ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)
6 de Fevereiro de 1997 *

No processo C-247/95,

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

Finanzamt Augsburg-Stadt

e

Marktgemeinde Welden,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 4.°, n.os 1, 2 e 5, e do artigo 13.°, partes B e C, 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 (Sexta Secção),

composto por: G. F. Mancini, presidente de secção, J. L. Murray, C. N. Kakouris, P. J. G. Kapteyn e H. Ragnemalm (relator), juízes,

* Língua do processo: alemão.

advogado-geral: A. La Pergola,
secretário: R. Grass,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação do Finanzamt Augsburg-Stadt, por Alto Schwarz, leitender Regierungsdirektor, Amtvorsteher, na qualidade de agente,

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

visto o relatório do juiz-relator,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 24 de Outubro de 1996,

profere o presente

Acórdão

1 Por despacho de 21 de Março de 1995, que deu entrada na Secretaria do Tribunal em 17 de Julho seguinte, o Bundesfinanzhof submeteu ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE, três questões prejudiciais relativas à interpretação do artigo 4.°, n.os 1, 2 e 5, e do artigo 13.°, partes B e C, 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 num litígio que opõe o Finanzamt Augsburg-Stadt à Marktgemeinde Welden, um município alemão (a seguir «município»), quanto à sua qualidade de sujeito passivo do regime IVA.

3 O artigo 4.° da Sexta Directiva define o sujeito passivo. No que diz respeito aos organismos de direito público, o seu n.° 5 dispõe:

«Os Estados, as colectividades territoriais e outros organismos de direito público não são considerados sujeitos passivos relativamente às actividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas, mesmo quando, em conexão com essas mesmas actividades ou operações, cobrem direitos, taxas, quotizações ou remunerações.

Contudo, se exercerem tais actividades ou operações, devem ser considerados sujeitos passivos relativamente a tais actividades ou operações, desde que a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas.

As entidades acima referidas serão sempre consideradas sujeitos passivos, designadamente no que se refere às operações enumeradas no Anexo D, desde que as mesmas não sejam insignificantes.

Os Estados-Membros podem considerar as actividades das entidades atrás referidas, que estão isentas por força dos artigos 13.° ou 28.°, como actividades realizadas na qualidade de autoridades públicas.»

4 O artigo 13.° da mesma directiva prevê que algumas actividades ou operações estão isentas do imposto. Entre estas actividades ou operações, o artigo 13.°, parte B, alínea b), menciona a locação de bens imóveis, com excepção de certas operações que não estão em causa no presente processo.

5 O artigo 13.°, parte C, da Sexta Directiva estabelece todavia que os Estados-Membros podem conceder aos seus sujeitos passivos o direito de optar pela tributação da locação de bens imóveis.

6 Nos termos do artigo 4.°, n.° 12, da Umsatzsteuergesetz de 1980 (lei alemã relativa ao imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UStG»), a locação de imóveis está, em princípio, isenta do imposto sobre o volume de negócios.

7 Nos termos do artigo 9.° da UStG, o empresário pode tratar um volume de negócios não sujeito a imposto, por força, nomeadamente, do artigo 4.°, n.° 12, da mesma lei, como se estivesse sujeito a imposto, quando o volume de negócios é realizado em transacções com outro empresário para as finalidades da sua empresa.

8 O termo «empresário» é definido no artigo 2.°, n.° 1, da UStG, como «aquele que exerce uma actividade industrial, comercial ou profissional a título independente». Nos termos do n.° 3, da mesma disposição, as pessoas colectivas de direito público só exercem uma actividade dessa natureza nos seus estabelecimentos de natureza industrial ou comercial e nas suas explorações agrícolas ou silvícolas.

9 Resulta do processo principal que o município decidiu construir um novo edifício cujas instalações foram dadas em locação pelo próprio município a uma cervejaria que aí explorou uma hospedaria. O município não forneceu o equipamento da hospedaria, como os fogões, as máquinas, os exaustores, o mobiliário e a louça.

10 Em conformidade com o artigo 9.° da UStG, o município renunciou à isenção das rendas, prevista pelo artigo 4.°, n.° 12, da mesma lei, e declarou como imposto pago a montante o imposto pago sobre o volume de negócios respeitante às despesas de construção do imóvel.

11 A administração fiscal, o Finanzamt Augsburg-Stadt, não aceitou a renúncia feita pelo município, considerando que a locação da hospedaria no novo edifício não constituía uma actividade de natureza industrial ou comercial, porque o equipamento necessário para a sua exploração não fazia parte do contrato de locação. Não tendo agido como empresário, o município não podia, por isso, ser considerado como sujeito passivo no regime do IVA.

12 O município interpôs então recurso desta decisão para o Finanzgericht, que lhe deu razão, baseando-se no seguinte raciocínio: segundo o entendimento geralmente aceite na Alemanha, a locação dum estabelecimento só é equiparada a uma actividade de natureza industrial ou comercial se o locador fornecer o equipamento, no caso de as instalações o exigirem, e se permitir ao locatário utilizá-lo. Na falta desse requisito, trata-se de uma gestão de património. Todavia, resulta das disposições da Sexta Directiva que a qualidade de empresário só poderá ser recusada a um organismo de direito público se esse organismo agir no quadro da autoridade pública. Como, neste caso concreto, a município não agiu relativamente ao locatário na qualidade de autoridade pública, mas como gestor privado, o Finanzgericht considera que tem a qualidade de empresário e pode invocar directamente a Sexta Directiva.

13 O Finanzamt Augsburg-Stadt interpôs recurso desta decisão para o Bundesfinanzhof, que decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias as três questões prejudiciais seguintes:

«1) O n.° 5, quarto parágrafo, do artigo 4.° da Directiva 77/388/CEE permite aos Estados-Membros considerar actividades de organismos de direito público isentas de impostos, embora possa optar-se pela sua tributação, como realizadas na qualidade de autoridades públicas, apesar de serem exercidas nas mesmas condições jurídicas e do mesmo modo que as de operadores económicos privados?

2) Caso a resposta à primeira questão seja negativa: o âmbito do direito de optar pela tributação, nos termos da parte C, segundo parágrafo, do artigo 13.° da Directiva 77/388/CEE, pode ser restringido de modo a só tratar como actividades empresariais previstas no primeiro parágrafo do mesmo preceito sob certas condições, caso exercidas por organismos de direito público?

3) Caso a resposta à segunda questão também seja negativa: os organismos de direito público também podem invocar directamente os n.^{os} 1 e 2, em conjugação com o n.° 5, do artigo 4.° da Directiva 77/388/CEE, para evitar a aplicação de determinada norma nacional, caso a aplicação do disposto nesta directiva tenha um efeito indirecto benéfico em relação à dedução tributária, mas prejudicial quanto ao restante?»

Quanto à primeira questão

14 A Comissão observa que o artigo 4.°, n.° 5, quarto parágrafo, da Sexta Directiva permite aos Estados-Membros considerar que não são sujeitos passivos certos

organismos de direito público, que, segundo o sistema desta directiva, deveriam em princípio ser considerados como sujeitos passivos, uma vez que as suas actividades estão isentas do imposto em conformidade com o artigo 13.° da mesma directiva. As duas soluções, ou seja, não conferir aos organismos de direito público a qualidade de sujeito passivo ou reconhecer-lhes essa qualidade e isentá-los do imposto, conduziriam ao mesmo resultado.

15 Todavia, como disposição derrogatória ao sistema de princípio instituído pela Sexta Directiva, o artigo 4.°, n.° 5, quarto parágrafo, deve, no entender da Comissão, ser objecto de interpretação estrita e aplicar-se às actividades isentas nos termos do artigo 13.° apenas na medida em que as disposições deste último artigo as imputam directamente aos organismos de direito público.

16 Por conseguinte, a Comissão considera que os Estados-Membros não estão autorizados, por força do artigo 4.°, n.° 5, quarto parágrafo, da Sexta Directiva, a excluir da sujeição os organismos de direito público relativamente às actividades que, tal como a locação de bens imóveis, não cumprem a exigência indicada no número anterior.

17 A esse respeito, convém antes de mais recordar que as actividades exercidas na qualidade de autoridades públicas na acepção do artigo 4.°, n.° 5, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva são as desenvolvidas pelos organismos de direito público no âmbito do regime jurídico que lhes é próprio, com exclusão das que exerçam nas mesmas condições jurídicas que os operadores económicos privados (acórdão de 17 de Outubro de 1989, Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda e o., 231/87 e 129/88, Colect., p. 3233, e de 15 de Maio de 1990, Comune di Carpaneto Piacentino e o., C-4/89, Colect., p. I-1869, n.° 8).

18 No caso em análise no processo principal, não resulta dos autos que o município tenha agido na qualidade de autoridade pública na acepção do artigo 4.°, n.° 5, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva. Pelo contrário, verifica-se que a actividade de locação foi exercida nas mesmas condições jurídicas a que estão sujeitos os operadores económicos privados. Essa disposição não permite, portanto, negar ao município a qualidade de sujeito passivo.

19 Há, no entanto, que ter em consideração o disposto no artigo 4.°, n.° 5, quarto parágrafo, da directiva, que, com excepção das actividades dos organismos de direito público não susceptíveis de imposição nos termos do primeiro parágrafo dessa disposição, deixa aos Estados-Membros a faculdade de considerarem actividades de autoridade pública as que, nos termos do artigo 13.° da mesma directiva, são exoneradas do imposto e, por consequência, excluir da sujeição os organismos de direito público relativamente a essas actividades.

20 Não fazendo o artigo 4.°, n.° 5, quarto parágrafo, da Sexta Directiva qualquer distinção destas actividades, os Estados-Membros estão autorizados a excluir a sujeição dos organismos de direito público que exercem actividades isentas na acepção do artigo 13.° da mesma directiva, mesmo que sejam exercidas de forma semelhante às dum operador económico privado.

21 Na medida em que se considera que o organismo de direito público, nos termos do artigo 4.°, n.° 5, quarto parágrafo, da Sexta Directiva, exerce uma actividade na qualidade de autoridade pública, compete ao órgão jurisdicional nacional apreciar, se necessário, se estão preenchidas as condições do segundo parágrafo dessa disposição.

22 Nestas condições, deve responder-se à primeira questão que o artigo 4.°, n.° 5, quarto parágrafo, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que permite aos Estados-Membros considerarem que as actividades mencionadas no artigo 13.° da mesma directiva são exercidas pelos organismos de direito público na qualidade de autoridades públicas, mesmo que sejam exercidas de forma análoga às de um operador económico privado.

Quanto às segunda e terceira questões

23 Uma vez que as segunda e terceira questões só foram colocadas para o caso de resposta negativa à primeira questão, não é necessário apreciá-las.

Quanto às despesas

24 As despesas efectuadas pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentou 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 (Sexta Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Bundesfinanzhof, por despacho de 21 de Março de 1995, declara:

O artigo 4.°, n.° 5, quarto parágrafo, 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 permite aos Estados-Membros considerarem que as actividades mencionadas no artigo 13.° da mesma directiva são exercidas pelos organismos de direito público na qualidade de autoridades públicas, mesmo que sejam exercidas de forma semelhante às de um operador económico privado.

Mancini Murray Kakouris

Kapteyn Ragnemalm

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 6 de Fevereiro de 1997.

O secretário

R. Grass

O presidente da Sexta Secção

G. F. Mancini