CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL ELEANOR SHARPSTON apresentadas em 18 de Julho de 2007 [1]

1. No presente pedido de decisão prejudicial proveniente da Áustria, o Unabhängiger Finanzsenat, Außentelle Wien (tribunal fiscal independente, secção de Viena), pretende saber se o conceito de «locação de bens imóveis» do direito comunitário em matéria de IVA inclui a concessão de direitos de pesca em determinadas águas, sob a forma de contrato de locação celebrado por um período de dez anos pelo proprietário do imóvel em que se situam as águas ou pelo titular do direito de pesca em águas do domínio público.

Regulamentação comunitária

2. À data dos factos do processo principal, o IVA encontrava-se harmonizado pela Sexta Directiva [2], cujo artigo 13.°, B, dispunha, nomeadamente, o seguinte:

«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;

1 — Língua original: inglês.

2 — 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). Em 1 de Janeiro de 2007, a Sexta Directiva foi revogada e substituída pela Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1).

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;

[...]» [3].

3. O artigo 13.º, C, alínea a), autorizava os Estados-Membros a conceder aos seus sujeitos passivos — salvo eventuais restrições e modalidades estabelecidas pelo Estado — o direito de optar pela tributação nos casos de locação de bens imóveis [4].

Direito austríaco

4. O § 6, n.º 1, ponto 16, da Umsatzsteuergesetz 1994 (lei austríaca de 1994 relativa ao imposto sobre o volume de negócios, a seguir «UstG») isenta de IVA a locação de bens imóveis, incluindo os «direitos a que se apliquem as disposições do direito civil relativas aos bens imóveis e os direitos soberanos do Estado relativos ao uso do solo», com excepções idênticas às previstas no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva.

5. O órgão jurisdicional de reenvio esclarece que o conceito de bem imóvel que se contém no § 6, n.º 1, ponto 16, da UStG, é igual ao de direito civil. O Código Civil austríaco classifica os direitos como coisas móveis, excepto quando estejam ligados à posse de uma coisa imóvel, ou seja, quando exercidos em virtude dessa posse, como é o caso das servidões prediais. Uma servidão predial é um direito real, geralmente constituído por registo [5]. O direito de pesca em águas particulares é, em princípio, uma emanação do direito de

3 — V., actualmente, artigos 131.º e 135.º, n.º 1, alínea l), e n.º 2, da Directiva 2006/112.

4 — V., actualmente, artigo 137.º, n.º 1, alínea d), e n.º 2, da Directiva 2006/112.

5 — Não há qualquer indicação de que a República da Áustria tenha utilizado a opção prevista no artigo 5.º, n.º 3, da Sexta Directiva (actualmente no artigo 15.º, n.º 2, da Directiva 2006/112) para considerar como bens corpóreos os direitos reais que confiram ao respectivo titular um poder de utilização sobre bens imóveis. V. acórdão de 7 de Setembro de 2006, Heger (C-166/05, Colect., p. I-7749, n.º 19), e n.º 28 das minhas conclusões nesse processo.

propriedade das águas. Quando são exercidos em virtude do direito de propriedade de outro imóvel constituem servidões prediais. Caso contrário, podem ser configurados como servidões pessoais irregulares e direitos reais autónomos, que podem ser livremente transmitidos por venda e sucessão (o direito de caçar, no entanto, não pode constituir-se como direito real autónomo, antes acompanhando o direito de propriedade do imóvel). Os animais bravios e os peixes que se encontram no seu estado de liberdade natural [6] são considerados sem dono e não parte ou acessórios do solo. O Código Civil classifica-os como bens imóveis até serem caçados ou abatidos, deixando assim claro que o direito de se apropriar deles decorre da propriedade do imóvel e não de um direito preexistente sobre os mesmos, considerados como bens móveis autónomos. Não é o animal, mas sim o direito de caçar ou de pescar, que é uma componente da propriedade do imóvel.

6. O § 4 da NÖ Fischereigesetz 2001 (lei da pesca da Baixa Áustria de 2001) define os direitos de pesca de três formas diferentes: como a faculdade de conservar, capturar, matar e se apropriar de animais aquáticos e de permitir a sua captura e/ou aquisição por terceiros; como indissociavelmente ligados à obrigação de explorar as águas piscícolas de modo adequado e sustentável; e como direito autónomo, não ligado ao solo, que pode ser adquirido e possuído de acordo com as disposições gerais em matéria de direitos privados, sendo nesta matéria competentes os tribunais comuns.

6 — «In freier Natur». Este ponto não é referido no presente processo, mas pode questionar-se se a expressão inclui, nomeadamente, populações piscícolas criadas em lagoas fechadas e disponibilizadas especificamente para a pesca à linha.

Matéria de facto e tramitação processual

7. Gabriele Walderdorff é proprietária de um prédio agrícola e florestal sito em Zwettl, na Baixa Áustria, que explora directamente e relativamente ao qual está sujeita a IVA à taxa normal. Do bem faz parte o direito, inscrito no registo, de pescar em determinadas águas do domínio público. Por outro lado, enquanto proprietária do prédio, G. Walderdorff tem o direito de pescar nas lagoas nele existentes.

8. G. Walderdorff locou esses dois direitos de pesca a um clube local de pesca desportiva pelo prazo de dez anos a contar de 1 de Janeiro de 1996. Nos termos do contrato, a renda anual era de 60 000 ATS. Se G. Walderdorff optasse pela tributação em IVA, a renda anual seria de seria de 50 000 ATS líquidos, acrescidos de 20% de IVA. Na realidade, a recorrente não optou pela tributação, não tendo, assim, facturado IVA ao clube.

9. Na sequência de uma inspecção, a autoridade fiscal decidiu que a renda deveria estar sujeita a IVA à taxa normal, dado não se tratar de uma locação de um imóvel isenta ao abrigo da UStG. Emitiu, assim, avisos de liquidação adicional de IVA à taxa de 20%.

10. G. Walderdorff recorreu dessas liquidações e pediu isenção de IVA ao abrigo do § 6, n.º 1, ponto 16, da UStG. O recurso encontra-se actualmente pendente no órgão jurisdicional de reenvio.

11. A Administração Fiscal apoia-se na opinião do Ministério Federal das Finanças, segundo a qual o direito de pesca constitui um direito independente do bem imóvel, não podendo considerar-se equiparado ao uso desse bem. A sua locação por um sujeito passivo não está, por isso, isenta ao abrigo do § 6, n.º 1, ponto 16, da UStG, sendo tributável à taxa normal.

12. G. Walderdorff defende que o § 6, n.º 1, ponto 16, da UStG abrange direitos que, embora não sejam componentes do direito de propriedade de bens imóveis, podem ser, em si mesmos, objecto de locação. Os direitos de caça não cabem nessa definição, dado que não constituem direitos reais autónomos susceptíveis de registo enquanto tal. Os direitos de pesca, no entanto, podem pertencer a uma pessoa distinta do proprietário do imóvel, sendo que nesse caso estamos perante servidões que podem ser inscritas no registo predial. Por conseguinte, o direito de pesca deve ser considerado um direito real imobiliário na acepção do § 6, n.º 1, ponto 16, da UStG.

13. Não tendo a certeza de qual a posição do direito comunitário, o Unabhängiger Finanzsenat submeteu ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 13.º, B, alínea b), da [Sexta Directiva] deve ser interpretado no sentido de que a concessão de uma autorização para o exercício da pesca a título oneroso, sob a forma de um contrato de locação celebrado por um período de dez anos

1) pelo proprietário do bem imóvel no qual se situam as águas relativamente às quais a autorização foi concedida,

2) pelo titular do direito de pesca em águas do domínio público,

constitui uma 'locação de bens imóveis'?»

14. Apenas a Comissão apresentou observações escritas, não tendo sido solicitada ou tido lugar uma audiência de julgamento.

Apreciação

15. O despacho de reenvio fornece informações detalhadas sobre a natureza e classificação dos direitos relacionados com bens imóveis, em particular com direitos de pesca e de caça, no direito austríaco. Os argumentos apresentados ao órgão jurisdicional de reenvio também se baseiam largamente nessa classificação.

16. A questão submetida diz respeito, no entanto, à interpretação da expressão «locação de bens imóveis» que se contém no artigo 13.°, B, alínea b), da Sexta Directiva, tendo o Tribunal de Justiça entendido de forma constante que as isenções previstas no artigo 13.° da Sexta Directiva são conceitos autónomos do direito comunitário, que têm como objectivo evitar divergências na aplicação do regime do IVA de um Estado-Membro para outro [7].

17. Consequentemente, a classificação dos direitos de pesca no direito austríaco — ou a sua diferenciação relativamente aos direitos de caça — não será determinante para decidir se a sua concessão pode constituir uma «locação de bens imóveis» para efeitos da isenção prevista no artigo 13.°, B, alínea b). Também não é conclusivo o facto de, na lei austríaca, o contrato em causa se designar locação (*Pachtvertrag*).

18. Uma questão que pode estar implícita na questão prejudicial é, no entanto, a de saber se os direitos de pesca podem, em si mesmos, ser considerados bens imóveis susceptíveis de locação na acepção do artigo 13.°, B, alínea b), se forem considerados direitos imobiliários pela lei austríaca — e talvez também por outros ordenamentos jurídicos.

7 — V., a título de exemplo, acórdão de 14 de Junho de 2007, Horizon College (C-434/05, Colect., p. I-4793, n.° 15 e jurisprudência aí referida); e, num processo relativo à classificação dos direitos de caça em sede de IVA, acórdão de 26 de Maio de 2005, Stadt Sundern (C-43/04, Colect., p. I-4491, n.° 24).

19. Em minha opinião, seria artificial, neste contexto, interpretar o conceito comunitário de bens imóveis nesse sentido. O conceito de locação de bens imóveis só é apropriado relativamente aos bens materiais e não aos direitos, os quais, por natureza e independentemente do respectivo objecto, são imateriais. O Tribunal de Justiça decidiu que os bens imóveis se limitam àquilo que não é móvel nem facilmente amovível [8]. Essa limitação deve, *a fortiori*, excluir os bens de natureza imaterial. Tal opinião parece estar em conformidade com o entendimento do Tribunal de Justiça segundo o qual uma das características essenciais de um bem imóvel é o facto de o mesmo estar ligado a uma porção determinada da superfície terrestre [9].

20. A esse respeito, não me influencia a referência do órgão jurisdicional de reenvio a uma declaração feita na acta da reunião do Conselho relativa à adopção da Sexta Directiva, segundo a qual a possibilidade de restringir o âmbito de aplicação da isenção fiscal estabelecida no artigo 13.º, B, alínea b), foi prevista, em especial, para permitir que os Estados-Membros sujeitassem ao IVA, designadamente, a caça e a pesca, com a possível consequência — na opinião do órgão jurisdicional de reenvio — de a caça e a pesca deverem normalmente ser abrangidas pelo conceito de bem imóvel. Independentemente dessa consequência, é jurisprudência constante que essas declarações não têm relevância jurídica e não podem ser consideradas para a interpretação de uma directiva quando o respectivo conteúdo não encontra qualquer expressão no texto da disposição em causa [10].

21. 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 [11]. Também decidiu que o facto de um terreno estar total ou parcialmente submerso não se opõe à sua qualificação de bem imóvel susceptível de ser objecto de locação ou arrendamento [12].

22. As águas podem ser assim objecto de um contrato de locação na acepção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva, sendo pacífico no caso ora em apreço que o

8 — V. acórdão de 16 de Janeiro de 2003, Maierhofer (C-315/00, Colect., p. I-563, n.os 30 e segs.).

9 — V. acórdão Heger, já referido na nota 5, n.º 20.

10 — V., a título de exemplo, no campo da tributação, acórdãos de 13 de Fevereiro de 1996, Bautiaa e Société française maritime (C-197/94 e C-252/94, Colect., p. I-505, n.º 51), e de 8 de Junho de 2000, Epson Europe (C-375/98, Colect., p. I-4243, n.º 26, em conjunto com a jurisprudência aí referida).

11 — Acórdão de 3 de Março de 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn (C-428/02, Colect., p. I-1527, n.º 30 e jurisprudência aí referida).

12 — *Ibidem*, n.º 34. V. também, no que diz respeito à classificação como bem imóvel de um curso de água relativamente ao qual podem ser concedidos direitos de pesca, acórdão Heger, já referido na nota 5, n.os 20 a 22.

contrato em causa confere direitos sobre determinadas águas por um prazo acordado e mediante o pagamento de uma renda anual. Estes aspectos estão de acordo com os critérios fixados pela jurisprudência do Tribunal de Justiça. Deve, além disso, realçar-se que o direito de retirar peixe das águas e a obrigação de gerir essas águas de forma apropriada e sustentável parecem constituir elementos típicos do tipo de locação referido na versão alemã do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva como «Verpachtung» [13].

23. No entanto, não basta que um contrato comporte determinados elementos que são típicos da locação de bens imóveis se o mesmo não preenche todos os requisitos essenciais constantes da definição comunitária de locação. Um desses critérios é o alcance com que o contrato concede o direito de ocupar o imóvel e de deste excluir outras pessoas.

24. A primeira questão consiste em saber se um contrato que permite o acesso e o gozo de um imóvel tendo por único fim a pesca pode ser considerado um contrato de locação.

13 — A distinção entre «Vermietung» e «Verpachtung» é estabelecida nalgumas mas não em todas as versões linguísticas e reflecte uma distinção feita frequentemente nos ordenamentos jurídicos nacionais. V. n.º 76 das conclusões apresentadas pelo advogado-geral F. G. Jacobs no processo Stichting Goed Wonen (acórdão de 4 de Outubro de 2001, C-326/99, Colect., p. I-6831).

25. Não é naturalmente invulgar que um contrato de locação indique especificamente qual a utilização que pode ou não pode ser dada em particular a um imóvel. Nem parece que exista um elemento intrínseco à actividade de pesca que impeça que o contrato que conceda acesso e gozo para esse fim seja considerado um contrato de locação.

26. Cada contrato deve, no entanto, ser analisado para determinar se confere o direito de ocupar o imóvel e de dele excluir outras pessoas.

27. No caso ora em apreço, o contrato — de que uma cópia foi junta ao processo enviado ao Tribunal de Justiça pelo órgão jurisdicional de reenvio — não refere outro objecto para além da pesca, para a qual o clube de pesca pode ter acesso à terra ou às águas. Nada contém que indique que G. Walderdorff não possa utilizar ela mesma as lagoas localizadas no seu imóvel, ou autorizar outros a fazê-lo, para outros fins que não a pesca (ainda que possa estar implícito que uma tal utilização não pode interferir com o gozo dos direitos de pesca). Da mesma forma (e com a mesma ressalva), nada indica que os direitos de pesca de G. Walderdorff nas

águas do domínio público, concedidos ao clube de pesca pelo prazo do contrato, permitam àquela ou ao clube impedir terceiros de realizar outras actividades nessas águas.

28. Por conseguinte, parece-me difícil conciliar a situação descrita com a definição de locação estabelecida pelo Tribunal de Justiça, que pressupõe a concessão do direito de ocupar um imóvel com exclusão de terceiros.

29. Além disso, pode ser estabelecida uma distinção entre a concessão de um direito de pesca exclusivo em determinadas águas com o direito conexo de impedir outros de aí pescar e a emissão de licenças de pesca autorizando terceiros a pescar na companhia de outros titulares de licença. Essas licenças, apesar de conferirem um direito efectivo de uso da propriedade em questão [14], não autorizam, em princípio, o seu titular a excluir terceiros e, por isso, não cumprem, na minha opinião, o critério contido na definição de locação do Tribunal de Justiça [15].

30. No caso ora em apreço, o contrato não contém qualquer indicação de que os direitos concedidos são exclusivos, no sentido de o clube de pesca poder decidir quem pode e quem não pode pescar nas águas em causa. Contudo, nele se estipula que G. Walderdorff se reserva o direito de pescar livremente nessas águas, bem como de autorizar um convidado por dia a nelas pescar. Estipula-se ainda que G. Walderdorff tem o direito de se tornar gratuitamente membro do clube pelo prazo do contrato, prevendo-se que, no caso de dissolução, aquela atribuirá aos doze membros do clube o direito de preferência para a celebração, com ela própria, de novos contratos individuais com o mesmo fim.

31. É um facto que um direito ilimitado de acesso como aquele que foi concedido no caso ora em apreço constitui um elemento típico, e talvez essencial, da locação. Todavia, neste caso, a transmitente não apenas se reserva o direito de acesso para usar as águas para o mesmo fim para que é concedido acesso ao clube — por contraposição a um fim diverso do uso ou do gozo, como por exemplo a conservação do bem, pela qual a proprietária continua a ser responsável [16] —, mas também se reserva o direito de conceder o mesmo acesso a terceiros.

14 — Acórdão Heger, já referido na nota 5, n.º 25.

15 — V. também n.os 34 e 35 das conclusões apresentadas pelo advogado-geral F. G. Jacobs no processo Stockholm Lindöpark (acórdão de 18 de Janeiro de 2001, C-150/99, Colect., p. I-493).

16 — V. acórdão de 18 de Novembro de 2004, Temco Europe (C-284/03, Colect., p. I-11237, n.os 24 e 25), em que se considera que certas limitações ao direito de ocupação a título exclusivo (tais como o direito de visita do proprietário ou o uso em comum com outros locatários de certas partes do imóvel) não são incompatíveis com a classificação como locação.

32. Além disso, se o clube fosse extinto e fossem celebrados contratos individuais com cada um dos seus antigos membros, estes contratos (apesar de continuarem a designar-se *Pachtverträge*) não iriam muito além de licenças de pesca individuais de longo prazo — e nada indica que, nesse caso, aquela não pudesse celebrar outros contratos do mesmo tipo.

33. Estas questões devem, como é óbvio, ser resolvidas pelo órgão jurisdicional de reenvio, mas, na minha opinião, o conceito de locação de bens imóveis, como definido na jurisprudência do Tribunal de Justiça sobre o artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva, deve limitar-se aos contratos em virtude dos quais o direito de acesso a um imóvel, bem como o gozo e o uso de tal bem, é exclusivo, no sentido de que o locatário não está obrigado a tolerar o mesmo acesso, gozo ou uso por parte do locador e/ou de terceiros autorizados por este último.

34. A consequência das considerações precedentes — que se traduz na exclusão da isenção — é compatível com o entendimento reiterado do Tribunal de Justiça de que os termos usados para designar as isenções são de interpretação estrita, dado que constituem excepções ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre cada prestação de serviços efectuada a título oneroso por um sujeito passivo [17].

35. Finalmente, tendo concluído que a concessão de direitos de pesca na forma descrita não releva do conceito de locação de bens imóveis constante do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva, considero que não se ganha nada em tentar classificá-la mais rigorosamente. Constitui claramente uma entrega de bens ou uma prestação de serviços efectuada a título oneroso por um sujeito passivo agindo nessa qualidade no contexto de uma actividade económica [18]. Essas entregas ou prestações estão sujeitas a IVA à taxa normal, salvo se estiverem abrangidas por uma isenção particular, por uma taxa reduzida ou por um regime especial. Não foi invocada, nem parece aplicável, qualquer redução de taxa, regime especial ou isenção para além da do artigo 13.º, B, alínea b).

17 — V., por exemplo, acórdão Horizon College, já referido na nota 7, n.º 16 e jurisprudência aí referida. Todavia, o conceito de locação do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva pode ser mais lato do que o que se contém nas diversas leis nacionais — pode incluir, por exemplo, o alojamento hoteleiro e o usufruto. V. acórdãos de 12 de Setembro de 2000, Comissão/Irlanda (C-358/97, Colect., p. I-6301, n.º 54), e Goed Wonen, já referido na nota 13, n.º 49.

18 — V. artigos 2.º, n.º 1, 4.º, n.ºs 1 e 2, 5.º, n.ºs 1 e 3, e 6.º, n.º 1, da Sexta Directiva. Poderá existir uma entrega de bens no caso de a República da Áustria ter usado a opção prevista no artigo 5.º, n.º 3 — v. nota 5, *supra*.

Conclusão

36. Sou, por conseguinte, da opinião de que o Tribunal de Justiça deveria responder à questão submetida nos seguintes termos:

O conceito de locação de bens imóveis a que se refere o artigo 13.º, 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, implica a atribuição do direito de ocupação do bem imóvel com exclusão de quaisquer terceiros. Esse conceito não se aplica a uma situação em que o proprietário do bem imóvel concede o direito de usar este último para um fim específico, conservando, no entanto, o direito de ele próprio usar o bem ou de autorizar outros a usá-lo para o mesmo ou outros fins.