis à condição de o valor pago em contrapartida dessas operações, acrescido do montante do imposto sobre o volume de negócios, ser pelo menos igual ao valor económico do bem imóvel objecto desses direitos.

2) O artigo 13.°, B, alínea b), e C, alínea a), da Directiva 77/388 deve ser interpretado no sentido de que não se opõe a uma disposição nacional, como o artigo 11.°, n.° 1, alínea b), ponto 5, da referida lei de 28 de Junho de 1968, modificada pela lei de 18 de Dezembro de 1995, que, para efeitos da aplicação da isenção do imposto sobre o valor acrescentado, permita equiparar à locação de bens imóveis a constituição, por um período acordado e em contrapartida de remuneração, de um direito real que confira ao seu titular um poder de utilização sobre um bem imóvel, como o direito de usufruto, em causa no processo principal.

La Pergola Wathelet Edward

Jann Timmermans

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 4 de Outubro de 2001.

O secretário

R. Grass

O presidente da Quinta Secção

A. La Pergola