ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)

4 de Junho de 2009 *

No processo C-102/08,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Bundesfinanzhof (Alemanha), por decisão de 20 de Dezembro de 2007, entrado no Tribunal de Justiça em 5 de Março de 2008, no processo

Finanzamt Düsseldorf-Süd

contra

SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

composto por: A. Rosas, presidente de secção, A. Ó Caoimh, J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka e A. Arabadjiev (relator), juízes,

* Língua do processo: alemão.

advogado-geral: M. Poiares Maduro,
secretário: L. Hewlett, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 21 de Janeiro de 2009,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG, por U. Prinz, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater, e A. Cordewener, Rechtsanwalt,

— em representação do Governo alemão, por M. Lumma e C. Blaschke, na qualidade de agentes,

— em representação da Irlanda, por D. O'Hagan e M. MacGrath, na qualidade de agentes, bem como N. Travers, BL,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por D. Triantafyllou, na qualidade de agente,

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

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 4.º, n.º 5, segundo e quarto parágrafos, da Sexta Directiva 77/388/CE 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. 154; a seguir «Sexta Directiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre o Finanzamt Düsseldorf-Süd (Administração Fiscal de Düsseldorf-Süd, a seguir «Finanzamt») e a SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG (a seguir «Salix»), a propósito do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») pago a montante nas operações relativas à construção de um edifício locado, seguidamente, a um organismo de direito público que, por sua vez, o sublocou parcialmente por longa duração a terceiros sujeitos passivos de IVA.

Quadro jurídico

Direito comunitário

3 Nos termos do artigo 2.º da Sexta Directiva estão sujeitas a IVA «[a]s entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

4 O artigo 4.º, n.º 5, da Sexta Directiva dispõe:

«Os Estados, as colectividades territoriais e outros organismos de direito público não serão 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.º ou 28.º, como actividades realizadas na qualidade de autoridades públicas.»

5 Nos termos do artigo 13.º, B, alínea b), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, os Estados-Membros isentarão «[a] locação de bens imóveis, com excepção: […] [d]a locação das áreas destinadas ao estacionamento de veículos».

6 O artigo 13.º, C, da mesma directiva reserva aos Estados-Membros a possibilidade de concederem aos seus sujeitos passivos o direito de optarem pela tributação da locação de bens imóveis, e tanto lhes permite restringir o alcance do direito de opção como determinar as modalidades do seu exercício.

Legislação nacional

7 O § 2, n.os 1 e 3, da lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios de 1993 (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, p. 565), na versão em vigor em 1995 (a seguir «UStG»), tem a seguinte redacção:

«1. Entende-se por empresário quem exerça, com carácter independente, uma actividade industrial, comercial ou profissional. A empresa abrange toda a actividade industrial, comercial ou profissional do empresário. Considera-se actividade industrial, comercial ou profissional toda a actividade permanente exercida para dela auferir receitas, mesmo que não exista intenção de obter lucros ou que uma associação de pessoas só exerça as suas actividades no interesse dos seus membros.

[…]

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, ponto 6, e § 4 da Körperschaftsteuergesetz) e das suas empresas agrícolas ou silvícolas […].»

8 O § 4, n.º 12, alínea a), da UStG previa que, de entre as operações visadas no § 1, n.º 1, pontos 1 a 3, da UStG, estão isentas «a locação de bens imóveis, de direitos a que se apliquem as disposições do direito civil relativas aos bens imóveis e de direitos relativos a uma prerrogativa de Estado respeitante à utilização de bens imóveis».

9 De acordo com o § 9, n.º 1, da UStG, «um empresário pode tratar uma operação isenta nos termos do § 4, […] ponto 12 […] como operação sujeita ao imposto quando a operação é realizada a favor de outro empresário e para os fins da respectiva empresa».

10 Por força do § 9, n.º 2, da UStG, a renúncia à isenção só é admissível «na medida em que o beneficiário da prestação utilize ou tenha a intenção de vir a utilizar o referido imóvel exclusivamente para a realização de operações que não excluam a dedução do imposto a montante. Compete ao empresário provar o respeito destes requisitos».

11 O § 1, n.º 1, ponto 6, da lei relativa ao imposto sobre as sociedades (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 1991 I, p. 637), na versão em vigor em 1995 (a seguir «KStG»), previa que as «empresas comerciais ou industriais» das pessoas colectivas de direito público cuja direcção ou sede está estabelecida em território nacional são integralmente sujeitas ao imposto sobre as sociedades.

12 O § 4 da KStG dispõe o seguinte:

«1. Por empresas comerciais ou industriais pertencentes a pessoas colectivas de direito público, na acepção do § 1, n.º 1, ponto 6, entendem-se, sem prejuízo do disposto no n.º 5, todos os estabelecimentos que se dediquem a uma actividade económica com carácter permanente, com a finalidade de obtenção de receitas, fora do domínio da agricultura e da silvicultura, e que se destaquem, em termos económicos, dentro da actuação global da pessoa colectiva. A intenção de obter lucros e a participação na actividade económica geral não são necessárias.

2. Uma empresa comercial ou industrial é, de igual modo, tributada pelo rendimento global, quando ela própria é uma pessoa colectiva de direito público.

[…]

4. Constitui uma actividade comercial ou industrial a locação de uma empresa deste tipo.

5. Não constituem empresas comerciais ou industriais os estabelecimentos que tenham por objecto predominantemente o exercício da autoridade pública (estabelecimentos de natureza administrativa). A existência de poderes de coerção e de monopólio não é suficiente para se considerar que se trata de um exercício de funções administrativas.»

13 Resulta da decisão de reenvio que, no regime do imposto sobre as sociedades, se considera que o arrendamento de longa duração de um património imobiliário não se inclui nas actividades de uma «empresa industrial ou comercial». Esta apreciação decorre, para uns, da ficção jurídica do § 4, n.º 4, da KStG e, para outros, do § 14 da lei geral tributária alemã de 1977 (Abgabenordnung 1977), na versão em vigor em 1995 (a seguir «AO»).

14 O § 14 da AO dispõe que uma «exploração comercial é uma actividade independente permanente que permite obter ganhos e outras vantagens económicas e que ultrapassa o âmbito de uma gestão de património. A intenção de realizar lucro não é exigida. Em regra geral, há gestão de património quando o mesmo é utilizado para obter rendimento, por exemplo, quando um capital é investido e produz juros ou quando um património imobiliário é dado em arrendamento».

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

15 Em 20 de Março de 1995, a Salix, sociedade de locação de bens imobiliários, celebrou um «contrato de locação financeira de bens imóveis» com a Industrie- und Handelskammer Offenbach (Câmara de Comércio e Indústria de Offenbach, a seguir «IHK»), organismo de direito público. Por via deste contrato, comprometeu-se a entregar à IHK, por um período de locação de 27 anos, um edifício de escritórios ainda a construir, com um parque de estacionamento subterrâneo.

16 No mesmo ano, a Salix terminou o referido edifício e colocou-o à disposição da IHK. Esta destinou uma parte dos escritórios à sua própria utilização e sublocou por longa duração os restantes escritórios a terceiros, sujeitos passivos do imposto sobre o volume de negócios. Quanto ao parque de estacionamento subterrâneo, a IHK também reservou uma parte dos lugares para sua própria utilização, sublocou por longa duração outra parte aos locatários dos escritórios e disponibilizou, por curta duração e a título oneroso, os restantes lugares a pessoas estranhas ao edifício.

17 Para poder deduzir o IVA pago a montante nas operações relativas à construção do edifício respeitante à parte do imóvel sublocado pela IHK, a Salix renunciou, nos termos do § 9, n.º 1, da UStG, à isenção das operações de locação previstas no § 4, n.º 12, alínea a), da UStG. Considerava que essa renúncia lhe dava direito à mencionada dedução, visto que locou o edifício para os fins da empresa de um outro empresário, a saber, a IHK, que, por sua vez, o utiliza parcialmente para as operações com direito à dedução do imposto pago a montante.

18 Contudo, no âmbito de uma inspecção efectuada à Salix, o inspector recusou-lhe essa dedução para a parte do edifício sublocado por longa duração, com o fundamento de que a IHK, ao realizar essa sublocação, não actuou na qualidade de «empresário» na acepção do § 9, n.º 1, da UStG.

19 A este respeito, o inspector afirmou que resulta do § 2, n.º 3, primeiro período, da UStG que as pessoas colectivas de direito público só podem actuar na qualidade de empresários no quadro de uma «empresa comercial ou industrial», tal como definida nos §§ 1, n.º 1, ponto 6, e 4 da KStG.

20 Ora, segundo o inspector, só a locação por curta duração pode ser considerada como uma actividade exercida no quadro de uma «empresa comercial ou industrial» na acepção das referidas disposições, uma vez que a locação por longa duração não se inclui na referida actividade, por se tratar de simples «gestão de património».

21 Por conseguinte, em 20 de Abril de 2001, a Finanzamt procedeu a uma liquidação adicional do IVA relativo ao ano de 1995, recusando a dedução do IVA pago a montante pela Salix nas operações relativas à construção do edifício e respeitante à parte do imóvel sublocado por longa duração pela IHK.

22 No entanto, as autoridades fiscais responsáveis pela tributação da IHK não partilham da mesma opinião. Confirmam tanto a qualidade de empresária da IHK para todas as suas actividades de sublocação como a legalidade da sua renúncia à isenção dessas actividades.

23 Na sequência do indeferimento da reclamação que tinha apresentado contra a liquidação adicional do imposto, a Salix submeteu a questão à apreciação do Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Fiscal de Düsseldorf).

24 O Finanzgericht Düsseldorf deu provimento ao recurso apresentado pela Salix. Embora considerando que a IHK não realizou as operações de sublocação de longa duração na qualidade de empresária na acepção do direito fiscal alemão, o Finanzgericht Düsseldorf concluiu que se deve considerar que a IHK agiu a este respeito como sujeito passivo e, portanto, como «empresária», nos termos de uma interpretação do direito nacional conforme ao artigo 4.º, n.º 5, segundo e quarto parágrafos, da Sexta Directiva.

25 O Finanzgericht Düsseldorf entendia que, ao privar a IHK da possibilidade de optar pela sujeição ao imposto e, por conseguinte, de deduzir o IVA pago a montante, a recusa de lhe reconhecer a qualidade de empresária coloca-a numa posição de desvantagem em relação às suas concorrentes privadas nos mercados em causa. Ora, isto poderia criar «distorções de concorrência significativas» que o artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva visa prevenir.

26 Tendo interposto um recurso perante o Bundesfinanzhof, o Finanzamt pede a anulação do acórdão do Finanzgericht Düsseldorf e a rejeição do recurso da Salix. Em apoio do seu recurso, o Finanzamt alega que resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o referido conceito de «distorções de concorrência significativas» se destina exclusivamente a proteger o sector privado da economia, designadamente as empresas privadas sujeitos passivos do imposto, contra a concorrência dos organismos de direito

público que não são sujeitos passivos do imposto. Por conseguinte, aplicar esta disposição também a favor dos organismos de direito público é contrário ao seu objectivo.

27 Em primeiro lugar, o Bundesfinanzhof considera que os Estados-Membros só podem invocar a faculdade, prevista no artigo 4.º, n.º 5, quarto parágrafo, da Sexta Directiva, de considerar como actividades de autoridade pública as actividades dos organismos de direito público isentas em virtude dos artigos 13.º e 28.º dessa directiva se tiverem adoptado uma previsão legal expressa nesse sentido.

28 A este respeito, resulta da decisão de reenvio que, relativamente à sujeição a imposto dos organismos de direito público que exerçam actividades de locação de imóveis, não foi adoptada na Alemanha nenhuma previsão legal expressa. No processo principal, a sujeição a imposto desses organismos, quando efectuem tais operações, depende unicamente da interpretação do conceito de «gestão de património». Ora, este conceito não figura na legislação pertinente, a saber, nem no § 2, n.º 3, da UStG, nem no § 1, n.º 1, ponto 6, da KStG, nem no § 4 do KStG, nem sequer numa delegação legislativa que estas disposições conferiam à administração.

29 Em segundo lugar, o Bundesfinanzhof questiona-se sobre se a aplicação do artigo 4.º, n.º 5, quarto parágrafo, da Sexta Directiva no processo principal é excluída pela circunstância de que a própria IHK, e não um dos seus concorrentes privados, possa sofrer distorções de concorrência significativas, na acepção do segundo parágrafo da referida disposição, se as suas operações de sublocação por longa duração forem consideradas como não tributáveis.

30 Com efeito, o Bundesfinanzhof considera que, se o primeiro objectivo do artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva é proteger o sector privado da economia face às actividades não tributadas dos organismos de direito público, isso, porém, não exclui que estes organismos possam também beneficiar da reserva de concorrência

prevista nessa disposição. A este respeito, importa observar que nenhuma restrição à reserva de concorrência surge na redacção do referido segundo parágrafo quanto à ocorrência de distorções de concorrência significativas, independentemente de quem as sofra. No entanto, o Bundesfinanzhof considera que qualquer das duas interpretações opostas pode encontrar apoio na jurisprudência do Tribunal de Justiça.

31 Neste contexto, o Bundesfinanzhof suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões para decisão a título prejudicial:

«1) Os Estados-Membros só podem 'considerar' as actividades exercidas pelos Estados, colectividades territoriais ou outros organismos de direito público que estejam isentas, por força do artigo 13.º da Sexta Directiva, como actividades exercidas por esses organismos na qualidade de autoridades públicas, nos termos do artigo 4.º, n.º 5, quarto parágrafo, da mesma Directiva, se tiverem adoptado uma previsão legal expressa nesse sentido?

2) Só pode haver 'distorções de concorrência significativas', na acepção do artigo 4.º, n.º 5, quarto parágrafo, em conjugação com o segundo parágrafo, da Sexta Directiva […], se a não sujeição ao imposto de um organismo de direito público conduzir a distorções de concorrência significativas em detrimento de um sujeito passivo concorrente, ou pode igualmente haver distorções se a não sujeição ao imposto de um organismo de direito público conduzir a distorções de concorrência significativas em seu próprio prejuízo?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

32 Com a primeira questão, o Bundesfinanzhof pretende saber se os Estados-Membros só podem invocar a faculdade, prevista no artigo 4.º, n.º 5, quarto parágrafo, da Sexta Directiva, de considerar como actividades de autoridade pública as actividades dos organismos de direito público isentas nos termos dos artigos 13.º e 28.º dessa directiva quando uma previsão legal expressa é adoptada nesse sentido.

Observações submetidas ao Tribunal de Justiça

33 A Salix defende que resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que, para invocar a faculdade prevista no artigo 4.º, n.º 5, quarto parágrafo, da Sexta Directiva, os Estados-Membros devem adoptar actos legislativos que prevejam expressamente essa faculdade. Com efeito, os Estados-Membros são obrigados, na transposição das directivas comunitárias, a escolher os instrumentos normativos vinculativos do direito nacional, para estabelecer um quadro legal preciso, inequívoco e claramente reconhecível por todos os operadores económicos. A Salix acrescenta que esses actos podem, porém, incluir uma delegação de poderes de execução subordinados à administração.

34 O Governo alemão considera que a transposição do artigo 4.º, n.º 5, quarto parágrafo, da Sexta Directiva exige a adopção de uma previsão legislativa, mas que esta não deve ser necessariamente expressa. Na realidade, quanto à transposição da faculdade prevista na

referida disposição, é suficiente que a intenção do legislador possa ser claramente deduzida das disposições legislativas aplicáveis mediante os métodos de interpretação jurídica reconhecidos. Ora, contrariamente às indicações do órgão jurisdicional de reenvio, foram adoptadas disposições legislativas para a transposição da referida disposição.

35 A Irlanda alega que resulta da jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que os Estados-Membros, quando transpõem uma directiva para o seu ordenamento jurídico nacional, devem atender aos objectivos previstos por essa directiva, embora sejam livres de escolher a forma e os meios apropriados para alcançar esse resultado. No processo principal, a Irlanda entende que a legislação alemã, estabelecendo uma distinção clara entre a gestão de património e as operações comerciais, proporciona uma base legal suficientemente segura para a aplicação do artigo 4.º, n.º 5, quarto parágrafo, da Sexta Directiva, de modo que a inexistência de disposições expressas não tem consequências.

36 A Comissão das Comunidades Europeias entende que o respeito dos princípios gerais do direito comunitário exige que a transposição das directivas comunitárias se opere por meio de regras de direito nacional claras, formais, dotadas de um efeito directo em relação aos cidadãos, que sejam objecto de publicação oficial e que não possam ser alteradas por vontade da administração. Por conseguinte, os Estados-Membros devem prever disposições de natureza legislativa ou regulamentar. No processo principal, uma previsão legal expressa e definida com precisão revela-se ainda mais necessária, já que se trata de determinar o âmbito de aplicação de uma derrogação ao princípio da sujeição ao imposto de qualquer pessoa que exerça, de uma forma independente, uma das actividades económicas mencionadas no artigo 4.º, n.º 2, da Sexta Directiva.

Apreciação do Tribunal de Justiça

37 A título liminar, há que salientar que resulta do artigo 13.º, B, alínea b), primeiro parágrafo, da Sexta Directiva que a actividade de locação de lugares para o estacionamento de veículos não figura entre as actividades isentas. Por conseguinte, tal actividade não pode ser comparada, nos termos do artigo 4.º, n.º 5, quarto parágrafo, da Sexta Directiva, a uma actividade exercida na qualidade de autoridade pública, na acepção do primeiro parágrafo dessa disposição, no caso em que não preencha, por si só, esse requisito (v., neste sentido, acórdão de 14 de Dezembro de 2000, Fazenda Pública, C-446/98, Colect., p. I-11435, n.º 44).

38 Todavia, há que precisar que o conceito de «locação de bens imóveis», que é objecto da isenção prevista no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva, abrange necessariamente, para além da locação dos bens que constituem o objecto principal desta locação, todos os bens que são acessórios daqueles. Portanto, não pode excluir-se da isenção assim prevista a locação de lugares para o estacionamento de veículos, quando essa locação está estreitamente ligada à locação de imóveis destinados a outra utilização, no sentido de que as duas locações constituem uma única operação económica (acórdão de 13 de Julho de 1989, Henriksen, 173/88, Colect., p. 2763, n.ºs 14 e 15).

39 No processo principal, compete, sendo caso disso, ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, tendo em conta todas as circunstâncias pertinentes, se a sublocação de longa duração de uma parte dos lugares destinados ao estacionamento subterrâneo de veículos, pela IHK, aos locatários de longa duração dos escritórios situados no mesmo imóvel faz parte de uma operação económica única na acepção da jurisprudência exposta no número anterior. Com efeito, se não for esse o caso, a sublocação, pela IHK, destes lugares de estacionamento não pode em caso algum ser comparada, nos termos do artigo 4.º, n.º 5, quarto parágrafo, da Sexta Directiva, a uma actividade exercida na qualidade de autoridade pública, na acepção do primeiro parágrafo desta disposição.

40 Em relação à questão de saber se os Estados-Membros só podem invocar a faculdade prevista no artigo 4.º, n.º 5, quarto parágrafo, da Sexta Directiva se previamente adoptaram uma previsão legal expressa nesse sentido, há que recordar que, segundo a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, a transposição de uma directiva para o direito interno não exige necessariamente uma repetição formal e textual das suas disposições numa norma legal expressa e específica, podendo bastar um contexto jurídico geral desde que, na prática, assegure a plena aplicação da directiva de uma forma suficientemente clara e precisa (acórdãos de 28 de Fevereiro de 1991, Comissão/ /Alemanha, C-131/88, Colect., p. I-825, n.º 6; de 15 de Novembro de 2001, Comissão/ /Itália, C-49/00, Colect., p. I-8575, n.º 21, assim como de 28 de Abril de 2005, Comissão/ /Itália, C-410/03, Colect., p. I-3507, n.º 60).

41 É particularmente importante que, para satisfazer a exigência da segurança jurídica, nos casos em que essa directiva cria direitos para os particulares, os beneficiários possam conhecer a plenitude dos seus direitos e, eventualmente, invocá-los perante os órgãos jurisdicionais nacionais (v. acórdãos, já referidos, Comissão/Alemanha, n.º 6; de 15 de Novembro de 2001, Comissão/Itália, n.ºs 21 e 22, assim como de 28 de Abril de 2005, Comissão/Itália, n.º 60).

42 Com efeito, cada Estado-Membro é obrigado a dar às directivas uma execução que satisfaça plenamente as exigências de clareza e de certeza das situações jurídicas impostas pelo legislador comunitário, no interesse das pessoas interessadas estabelecidas nos Estados-Membros. Para este efeito, as disposições de uma directiva devem ser aplicadas com uma força vinculativa incontestável, bem como com a especificidade, a precisão e a clareza exigidas (acórdão de 18 de Outubro de 2001, Comissão/Irlanda, C-354/99, Colect., p. I-7657, n.º 27 e a jurisprudência referida).

43 Concretamente, as simples práticas administrativas, por natureza modificáveis ao critério da administração e desprovidas de publicidade adequada, não podem ser

consideradas uma execução válida das obrigações do Tratado CE (v. acórdãos de 7 de Março de 1996, Comissão/França, C-334/94, Colect., p. I-1307, n.º 30, e de 13 de Março de 1997, Comissão/França, C-197/96, Colect., p. I-1489, n.º 14).

44 Compete ao órgão jurisdicional de reenvio apreciar se os requisitos de transposição, expostos nos números 40 a 43 do presente acórdão, estão reunidos no processo principal. Todavia, o Tribunal de Justiça pode, para dar àquele órgão jurisdicional uma resposta útil, fornecer todas as indicações que entenda necessárias (v., nomeadamente, acórdãos de 1 de Julho de 2008, MOTOE, C-49/07, Colect., p. I-4863, n.º 30, e de 22 de Dezembro de 2008, Magoora, C-414/07, Colect., p. I-10921, n.º 33).

45 No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que, nos termos do direito fiscal alemão, a possibilidade de a IHK optar por se sujeitar ao imposto depende exclusivamente da questão de saber se a locação de imóveis pelos organismos de direito público é considerada uma actividade de empresário desenvolvida no âmbito de uma empresa industrial ou comercial ou como actividade de simples gestão de património.

46 A este respeito, resulta igualmente da decisão de reenvio, como salientado no número 28 do presente acórdão, que o conceito decisivo de gestão de património não figura na legislação pertinente, ou seja, nem da UStG, nem da KStG, nem numa delegação legislativa que estas disposições confiem à administração.

47 Na medida em que o Governo alemão observa que o § 14 da AO contém o conceito de gestão de património e o distingue das actividades de empresário, importa, todavia, referir que resulta da decisão de reenvio que situações como as do processo principal não se incluem directamente no âmbito de aplicação do § 14.

48 Na realidade, o órgão jurisdicional de reenvio sublinhou que, por um lado, a distinção entre a gestão de património e as actividades de empresário não figura na legislação pertinente. Por outro, indicou expressamente que, na medida em que se considera que esta distinção é, apesar disso, aplicável no regime de imposto sobre as sociedades, esta apreciação apenas resulta de uma dedução que, além do mais, encontra o seu fundamento no § 14 da AO, para uns, e no § 4, n.º 4, do KStG, para outros.

49 Por fim, resulta da decisão de reenvio que, contrariamente ao Finanzamt, a Administração Fiscal competente para conhecer do pedido da IHK relativo à dedução do IVA pago a montante considerou que a locação por longa duração é também uma actividade de empresário que, em definitivo, confere direito a dedução. Assim, é forçoso concluir que existem práticas administrativas divergentes.

50 Além disso, resulta da decisão de reenvio que, relativamente à sujeição a imposto dos organismos de direito público que desenvolvam operações de locação de imóveis, não foi adoptada na Alemanha nenhuma previsão legal expressa.

51 A este respeito, há que sublinhar que o artigo 4.º, n.º 5, quarto parágrafo, da Sexta Directiva prevê que os Estados-Membros têm a faculdade, e não a obrigação, de considerar as actividades dos organismos de direito público isentas nos termos dos artigos 13.º ou 28.º da Sexta Directiva como actividades realizadas na qualidade de autoridades públicas. Por conseguinte, a transposição dessa disposição para o direito nacional não é obrigatória.

52 Daqui se conclui que, para poderem beneficiar da faculdade prevista por essa disposição, os Estados-Membros são obrigados a efectuar a opção de a exercer.

53 Deve igualmente referir-se que a dita faculdade autoriza os Estados-Membros a aplicar a essas actividades a derrogação, prevista no artigo 4.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, da regra geral enunciada nos artigos 2.º, n.º 1, e 4.º, n.ºs 1 e 2, desta directiva, segundo a qual toda a actividade de natureza económica está, em princípio, submetida a IVA.

54 Ora, uma vez que o artigo 4.º, n.º 5, quarto parágrafo, da Sexta Directiva prevê uma derrogação de uma das regras gerais estabelecidas por essa directiva, deve interpretar-se esta disposição de modo estrito.

55 Neste contexto, há que considerar que, para exercerem a faculdade prevista no artigo 4.º, n.º 5, quarto parágrafo, da Sexta Directiva, os Estados-Membros devem efectuar uma opção específica nesse sentido. Assim, devem prever que determinadas actividades dos organismos de direito público isentas por força dos artigos 13.º ou 28.º da Sexta Directiva são consideradas actividades de autoridade pública.

56 A este respeito, há que precisar que os Estados-Membros têm a faculdade de escolher a técnica normativa que lhes parece mais apropriada. Podem, assim, limitar-se, por exemplo, quer a incluir na legislação nacional a fórmula utilizada na Sexta Directiva, ou uma expressão equivalente, quer a aprovar uma lista de actividades dos organismos de direito público isentas por força dos artigos 13.º ou 28.º da Sexta Directiva que são consideradas como actividades de autoridade pública (v., neste sentido, acórdão de 17 de Outubro de 1989, Comune di Carpaneto Piacentino e o., 231/87 e 129/88, Colect., p. 3233, n.º 18).

57 Com efeito, uma autoridade executiva pode ser autorizada por uma previsão legal a especificar as actividades dos organismos de direito público isentas por força dos artigos 13.º ou 26.º da Sexta Directiva que são consideradas actividades de autoridade pública, contanto que as suas decisões de aplicação revistam uma força obrigatória incontestável, satisfaçam as exigências da especificidade, da precisão e da clareza necessárias para garantir a certeza das situações jurídicas e possam ser submetidas ao controlo dos órgãos jurisdicionais nacionais (v., por analogia, acórdão Fazenda Pública, já referido, n.º 35).

58 Face ao que precede, há que responder à primeira questão que os Estados-Membros devem aprovar uma disposição expressa para poderem exercer a faculdade enunciada no artigo 4.º, n.º 5, quarto parágrafo, da Sexta Directiva, segundo a qual determinadas actividades dos organismos de direito público isentas por força dos artigos 13.º ou 28.º dessa directiva são consideradas actividades de autoridade pública.

Quanto à segunda questão

59 Com a segunda questão, o Bundesfinanzhof pergunta, no essencial, se o artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que os organismos de direito público devem ser considerados sujeitos passivos relativamente às actividades ou às operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas não apenas quando a sua não sujeição ao imposto, por força do primeiro ou do quarto parágrafo da referida disposição, conduzir a distorções de concorrência significativas em detrimento dos seus concorrentes privados, mas também quando conduzir a tais distorções em seu próprio prejuízo.

Observações submetidas ao Tribunal de Justiça

60 A Salix, o Governo alemão e a Comissão observam que a redacção do artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva visa indistintamente todas as «distorções de concorrência significativas», independentemente de quem as sofra. Ora, a não sujeição desses organismos ao imposto que leva à sua exclusão do direito à dedução do IVA pago a montante pode igualmente conduzir a distorções de concorrência em detrimento de quem não seja sujeito passivo. Uma vez que a concorrência é falseada, seja em benefício dos organismos de direito público ou dos seus concorrentes privados, tem de se considerar que o princípio da neutralidade fiscal, expressão do princípio da igualdade de tratamento em matéria de IVA, é violado. Com efeito, esta interpretação inscreve-se na lógica da protecção da concorrência em si mesma, independentemente da qualidade subjectiva do operador individual em causa.

61 Pelo contrário, a Irlanda observa que, mesmo que a redacção do artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva não especifique o conceito de «distorções de concorrência significativas», o referido artigo 4.º, n.º 5, se destina a excluir os organismos de direito público do âmbito da Sexta Directiva. Nunca foi intenção do legislador comunitário permitir aos organismos de direito público invocar essa excepção para obterem o estatuto de operadores sujeitos a imposto pelas suas actividades. Além do mais, tal interpretação esvazia de sentido o poder de apreciação concedido aos Estados-Membros pelo quarto parágrafo da referida disposição e é contrário ao objectivo definido pelo segundo parágrafo da mesma disposição que é, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, proteger os concorrentes privados da actividade dos organismos de direito público.

Apreciação do Tribunal de Justiça

62 A titulo liminar, há que recordar que, nos termos do artigo 4.º, n.º 5, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva, os organismos de direito público não são considerados sujeitos passivos de IVA relativamente às actividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas e que, por força do quarto parágrafo da mesma disposição, os Estados-Membros podem considerar como actividades da autoridade pública as actividades destes organismo isentas nos termos dos artigos 13.º ou 28.º da referida directiva.

63 No entanto, esses organismos, mesmo quando exercem tais actividades na sua qualidade de autoridades públicas, devem ser considerados sujeitos passivos, nos termos do artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva, na medida em que a sua não sujeição ao imposto conduziria a distorções de concorrência significativas.

64 Por conseguinte, compete ao órgão jurisdicional de reenvio definir, antes de mais, se a actividade de locação da IHK constitui uma actividade exercida por um organismo de direito público na qualidade de autoridade pública, na acepção do artigo 4.º, n.º 5, primeiro ou quarto parágrafos, da Sexta Directiva. Só se for esse o caso é que o artigo 4.º, n.º 5 segundo parágrafo, se aplica (v., neste sentido, acórdãos Fazenda Pública, já referido, n.º 43, e de 16 de Setembro de 2008, Isle of Wight Council e o., C-288/07, n.ºs 30 a 32).

65 Em primeiro lugar, há que recordar que, nos termos do artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva, os organismos de direito público devem ser considerados, quando exerçam actividades ou operações na qualidade de autoridades públicas,

sujeitos passivos relativamente a tais actividades ou operações «desde que a não sujeição ao imposto possa conduzir a distorções de concorrência significativas».

66 Por conseguinte, a redacção do artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva não especifica as pessoas que visa proteger dessas distorções de concorrência significativas geradas pela não sujeição dos organismos de direito público ao imposto.

67 Em segundo lugar, cabe recordar que artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva, ao prever uma derrogação da não sujeição dos organismos de direito público relativamente às actividades ou operações que exerçam na qualidade de autoridades públicas, visa repor a regra geral enunciada nos artigos 2.º, n.º 1, e 4.º, n.ºs 1 e 2, dessa directiva segundo a qual toda a actividade de natureza económica está, em princípio, submetida a IVA (v. acórdão Isle of Wight Council e o., já referido, n.º 38).

68 Por conseguinte, o artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva não pode ser objecto de interpretação restritiva (v. acórdão Isle of Wight Council e o., já referido, n.º 60).

69 Em terceiro lugar, no que diz respeito aos objectivos do artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva, referidos, designadamente, pela Irlanda, nada indica que esta disposição se destina a assegurar que os organismos de direito público sofram as consequências das distorções de concorrência significativas que a sua não sujeição ao imposto, por força do primeiro e do quarto parágrafo da referida disposição, pode ocasionar.

70 Em quarto lugar, há que recordar que o direito a dedução, previsto nos artigos 17.º e seguintes da Sexta Directiva, é parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efectuadas a montante (v., designadamente, acórdãos de 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Colect., p. I-1883, n.º 18; de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o., C-110/98 a C-147/98, Colect., p. I-1577, n.º 43, assim como de 6 de Julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04, Colect., p. I-6161, n.º 47).

71 Na realidade, o regime das deduções destina-se a libertar completamente o empresário do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas actividades económicas. Por conseguinte, o sistema comum do IVA garante a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição de as mesmas estarem, em princípio, sujeitas ao IVA (v., nomeadamente, acórdãos de 22 de Fevereiro de 2001, Abbey National, C-408/98, Colect., p. I-1361, n.º 24, e de 21 de Abril de 2005, HE, C-25/03, Colect., p. I-3123, n.º 70, assim como Kittel e Recolta Recycling, já referido, n.º 48).

72 Daqui se conclui que, em princípio, o direito a dedução é aplicável a toda a cadeia de entregas de bens e de prestações de serviços efectuadas pelos sujeitos passivos agindo nessa qualidade para os fins das actividades económicas de outros sujeitos passivos (v., neste sentido, acórdãos de 12 de Janeiro de 2006, Optigen e o., C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Colect., p. I-483, n.º 52, assim como Kittel e Recolta Recycling, já referido, n.º 45).

73 Ora, não se pode excluir que a não sujeição a imposto de um organismo de direito público que exerce determinadas actividades e operações que impedem o referido direito à dedução do IVA possa ter repercussões na cadeia de entregas de bens e de prestações de serviços em detrimento dos sujeitos passivos que operam no sector privado.

74 Com efeito, no processo principal, como foi referido nos n.os 17 a 21 do presente acórdão, a não sujeição da IHK ao imposto impediu a Salix, pessoa colectiva de direito privado, de beneficiar do direito à dedução do IVA pago a montante.

75 Resulta do exposto que o artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva visa também as distorções de concorrência em prejuízo dos organismos de direito público.

76 Nestas condições, há que responder à segunda questão que o artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que os organismos de direito público devem ser considerados sujeitos passivos relativamente às actividades ou às operações que exercem na qualidade de autoridades públicas não apenas quando a sua não sujeição ao imposto, por força do primeiro ou do quarto parágrafo da referida disposição, conduzir a distorções de concorrência significativas em detrimento dos seus concorrentes privados, mas também quando conduzir a tais distorções em seu próprio prejuízo.

Quanto às despesas

77 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 a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

1) **Os Estados Membros devem aprovar uma disposição expressa para poderem exercer a faculdade enunciada no artigo 4.º, n.º 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, faculdade segundo a qual determinadas actividades dos organismos de direito público isentas por força dos artigos 13.º ou 28.º dessa directiva são consideradas actividades de autoridade pública.**

2) **O artigo 4.º, n.º 5, segundo parágrafo, da Sexta Directiva 77/388 deve ser interpretado no sentido de que os organismos de direito público devem ser considerados sujeitos passivos relativamente às actividades ou às operações que exercem na qualidade de autoridades públicas não apenas quando a sua não sujeição ao imposto, por força do primeiro ou do quarto parágrafo da referida disposição, conduzir a distorções de concorrência significativas em detrimento dos seus concorrentes privados, mas também quando conduzir a tais distorções em seu próprio prejuízo.**

Assinaturas