ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)

16 de Janeiro de 2003 *

No processo C-315/00,

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

Rudolf Maierhofer

e

Finanzamt Augsburg-Land,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 13.°, B, alínea b), da 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: alemão.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

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

advogado-geral: F. G. Jacobs,

secretário: H. A. Rühl, administrador principal,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação de R. Maierhofer, por C. Theil, Rechtsanwalt,

— em representação do Governo alemão, por W.-D. Plessing e B. Muttelsee-Schön, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa e K. Gross, na qualidade de agentes, assistidos por A. Böhlke, Rechtsanwalt,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações de R. Maierhofer, representado por C. Theil, do Governo alemão, representado por B. Muttelsee-Schön e F. Huschens, na qualidade de

agente, do Governo do Reino Unido, representado por P. Whipple, barrister, e da Comissão, representada por K. Gross, assistido por A. Böhlke, na audiência de 7 de Fevereiro de 2002,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 6 de Junho de 2002,

profere o presente

Acórdão

1 Por despacho de 25 de Maio de 2000, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 21 de Agosto seguinte, o Bundesfinanzhof submeteu, nos termos do artigo 234.° CE, duas questões prejudiciais sobre a interpretação do artigo 13.°, 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Directiva»).

2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio entre R. Maierhofer e o Finanzamt Augsburg-Land, uma administração fiscal (a seguir «Finanzamt»), tendo por objecto a sujeição de R. Maierhofer ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») a respeito de operações de locação de edifícios construídos à base de elementos prefabricados.

Legislação comunitária

3 O artigo 2.°, n.° 1, da Sexta Directiva estabelece:

«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.»

4 O artigo 4.° da Sexta Directiva dispõe:

«1. Por sujeito passivo entende-se qualquer pessoa que exerça, de modo independente, em qualquer lugar, uma das actividades económicas referidas no n.° 2, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade.

2. As actividades económicas referidas no n.° 1 são todas as actividades de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. A

exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com carácter de permanência é igualmente considerada uma actividade económica.

3. Os Estados-Membros podem também considerar sujeito passivo qualquer pessoa que realize, a título ocasional, uma operação relacionada com as actividades referidas no n.º 2 e, designadamente, uma das seguintes operações:

a) a entrega de um edifício ou de parte de um edifício e do terreno da sua implantação, efectuada anteriormente à primeira ocupação; os Estados-Membros podem definir as modalidades de aplicação deste critério às transformações de imóveis e, bem assim, a noção de terreno da sua implantação.

Os Estados-Membros podem aplicar critérios diferentes do da primeira ocupação, tais como o do prazo decorrido entre a data de conclusão do imóvel e a da primeira entrega, ou o do prazo decorrido entre a data da primeira ocupação e a da entrega posterior, desde que tais prazos não ultrapassem, respectivamente, cinco e dois anos.

Por edifício entende-se qualquer construção incorporada no terreno;

[...]»

5 O artigo 13.°, B, alínea b), da Sexta Directiva prevê:

«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.»

Legislação nacional

6 A Umsatzsteuergesetz 1993 (lei de 1993 relativa ao imposto sobre o volume de negócios, BGBl. 1993 I, p. 565, a seguir «UStG»), na redacção aplicável ao processo principal, prevê no seu § 1 que estão sujeitas ao imposto sobre o volume de negócios as entregas e outras prestações efectuadas a título oneroso por um empresário no âmbito da sua actividade.

7 O § 4 da UStG prevê certas isenções. Por força do n.º 12, primeiro período, alínea a), desta disposição, estão isentas, entre outras, a locação de bens imóveis.

8 O § 4, n.º 12, segundo período, da UStG exclui certas operações dessa isenção:

«Não estão isentas a locação de partes de uma casa ou de quartos que um empresário reserva para o alojamento temporário de estrangeiros, a locação temporária de áreas destinadas ao estacionamento de veículos, a locação temporária de terrenos de campismo e a locação de maquinaria ou utensílios

de qualquer natureza que façam parte de uma empresa, mesmo que se trate de partes essenciais de um imóvel.»

9 O § 94, n.º 1, do Bürgerliches Gesetzbuch (Código Civil alemão, a seguir «BGB») dispõe:

«As partes integrantes essenciais de um bem imóvel incluem as coisas firmemente ligadas ao solo, em especial as construções [...]»

10 Nos termos do § 95, n.º 1, do BGB:

«As partes integrantes dos imóveis não incluem as coisas que estão ligadas ao solo apenas para fins temporários [...]».

Processo principal e questões prejudiciais

11 R. Maierhofer arrendou ao Freistaat Bayern (Land da Baviera) alojamentos colectivos, «com o terreno necessário», destinados ao alojamento temporário de candidatos a asilo. O contrato de arrendamento foi celebrado por um prazo de cinco anos renovável.

12 Alguns dos edifícios em causa encontravam-se num terreno que uma colectividade local tinha arrendado a R. Maierhofer, outros em terrenos tomados de arrendamento pelo locatário dos edifícios, o próprio Land da Baviera. Em ambos os casos, os terrenos deviam ser inteiramente devolvidos no seu estado original no termo do contrato.

13 R. Maierhofer construiu nesses terrenos, usando elementos prefabricados, edifícios de um ou dois andares, semelhantes a casas prefabricadas. Os edifícios assentavam em suportes de betão construídos sobre uma placa de betão fixada no solo. As paredes, constituídas por painéis, estavam fixadas às fundações por meio de cavilhas de ferro. Os vigamentos eram cobertos por telhas. O chão e as paredes das instalações sanitárias e as cozinhas eram revestidas de mosaicos. O sistema de construção permitia a desmontagem a qualquer momento dos edifícios por oito pessoas em dez dias e a sua reutilização posterior.

14 R. Maierhofer não deduziu o imposto pago a montante relativo à construção dos edifícios em 1992. Relativamente aos anos de 1993 a 1995, declarou operações de locação de bens imóveis isentas nos termos do § 4, n.° 12, primeiro período, alínea a), da UStG.

15 O Finanzamt, no entanto, tributou as operações de locação efectuadas por R. Maierhofer à taxa normal, pelo facto de aquelas terem incidido não sobre bens imóveis mas apenas sobre edifícios que não seriam realmente partes constitutivas de um bem imóvel, nos termos do § 95 do BGB. O Finanzamt teve em conta os impostos dedutíveis para efeitos da determinação do imposto.

16 O Finanzgericht (Alemanha) indeferiu o recurso interposto por R. Maierhofer contra as decisões pelas quais o Finanzamt procedeu à referida tributação.

17 R. Maierhofer interpôs, então, um recurso de revista no Bundesfinanzhof. Invocou uma aplicação errada do § 4, n.° 12, primeiro período, alínea a), da UStG, interpretado à luz da Sexta Directiva.

18 O Bundesfinanzhof refere que o § 4 da UStG, que aplica o artigo 13.°, B, alínea b), da Sexta Directiva, não exclui expressamente da isenção do imposto sobre o volume de negócios as operações como as que R. Maierhofer efectuou, que consistem na locação de edifícios construídos a título provisório. Todavia, de acordo com a jurisprudência nacional, havia que interpretar o § 4, n.° 12, primeiro período, alínea a), da UStG em conformidade com as disposições do direito civil alemão, em particular com o § 95, n.° 1, primeiro e segundo períodos, do BGB, segundo o qual os elementos, incluindo os edifícios, que estejam ligados ao solo apenas para fins temporários não fazem parte integrante de um bem imóvel. Nesta perspectiva, a locação desses edifícios constituiria uma operação tributável.

19 O Bundesfinanzhof, todavia, tem dúvidas quanto à compatibilidade da perspectiva jurisprudencial alemã com o direito comunitário, considerando, por isso, necessário submeter ao Tribunal de Justiça as duas seguintes questões prejudiciais:

«1) Cabe no conceito de 'locação de bens imóveis' a que se refere o artigo 13.°, B, alínea b), da Directiva 77/388/CEE a cedência, a título oneroso, do gozo de um prédio, construído com elementos prefabricados que tem que ser levantado no termo do contrato e que pode ser reutilizado noutro terreno?

2) É importante para esta resposta que o locador coloque à disposição do locatário o terreno e o prédio ou apenas a construção erigida no terreno do locatário?»

Quanto à primeira questão

20 Na primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio questiona o Tribunal de Justiça sobre o âmbito do conceito de locação de bens imóveis constante do artigo 13.°, B, alínea b), da Sexta Directiva.

21 Segundo o Governo alemão, não é necessário dar uma definição precisa do conceito de locação de bens imóveis, uma vez que o artigo 13.°, B, alínea b), da Sexta Directiva permite que os Estados-Membros prevejam excepções em acréscimo às previstas naquela disposição, possibilidade que o legislador alemão utilizou. Efectivamente, decorre de instruções administrativas aprovadas pelo Bundesrat que a locação de edifícios construídos à base de elementos prefabricados, ligados ao solo de forma temporária, não constitui uma locação de bens imóveis na acepção do BGB, estando, por isso, excluída da isenção do imposto sobre o volume de negócios prevista para a locação de bens imóveis.

22 Cabe referir, contudo, que, por um lado, o § 4 da UStG, que transpõe o artigo 13.°, B, alínea b), da Sexta Directiva, prevê que a locação de bens imóveis está, em princípio, isenta e exclui da isenção apenas certas operações de locação específicas que correspondem, globalmente, às previstas no artigo 13.°, B, alínea b), primeiro parágrafo, pontos 1 a 4, da mesma directiva. As disposições do § 4 da UStG não prevêem qualquer excepção suplementar e, em particular, não excluem expressamente os edifícios construídos à base de elementos prefabricados.

23 Por outro lado, a respeito das instruções administrativas a que o Governo alemão se refere, importa referir que o Bundesfinanzhof não lhes faz qualquer alusão no seu despacho de reenvio. Além disso, como decorre da discussão na audiência, essas instruções, apesar de terem sido aprovadas pelo Bundesrat, são meras indicações e não constituem uma disposição legal nos mesmos termos que o § 4 da UStG. As referidas instruções não poderiam, portanto, estabelecer uma excepção suplementar na acepção do artigo 13.°, B, alínea b), da Sexta Directiva.

24 Nestas circunstâncias, cabe considerar que a República Federal da Alemanha não fez uso, aquando da transposição da Sexta Directiva, da faculdade conferida pelo artigo 13.°, B, alínea b), da referida directiva de estabelecer outras excepções para além das expressamente previstas nessa disposição.

25 Há que recordar, igualmente, que, segundo jurisprudência constante, as isenções previstas no artigo 13.° da Sexta Directiva constituem conceitos autónomos de direito comunitário, devendo, portanto, ser objecto de uma definição comunitária (v. acórdão de 12 de Setembro de 2000, Comissão/Irlanda, C-358/97, Colect., p. I-6301, n.° 51).

26 Assim, a interpretação do conceito de locação de bens imóveis referido no artigo 13.°, B, alínea b), da Sexta Directiva não pode depender daquela que é feita pelo direito civil de um Estado-Membro. Por conseguinte, ao contrário do que afirma o Governo alemão, é necessário examinar o âmbito do conceito de locação de bens imóveis.

27 Para efeitos de interpretação de uma disposição de direito comunitário, há que ter em conta os seus termos, bem como o seu contexto e os objectivos prosseguidos pela regulamentação em que está integrada (v. acórdãos de 14 de Outubro de 1999, Adidas, C-223/98, Colect., p. I-7081, n.° 23, e de 14 de Junho de 2001, Kvaerner, C-191/99, Colect., p. I-4447, n.° 30).

28 O teor do artigo 13.°, B, alínea b), da Sexta Directiva não define o âmbito do conceito de locação de bens imóveis. Importa, por isso, analisar o contexto dessa disposição e os objectivos prosseguidos pela regulamentação em que está integrada.

29 Decorre dos termos do artigo 13.°, B, alínea b), da Sexta Directiva que o legislador comunitário quis sujeitar a tributação a locação de bens móveis por oposição à locação de bens imóveis que deve, em princípio, ser isenta.

30 Assim, o Tribunal de Justiça declarou que uma disposição nacional que tornava extensiva à locação de certos bens móveis a isenção do IVA que o artigo 13.°, B, alínea b), da Sexta Directiva reserva exclusivamente à locação de bens imóveis era contrária às disposições desta directiva (v. acórdão de 3 de Julho de 1997, Comissão/França, C-60/96, Colect., p. I-3827, n.° 16).

31 Os bens em causa no processo que deu origem ao acórdão Comissão/França, já referido, eram caravanas, tendas, residências móveis e habitações ligeiras de lazer. Estes bens, qualificados de móveis, caracterizavam-se por serem quer bens

móveis, no caso das caravanas e das residências móveis, quer bens de fácil deslocação, no caso das tendas e das habitações ligeiras de lazer.

32 Ao invés, os edifícios em causa no processo principal, descritos no n.º 13 do presente acórdão, não são móveis nem de fácil deslocação. Trata-se de edifícios que assentam em suportes de betão edificados numa placa de betão fixada no solo. Podem ser desmontados no termo do contrato de locação, para serem reutilizados posteriormente, mas recorrendo a oito pessoas durante dez dias.

33 Há que considerar que tais edifícios, compostos por construções implantadas no solo, constituem bens imóveis. A este respeito, importa que as construções não sejam facilmente desmontáveis e deslocáveis, mas, ao contrário do que o Governo alemão sustenta, não é necessário que estejam implantadas no solo de forma indissociável. O prazo do contrato também não é determinante para a questão de saber se os edifícios em causa são bens móveis ou imóveis.

34 O conceito de edifício assim definido corresponde à definição desse termo que figura no artigo 4.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva, relativo à entrega de um edifício ou de parte de um edifício. Com efeito, não há razão para distinguir este conceito conforme se trate de uma operação de locação nos termos do artigo 13.º, B, alínea b), da mesma directiva ou de uma operação de entrega visada no referido artigo 4.º, n.º 3, alínea a).

35 Assim, há que responder à primeira questão que a locação de um edifício construído à base de elementos prefabricados implantados no solo de forma a não serem facilmente desmontáveis nem facilmente deslocáveis constitui uma locação

de bens imóveis na acepção do artigo 13.°, B, alínea b), da Sexta Directiva, apesar de esse edifício dever ser retirado no termo do contrato de locação e reutilizado noutro terreno.

Quanto à segunda questão

36 Na segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se o facto de o locador colocar à disposição do locatário o terreno e o edifício ou apenas o edifício que construiu no terreno do locatário é relevante para determinar se uma locação constitui uma locação de bens imóveis na acepção do artigo 13.°, B, alínea b), da Sexta Directiva.

37 Segundo R. Maierhofer e a Comissão, a qualificação de uma operação em locação de bens imóveis não depende, de modo algum, desse facto.

38 O Governo do Reino Unido considera, ao contrário, que é importante que o locador coloque à disposição do locatário não apenas o próprio edifício, mas também o terreno no qual aquele está construído. A não ser assim, corre-se o risco de uma prestação de serviço tributável, como os trabalhos de construção ou de reparação de um edifício, ser apresentada como uma operação de locação de bens imóveis isenta.

39 A este respeito, importa referir que o artigo 13.°, B, alínea b), da Sexta Directiva define as operações isentas em função da natureza das operações efectuadas. Para determinar se uma operação constitui uma locação ou um trabalho de construção ou de reparação, importa ter em conta os seus elementos característicos (v., quanto ao artigo 2.°, n.° 1, da Sexta Directiva, acórdão de 25 de Fevereiro de 1999, CPP, C-349/96, Colect., p. I-973, n.° 29), independentemente da forma como ela poderia ser artificialmente apresentada.

40 Por outro lado, como decorre da resposta à primeira questão, a locação de um bem imóvel pode ter por objecto apenas um edifício. Não é necessário que tenha simultaneamente por objecto o edifício e o terreno em que está construído para ser qualificada de locação de bens imóveis na acepção do artigo 13.°, B, alínea b), da Sexta Directiva.

41 Cabe assim responder à segunda questão que o facto de o locador colocar à disposição do locatário o terreno e o edifício ou apenas o edifício que construiu no terreno do locatário não é relevante para de determinar se uma locação constitui uma locação de bens imóveis na acepção do artigo 13.°, B, alínea b), da Sexta Directiva.

Quanto às despesas

42 As despesas efectuadas pelos Governos alemão e do Reino Unido, 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 Bundesfinanzhof, por despacho de 25 de Maio de 2000, declara:

1) A locação de um edifício construído à base de elementos prefabricados implantados no solo de forma a não serem facilmente desmontáveis nem facilmente deslocáveis constitui uma locação de bens imóveis na acepção do artigo 13.°, 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, apesar desse edifício dever ser retirado no termo do contrato de locação e reutilizado noutro terreno.

2) O facto de o locador colocar à disposição do locatário o terreno e o edifício ou apenas o edifício que construiu no terreno do locatário não é relevante para determinar se uma locação constitui uma locação de bens imóveis na acepção do artigo 13.°, B, alínea b), da Sexta Directiva.

Wathelet Timmermans Edward

Jann von Bahr

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 16 de Janeiro de 2003.

O secretário

R. Grass

O presidente da Quinta Secção

M. Wathelet