ACÓRDÃO DO TRIBUNAL (Quinta Secção)
8 de Julho de 1986 *

No processo 73/85,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CEE, pelo Finanzgericht Düsseldorf, destinado a obter, no processo pendente neste órgão jurisdicional entre

Hans-Dieter e Ute Kerrutt, Markgröningen,

e

Finanzamt Mönchengladbach-Mitte (Repartição de Finanças de Mönchengladbach-Mitte),

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação de várias disposições da sexta directiva (77/388) 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),

O TRIBUNAL (Quinta Secção),

constituído pelos Srs. U. Everling, presidente de secção, R. Joliet, O. Due, Y. Galmot e C. Kakouris, juízes,

advogado-geral: M. Darmon
secretário: P. Heim

considerando as observações apresentadas:

— em representação de Hans-Dieter e Ute Kerrutt, pelo seu mandatário, F. J. Müsers,

— em representação do Finanzamt Mönchengladbach-Mitte, pelo seu mandatário, Rembert Schwarze,

* Língua do processo: alemão.

— em representação da República Federal da Alemanha, pelos seus agentes, Martin Seidel, Ernst Röder e Jochim Sedemund,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Jürgen Grunwald, membro do seu Serviço Jurídico,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 22 de Abril de 1986,

profere o presente

ACÓRDÃO

Dos factos

Os factos, a tramitação processual e as observações escritas apresentadas nos termos do artigo 20.° do Protocolo relativo ao Estatuto do Tribunal de Justiça da Comunidade Económica Europeia podem ser resumidos como se segue.

I — Elementos de facto e tramitação do processo

1. Nos termos do artigo 2.° da sexta directiva (77/388) 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), estão sujeitos a imposto sobre o valor acrescentado, nomeadamente:

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

O n.° 3 do artigo 4.° prevê que os Estados-membros têm a faculdade de considerar igualmente como sujeito passivo quem quer que efectue, a título ocasional, nomeadamente 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...

...

b) a entrega de um terreno para construção».

Nos termos do artigo 13.° B, alínea g), os Estados-membros isentam nomeadamente:

«as entregas de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação, com excepção dos indicados no n.° 3, alínea a), do artigo 4.°».

Nos termos do n.° 3, alínea b), do artigo 28.° da directiva, os Estados-membros podem, nomeadamente, continuar a isentar as operações enumeradas no anexo F nas condições vigentes no Estado-membro; o n.° 16 do anexo F refere «entrega de edifícios e de terrenos referidos no n.° 3 do artigo 4.°».

2. Os autores no processo principal encarregaram uma sociedade de gestão imobiliária, por contratos de 28 de Dezembro de 1982 e 3 de Fevereiro de 1983 de adquirir um terreno em Mönchengladbach/Hardt pelo preço de 43 792 DM e de nele cons-

truírem um edifício (habitação n.° 2 do plano de divisão) até ao montante global de 445 063 DM. Por contrato de 7 de Fevereiro de 1983, os autores adquiriram, em partes iguais, uma fracção de 230/1 000 da co-propriedade de um terreno sem construção, dentro, como acaba de dizer-se, do preço fixado. O contrato de transferência de propriedade foi feito em 23 de Agosto de 1983. A partilha prevista no artigo 3.° da Wohnungseigentumsgesetz (lei sobre a propriedade de habitações) alemã foi concluída no dia 14 de Setembro de 1983 e inscrita no registo predial em 29 de Novembro de 1983.

A «Bauherrengemeinschaft» (associação de donos da obra), constituída pelos candidatos à construção sob forma de sociedade civil (artigos 705.° e seguintes do BGB), encarregou uma empresa de construção civil, mediante contrato de empreitada de 26 de Maio de 1982, de construir um prédio de habitação, pronto a habitar, até 31 de Dezembro de 1982, pelo preço fixo de 679 906,54 DM, além do imposto sobre o valor acrescentado à taxa de 13 %. Além disso, os autores celebraram pessoalmente os seguintes contratos:

— contrato de assistência na construção (Baubetreuungsvertrag) para a respectiva preparação nos aspectos económico e financeiro, de organização e técnico;

— contrato de gestão locativa;

— contrato para obtenção de documentação fiscal;

— contrato de caução;

— contrato de intermediário em matéria de financiamento.

Por avisos de cobrança de impostos de 12 de Agosto de 1983, o Finanzamt Mönchengladbach-Mitte, demandado, fez a liquidação aos autores no processo principal de um imposto de transmissão de um montante, para cada um, de 2 888 DM calculado sobre uma matéria colectável global de 288 855 DM, tendo assim todas as quantias pagas pelos autores sido abrangidas no conceito de contraprestação tal como é definida nos termos da lei sobre impostos de transmissão. O Finanzamt baseou-se, nesta matéria, na jurisprudência recente do Bundesfinanzhof, segundo a qual o contrato de compra e venda de um terrreno e o contrato de empreitada de construção de um edifício devem ser considerados uma única operação nos termos da lei sobre os impostos de transferência, na medida em que a existência de cada um dos contratos parcelares depende da do outro.

O litígio entre as partes perante o Finanzgericht Düsseldorf assenta na questão de saber se o imposto de transferência de bens imobiliários pode ser liquidado também sobre a contraprestação da contrução do edifício.

3. O Tribunal que reenviou a questão prejudicial entende que o litígio levanta problemas de interpretação das referidas normas da sexta directiva do Conselho (77/388), de 17 de Maio de 1977. Em seu entender, importa, efectivamente e antes de mais, ver se as entregas e prestações efectuadas pelos empreiteiros e operários da construção do edifício, as sociedades de gestão imobiliária, etc., e que resultam do contrato de empreitada, devem considerar-se sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado nos termos do disposto na directiva. Considera que importa, em seguida, examinar a questão de saber se uma dupla tributação destas entregas e prestações, resultante da aplicação do imposto de transmissão sobre bens imóveis e do imposto sobre o volume de negócios é conforme ao direito comunitário.

O Finanzgericht Düsseldorf, em consequência, suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal, nos termos do artigo 177.° do Tratado CEE, as seguintes questões:

«1) As entregas de bens e prestações de serviços efectuadas no quadro dum conjunto que abrange contratos de empreitada e de prestação de serviços e um contrato de compra e venda de terreno ("Bauherrenmodell" — sistema "dono da obra") e que é oferecido por um promotor para a construção de um edifício constituem, em conjunto com uma operação sobre um terreno realizada com um outro empreiteiro, uma «entrega» única "de edifícios ou de partes de edifícios ou do terreno da sua implantação" nos termos do artigo 13.° B, alínea g), e do n.° 3, alínea b), do artigo 28.°, conjugado com o n.° 16

do anexo F da sexta directiva do Conselho relativa à harmonização dos impostos sobre o volume de negócios, de 17 de Maio de 1977 (77/388/CEE), ou tais entregas e prestações de serviços estão sujeitas, à excepção da operação relativa ao terreno, ao imposto sobre o valor acrescentado, nos termos do n.° 1 do artigo 2.° da sexta directiva?

2) Na hipótese de haver lugar à tributação pelo imposto sobre o valor acrescentado, nos termos do n.° 1 do artigo 2.° da sexta directiva:

Existe, no direito comunitário, a proibição da dupla tributação segundo a qual uma única entrega de bens ou prestação de serviços não pode estar sujeita a mais de um imposto sobre as transmissões e transacções (no caso, ao imposto alemão de transmissão de bens imóveis)?»

4. O despacho de reenvio da questão prejudicial deu entrada na Secretaria do Tribunal no dia 19 de Março de 1985.

Nos termos do artigo 20.° do Protocolo relativo ao Estatuto do Tribunal de Justiça da CEE, foram apresentadas observações escritas pelo Governo da República Federal da Alemanha, representado por Martin Seidel e Ernst Röder, na qualidade de agentes, bem como pela Comissão das Comunidades Europeias, representada por Jürgen Grunwald, membro do seu Serviço Jurídico, na qualidade de agente.

O Tribunal, com base no relatório preliminar do juiz relator, ouvidas as conclusões do advogado-geral, decidiu iniciar a fase oral do processo, sem instrução prévia.

Por despacho de 11 de Novembro de 1985, o Tribunal decidiu, nos termos do artigo 95.° do Regulamento Processual, atribuir o conhecimento do processo à Quinta Secção.

II — Observações escritas apresentadas no Tribunal

1. *Quanto à primeira questão*

Tanto o Governo alemão como a Comissão entendem que as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no quadro de um sistema «dono da obra» são passíveis de imposto sobre o valor acrescentado, nos termos do n.° 1 do artigo 2.° da sexta directiva e que não estão isentas deste imposto, nos termos do artigo 13.° B, alínea g), da directiva nem são susceptíveis de o ser, na medida em que não respeitam à operação sobre o terreno — nos termos do n.° 3, alínea b), do artigo 28.°, em conjugação com o n.° 16 do anexo F da directiva.

a) O *Governo alemão* sustenta que as entregas de bens e as prestações de serviços referidas no pedido de decisão prejudicial efectuadas por diversos sujeitos passivos não constituem «entregas» únicas «de edifícios ou partes de edifícios e do terreno da sua implantação», nos termos do disposto no artigo 13.° B, alínea g), e do n.° 3, alínea b), do artigo 28.°, em conjugação com o n.° 16 do anexo F da sexta directiva, estando individualmente sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado, nos termos do n.° 1 do seu artigo 2.°

O artigo 13.° B, alínea g), não seria aplicável porque, segundo os seus termos, os bens incluídos no n.° 3, alínea a), do artigo 4.°, que refere «a entrega de um edifício ou de uma parte de um edifício e do terreno da sua implantação efectuada anteriormente à primeira ocupação», estariam excluídos da isenção. Estando o sistema «dono da obra» previsto para a realização de construções novas, estaria, desde logo e por isso, excluída, nos termos desta norma, uma isenção.

O Governo alemão afirma, em seguida, que as prestações fornecidas a título oneroso pelas empresas e prestadores de serviço no quadro do sistema «dono da obra» não podem igualmente ser isentas do imposto sobre o valor acrescentado durante o período de transição, nos termos do n.° 3, alínea b), do artigo 28.°, em conjugação com o n.° 16 do anexo F. O n.° 16 deste anexo menciona

as entregas de edifícios e terrenos referidos no n.° 3 do artigo 4.°, isto é, a entrega de construções novas e do solo onde estejam implantadas. No entanto, as prestações dos empreiteiros da obra e dos operários do edifício fornecidos para a construção deste não podem ser consideradas, juntamente com a entrega do terreno pelo vendedor, uma única entrega de um edifício, abrangendo o n.° 1 do artigo 2.°, para o efeito, as diversas entregas e prestações de serviços.

O Governo alemão acrescenta que a interdependência económica das várias operações de construção, as operações realizadas pelos operários e as relativas aos terrenos, realizadas por diversos sujeitos passivos, em nada influencia a consideração individualizada destas operações, imposta pela directiva. Efectivamente, esta só permitiria a isenção das entregas de edifícios antes da primeira ocupação se existisse uma unidade jurídica abrangendo as entregas do edifício e do terreno no sentido de uma entrega de um terreno com uma construção por um sujeito passivo.

As prestações de construção e as dos trabalhadores que são juridicamente independentes da transacção sobre o terreno e que são fornecidas por um sujeito passivo diverso do vendedor do terreno não podem ser qualificadas como constituindo operações sobre o terreno. Tal qualificação seria contrária aos princípios da igualdade perante o imposto e da neutralidade do imposto face à concorrência, pois teria como consequência que prestações de construção seriam isentas do imposto sobre o volume de negócios sempre que o dono da obra, enquanto beneficiário das prestações, recorresse a um conjunto destas, enquanto que prestações de construção que não fizessem parte de um todo seriam tributadas. Assim, só poderia ser concedida uma isenção nos termos do n.° 3, alínea b), do artigo 28.° em conjugação com o n.° 16 do anexo F no caso da transmissão de um terreno para construção.

Em conclusão, o Governo alemão propõe que se responda à primeira questão da seguinte forma:

«As entregas de bens e as prestações de serviços efectuadas por diversos sujeitos passivos devem ser sempre consideradas separadamente para o efeito do imposto sobre o volume de negócios e não podem, assim, ser consideradas como constituindo uma operação única. O facto de o beneficiário das prestações ter recorrido, no quadro de um sistema "dono da obra", a um conjunto de operações (por exemplo, entregas, por meio de contratos de empreitada, prestações de serviços e uma operação sobre um terreno), para efeito da construção de um edifício, não interessa para este efeito. As prestações fornecidas pelos empreiteiros e prestadores de serviços estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado, nos termos do n.° 1 do artigo 2.° da sexta directiva. Não se lhes aplica a norma de isenção do artigo 13.° B, alínea g), da directiva e não podem também ser isentas do imposto sobre o valor acrescentado durante o período transitório, nos termos do n.° 3, alínea b) do artigo 28.°, em conjugação com o n.° 16 do anexo F da directiva».

b) A *Comissão* refere que o conjunto de actividades de entrega e de prestação que se engloba no sistema «dono da obra» está, em princípio, sujeito ao imposto sobre o valor acrescentado, nos termos do artigo 2.° da sexta directiva, mas que importa, no entanto, verificar se deve ser aplicada uma das isenções previstas pela directiva.

O artigo 13.° B, alínea g) não pode aplicar-se ao caso dos autos já que afasta os bens referidos no n.° 3, alínea a), do artigo 4.°, isto é, os edifícios ou partes de edifícios e o solo onde estão implantados, cuja entrega é «efectuada antes da sua primeira ocupação» (construções novas). O mesmo se passaria, *mutatis mutandis*, quanto à isenção prevista no artigo 13.° B, alínea h) (entregas de bens imóveis não construídos), que exclui expressamente os terrenos para construção referidos no n.° 3, alínea b), do artigo 4.°

A Comissão acrescenta que estão, no entanto, isentas «a concessão e a negociação

de créditos, e bem assim a gestão de créditos efectuada por parte de quem os concedeu» bem como «a negociação e aceitação de compromissos, fianças, cauções e outras garantias, e bem assim a gestão de garantias de crédito efectuada por quem concedeu os créditos» (artigo 13.° B, alínea d), n.os 1 e 2). Na medida em que semelhantes operações façam parte de um sistema «dono de obra», estarão, assim, isentas do imposto sobre o valor acrescentado.

A Comissão recorda que o n.° 3, alínea b), do artigo 28.°, em conjugação com o n.° 16 do anexo F, permite aos Estados-membros continuarem a isentar as entregas de edifícios e de terrenos referidos no n.° 3 do artigo 4.°, «nas condições vigentes no Estado-membro», durante o período transitório referido no n.° 4 do artigo 28.° O prazo de cinco anos (de 1 de Janeiro de 1978 a 31 de Dezembro de 1982) inicialmente fixado pelo n.° 4 do artigo 28.°, primeiro período, terminou, efectivamente, antes da realização do projecto de construção em causa no caso em apreço. Todavia, o período transitório devia ser considerado, nos termos do n.° 4 do artigo 28.°, segundo período, prolongado por tempo indeterminado, uma vez que o Conselho não tomou qualquer decisão, até agora, sobre «a eventual supressão de algumas ou de todas essas derrogações».

A Comissão acrescenta que resulta, todavia, da formulação do n.° 3, alínea b), do artigo 28.° que a isenção não pode aplicar-se de qualquer forma mas unicamente nas condições vigentes no Estado-membro considerado no momento da adopção da directiva. O direito comunitário proíbe, nomeadamente, todo o alargamento da sua prática nacional, em matéria de isenções, decidido unilateralmente e *a posteriori* pelos Estados-membros.

Na República Federal da Alemanha e na matéria que nos interessa, «as operações abrangidas pelo âmbito da Grunderwerbsteuergesetz (lei sobre os impostos de transferência)» [n.° 9, alínea a), do artigo 4.° da Umsatzsteuergesetz (lei relativa aos impostos sobre o volume de negócios) de 1973] encontravam-se fora do campo de aplicação do imposto sobre o volume de negócios no momento da adopção da directiva. Segundo a jurisprudência do Bundesfinanzhof, entretanto surgida, relativamente aos direitos de transferência de bens imóveis nos casos de sistema «dono da obra», esta isenção teria sido objecto de um alargamento material ilícito, estando, a partir daí, desoneradas do imposto sobre o volume de negócios prestações que antes o não estavam, como as do empreiteiro da construção, dos operários, do dono da obra e da empresa de gestão financeira, para além da operação sobre o terreno.

Em conclusão, a Comissão propõe que se responda à primeira pergunta da seguinte forma:

«As entregas de bens e prestações de serviços efectuadas no quadro de um conjunto que compreenda contratos de empreitada e de prestações de serviços e um contrato de compra e venda de terreno (sistema "dono da obra") e que seja proposto por um promotor para a construção de um edifício estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado, nos termos do n.° 1 do artigo 2.° da Directiva 77/388/CEE.

Na medida em que operações do tipo das referidas no artigo 13.° B, alínea d), n.os 1 e 2 da directiva sejam efectuadas no quadro de um tal sistema "dono da obra" estarão isentas do referido imposto. Por outro lado, os Estados-membros podem, nos termos das disposições conjugadas do n.° 3, alínea b), do artigo 28.° e do n.° 16 do anexo F da directiva, estabelecer isenções nas condições prevista pela lei nacional em vigor no momento da adopção da directiva.»

2. *Quanto à segunda questão*

O *Governo alemão* e a *Comissão* afirmam, ambos, que resulta do artigo 33.° da sexta directiva que as suas disposições não impedem a continuação ou a criação pelos Estados-membros de direitos de registo.

O Governo alemão acrescenta que, na verdade, o legislador comunitário exclui em parte, por meio das isenções previstas no artigo 13.° B da directiva, a dupla tributação

de algumas operações resultante da aplicação do imposto sobre o volume de negócios e de outros, mas que, conscientemente, se conformou também em parte com essa dupla tributação. Neste aspecto, a sexta directiva efectivamente harmonizou as isenções do imposto sobre o volume de negócios, mas não a cobrança de outros impostos.

O artigo 33.° da directiva não limita também o direito de os Estados-membros cobrarem impostos de transferência no que respeita a operações sobre construções novas e terreno da sua implantação que, em princípio, serão aplicados, só podendo, nos termos do n.° 3, alínea b), do artigo 28.°, em conjugação com o n.° 16 do anexo F e o n.° 3, alínea a), do artigo 4.°, ser posteriormente isentas por um período transitório. O termo deste período desencadearia, é verdade, o desaparecimento da possibilidade de isenção; isto não teria, porém, o efeito de tornar ilícita a cobrança do imposto de transferência dos bens imóveis.

III — Resposta às questões formuladas pelo Tribunal

Em resposta às questões colocadas pelo Tribunal, destinadas a obter informações complementares sobre a legislação alemã, o Governo da República Federal da Alemanha informa o seguinte:

1. As autoridades fiscais alemãs continuariam a sujeitar ao imposto sobre o volume de negócios as prestações fornecidas no quadro do sistema «dono da obra», com base num contrato de empreitada referente à construção de um edifício (isto é, as prestações dos empreiteiros da construção e dos operários da obra), mesmo após a recente jurisprudência do Bundesfinanzhof sobre o imposto de transferência de bens imóveis. Aquelas autoridades entenderiam que as prestações dos empreiteiros da construção e dos operários do edifício não caem no âmbito da isenção do imposto sobre o volume de negócios prevista no n.° 9, alínea a), do artigo 4.° da Umsatzsteuergesetz.

2. Em relação à estrutura do sistema «dono da obra», a actuação administrativa atendia ora à circunstância de os empreiteiros da construção civil e os operários da obra fornecerem as suas prestações directamente aos diferentes donos da obra ora à de as fornecerem à associação destes. No caso em apreço, importaria ter em conta a hipótese de o conjunto dos donos da obra, atento o encargo que confiaram ao empreiteiro da construção, dever ser considerado como uma sociedade em relação a terceiros («Außengesellschaft») e, por isso, como o beneficiário da prestação do empreiteiro da construção.

a) A prestação do empreiteiro da construção consistia na entrega de uma construção para fins habitacionais, pronta a habitar, assente num terreno pertencente ao dono da obra. Esta prestação estava sujeita a imposto.

b) Sempre que o conjunto de donos da obra for — como no caso em apreço — o beneficiário da prestação de construção, haverá necessariamente que partir do princípio de que transfere, por seu lado, as habitações acabadas para diferentes donos da obra. Esta transferência só estaria sujeita ao imposto sobre volume de negócios quando o conjunto dos donos da obra devesse ser considerado empresário, no sentido do n.° 1, do artigo 2.° da Umsatzsteuergesetz (= sujeito passivo nos termos do artigo 4.° da sexta directiva). A prática administrativa admitiria, em geral, a existência da qualidade de empreiteiro.

c) Admitida a qualidade de empreiteiro da associação dos donos da obra, colocar-se-á uma outra questão, a de saber se a entrega das habitações acabadas pelo conjunto dos donos da obra aos diferentes donos da obra está sujeita a imposto ou, pelo contrário, isenta, nos termos da alínea a) do n.° 9 do artigo 4.° da Umsatzsteuergesetz. A resposta a esta questão dependerá decisivamente do objecto e da importância da prestação do conjunto dos donos da obra (entrega da habitação sem o terreno onde estiver implantada: sujeição ao imposto; entrega de um terreno construído: isenção).

d) Nos termos do artigo 15.° da Umsatzsteuergesetz, a associação dos donos da obra

só terá direito à dedução do imposto pago a montante, quando dever ser admitida a sua qualidade de empresário, e as suas próprias prestações — se for o caso mediante renúncia à isenção prevista na alínea a), n.° 9, do artigo 4.° da Umsatzsteuergesetz — estiverem sujeitas ao imposto.

e) Quando a prestação fornecida pela associação dos donos da obra ao dono da obra estiver sujeita a imposto, aquele poderá deduzir, como imposto pago a montante, nos termos do artigo 15.° da Umsatzsteuergesetz, o imposto que lhe tenha, assim, sido liquidado em separado, no caso de ser empreiteiro ou utilizar a habitação para a realização de actividades sujeitas a imposto.

O Governo federal afirma em seguida que, quando no quadro de um sistema «dono da obra» os empreiteiros de construção civil e os operários do edifício não fornecerem as suas prestações de construção à associação dos donos da obra mas directamente a estes, estas prestações estariam igualmente sujeitas ao imposto. Os donos da obra teriam direito à dedução do imposto pago a montante nas condições expostas na alínea e).

3. Nos termos do n.° 1 do artigo 2.° da Umsatzsteuergesetz, a associação dos donos da obra ou os donos da obra seriam tratados como empreiteiros (= sujeitos passivos no sentido da sexta directiva) quando exercessem, com autonomia, uma actividade permanente com o objectivo de dela obter lucros.

a) Uma associação de donos da obra preencheria esta condição quando se intercalasse, na qualidade de sociedade em relação a terceiros, na cadeia das prestações entre o empreiteiro de construção (e os operários da construção) e o dono da obra e se verificasse o seu carácter de permanência.

b) Um dono da obra seria empresário quando alugasse a instalação em propriedade acabada de construir mas não o seria quando a utilizasse para as suas próprias necessidades de habitação.

IV — Audiência

Os autores no processo principal, representados pelo seu mandatário, F. J. Müsers, o réu no processo principal, representado pelo seu mandatário, Rembert Schwarze, a República Federal da Alemanha, representada por Jochim Sedemund, advogado, e a Comissão das Comunidades Europeias, representada por Jürgen Grunwald, membro do seu Serviço Jurídico, apresentaram as respectivas observações orais na audiência de 25 de Fevereiro de 1986.

O Governo federal e a Comissão desenvolveram, no essencial, as observações apresentadas na fase escrita do processo.

Os autores no processo principal afirmaram que as entregas e as prestações efectuadas no quadro de um sistema «dono da obra», à excepção da operação sobre o terreno, estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado nos termos da sexta directiva. Em seu entender, a operação sobre um terreno está, enquanto tal, isenta do imposto sobre o valor acrescentado e isto tanto com base na sexta directiva, que harmoniza as isenções, como no direito nacional, que exclui a dupla tributação duma única operação resultante da aplicação do imposto sobre a transferência de bens imóveis e do imposto sobre o valor acrescentado. Consideram que importa, desde logo, para resolver este litígio, distinguir entre a operação sobre um terreno, referida no artigo 13.° B, alínea g), da directiva e as transmissões e prestações de serviços sujeitas ao imposto.

O réu no processo principal apresentou inclusivamente observações sobre a jurisprudência recente do Bundesfinanzhof.

O advogado-geral apresentou as respectivas conclusões na audiência de 22 de Abril de 1986.

Fundamentos da decisão

1 Por despacho de 17 de Dezembro de 1984, entrado na Secretaria do Tribunal em 19 de Março de 1985, o Finanzgericht Düsseldorf formulou, nos termos do artigo 177.° do Tratado CEE, duas questões prejudiciais referentes à interpretação de algumas disposições da sexta directiva do Conselho (77/388), 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).

2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio que opõe o casal Hans-Dieter e Ute Kerrutt ao Finanzamt Mönchengladbach-Mitte (Repartição de Finanças de Mönchengladbach-Mitte). O litígio tem por objecto avisos de pagamento de impostos pelos quais a administração fiscal aplicou aos autores no processo principal um imposto de transferência sobre uma operação de construção imobiliária denominada «Bauherrenmodell» (sistema «dono da obra»).

3 Resulta do despacho da apresentação da questão prejudicial e das explicações fornecidas ao longo do processo que a operação em causa foi concebida da seguinte maneira: o casal Kerrutt, bem como outros candidatos à construção, encarregaram uma sociedade de gestão financeira de adquirir, em seu nome, um terreno para construção e de aí construir um edifício para fins habitacionais. Por força deste contrato, adquiriram uma parte da co-propriedade sobre um terreno para construção, a partilha prevista na lei Wohnungseigentumsgesetz (lei sobre a propriedade das habitações) foi feita regularmente e, de seguida inscrita no registo predial. Por outro lado, o conjunto dos co-proprietários, associados numa sociedade civil («Bauherrengemeinschaft»), associação dos donos da obra, celebrou um contrato de empreitada com uma sociedade de construção civil para a construção do prédio. Além disso, o casal Kerrutt celebrou pessoalmente um certo número de contratos, a saber, um contrato de assistência à construção, um contrato de gestão locativa, um contrato referente à obtenção de documentos fiscais, um contrato de caução e um contrato de intermediário em matéria de financiamento.

4 Os autores no processo principal impugnam os avisos de cobrança em causa na medida em que o imposto de transmissão foi calculado com base numa matéria colectável constituída pela contraprestação do conjunto das diversas operações, nos termos da jurisprudência recente do Bundesfinanzhof. Nos termos desta jurisprudência, o contrato de compra e venda de um terreno e o contrato de empreitada para construção do edifício devem ser considerados uma única operação para os fins da lei sobre impostos de transmissão, na medida em que a existência de cada um dos contratos parciais depende da do outro. Este entendimento é contestado pelos autores no processo principal, que sustentam, ao contrário, que apenas a aquisição do terreno, com exclusão da edificação da construção, seria susceptível de ser tributada com o imposto de transmissão.

5 O juiz nacional considerou que a solução do litígio envolvia a interpretação de algumas normas da sexta directiva (77/388), já citada. Efectivamente, por força de uma norma de direito nacional, constante do n.° 9, alínea a), do artigo 4.° da Umsatzsteuergesetz (lei sobre os impostos sobre o volume de negócios), as operações que caiam no âmbito da Grunderwerbsteuergesetz (lei sobre os impostos de transmissão de bens imóveis) estariam isentas do imposto sobre o volume de negócios. Nestas condições, a aplicação do imposto de transmissão sobre o conjunto das operações, a saber, a compra do terreno e a edificação da construção, poderia ter como consequência que o imposto sobre o volume de negócios não pudesse ser aplicado às entregas e prestações dos empreiteiros da construção, operários do edifício e empresas de gestão, o que poderia contrariar as obrigações decorrentes da sexta directiva.

6 É nesta perspectiva que o Finanzgericht Düsseldorf suspendeu a instância e apresentou ao Tribunal as seguintes questões:

«1) As transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas no quadro dum conjunto que abrange contratos de empreitada e de prestação de serviços e um contrato de compra e venda de terreno ("Bauherrenmodell" — esquema "dono da obra") e que é oferecido por um promotor para a construção de um edifício constituem, em conjunto com uma operação sobre um terreno realizada com um outro empreiteiro, uma "entrega" única "de edifícios ou de partes de edifícios ou do terreno da sua implantação" nos termos do artigo 13.° B, alínea g), e do n.° 3, alínea b), do artigo 28.°, em conjugação com o n.° 16 do anexo F da sexta directiva do Conselho, relativa à harmonização dos impostos sobre o volume de negócios, de 17 de Maio de 1977 (77/388/CEE), ou tais entregas e prestações de serviços estão sujeitas, à excepção da operação relativa ao terreno, ao imposto sobre o valor acrescentado, nos termos do n.° 1 do artigo 2.° da sexta directiva?

2) Na hipótese de haver lugar à tributação do imposto sobre o valor acrescentado, nos termos do n.° 1 do artigo 2.° da sexta directiva:

Há, no direito comunitário, a proibição da dupla tributação segundo a qual uma única entrega de bens ou prestação de serviços não pode ser sujeita a mais de um imposto sobre as transmissões e transacções (no caso, ao imposto alemão de transmissão de bens imóveis)?»

Quanto à primeira questão

7 Na primeira questão, o tribunal nacional pergunta, em substância, se as entregas de bens e as prestações de serviço à excepção da entrega do terreno para construção, efectuadas no quadro de um conjunto de contratos de empreitada e de prestações de serviços com o fim da construção de um edifício, tal como o «Bauherrenmodell», estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado, nos termos do n.° 1 do artigo 2.° da sexta directiva, ou se beneficiam das isenções previstas para «as

entregas de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação», nos termos dos artigos 13.° B, alínea g), e 28.°, n.° 3, alínea b), em conjugação com o n.° 16 do anexo F, da sexta directiva.

8 Os autores no processo principal afirmam, em relação à primeira questão, que as entregas de bens e as prestações de serviço como as referidas no pedido prejudicial estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado, nos termos da sexta directiva. Consideram, ao contrário, que a operação sobre o terreno estaria isenta deste imposto, tanto nos termos da sexta directiva, que teria por objecto a harmonização das isenções, como nos de uma norma de direito nacional que proíba a dupla tributação da mesma transacção com um direito de transmissão e o imposto sobre o valor acrecentado.

9 O Governo alemão e a Comissão coincidem na afirmação de que as entregas de bens e as prestações de serviço, como as que estão em causa, estão sujeitas, enquanto tais, ao imposto sobre o valor acrescentado, nos termos do n.° 1 do artigo 2.° da sexta directiva e não poderiam ser qualificadas como fazendo parte de uma «entrega de edifício ou de partes de edifício e do terreno da sua implantação», nos termos dos artigos 13.° B, alínea b), e 28.°, n.° 3, alínea b), em conjugação com o n.° 16 do anexo F da sexta directiva. Além de que o artigo 13.° B, alínea g), não visaria as entregas de edifícios e do solo onde se implantem efectuadas antes da primeira ocupação, isto é, as construções novas, tais como as que são objecto do «Bauherrenmodell». A Comissão relembra, por outro lado, que a disposição transitória do n.° 3 do artigo 28.° se opõe a todo o alargamento da prática nacional em matéria de isenções decididas unilateralmente pelos Estados-membros após a data da adopção da directiva.

10 Verifica-se que as entregas de bens e as prestações de serviços efectuadas no quadro de um sistema como o «Bauherrenmodell» entram no campo de aplicação do n.° 1 do artigo 2.° da directiva, tal como resulta das noções de sujeito passivo e operação tributável contida nos artigos 4.°, 5.° e 6.° da directiva. Estão, por isso, sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado, nos termos do n.° 1 do referido artigo 2.°, a menos que estejam incluídas num dos casos de isenção referidos na directiva. No caso em apreço, há que verificar se as disposições de isenção dos artigos 13.° B, alínea g), ou 28.°, n.° 3, alínea b), em conjugação com o n.° 16 do anexo F da directiva, podem aplicar-se.

11 Nos termos do artigo 13.° B, alínea g), da directiva, os Estados-membros isentam, em certas condições que determinam, «as entregas de edifícios ou de partes de

edifícios e do terreno da sua implantação, com excepção das indicadas no n.° 3, alínea a), do artigo 4.°», a saber, as efectuadas antes da primeira ocupação. O n.° 3, alínea b), do artigo 28.° permite que os Estados-membros possam «continuar a isentar as operações enumeradas no anexo F, nas condições em vigor no Estado-membro»; no referido anexo figuram, no seu n.° 16, «as entregas de edifícios e de terrenos referidos no n.° 3 do artigo 4.°».

12 Importa, previamente, realçar que estas duas disposições de isenção remetem, de maneira concordante, para a noção de «entrega de um edifício ou de parte de um edifício e do terreno da sua implantação». A sua aplicabilidade em casos tal como o que é objecto do litígio no processo principal depende, assim, da questão de saber se as entregas de bens e as prestações de serviço de que se trata e que têm por objecto a construção de um edifício constituem, em conjunto com a operação sobre o terreno, uma operação imobiliária única, podendo, assim, ser qualificadas como «entrega de um edifício e do terreno da sua implantação», em virtude da conexão económica do conjunto das operações parciais consideradas e da sua finalidade comum que é a construção do edifício sobre o terreno adquirido.

13 Resulta dos próprios termos da expressão «entrega de um edifício... e do terreno da sua implantação» que não se poderá falar de uma tal operação única, a não ser que as duas categorias de bens entregues, a saber, a construção e o solo, constituam, para efeitos do imposto de venda, objecto de uma única e mesma entrega, no sentido de que se trata de uma entrega de um terreno com um edifício construído.

14 Esta concepção é conforme ao objectivo da sexta directiva. Esta visa, tal como o Governo alemão sublinhou, na perspectiva da neutralidade do imposto no plano da concorrência, submeter individualmente ao imposto sobre o valor acrescentado as operações tributáveis distintas que não seja possível agrupar numa única operação.

15 Estas considerações levam à conclusão de que, no caso em apreço, as entregas de bens e as prestações de serviços dos empreiteiros e artífices da construção, efectuadas no quadro de um sistema como o «Bauherrenmodell» e que constituem operações juridicamente distintas da operação sobre o terreno, realizada com um outro empreiteiro, não podem ser consideradas como constituindo, em conjunto com esta última operação, uma unidade susceptível de ser qualificada de «entrega» única «de um edifício ou de parte de um edifício e do terreno da sua implantação».

16 Importa acrescentar que, tratando-se, antes de mais, de isenção resultante do artigo 13.° B, alínea g), esta disposição, em conjugação com o n.° 3, alínea a), do artigo 4.°, para que remete, sujeita a isenção da entrega de uma construção com o terreno onde esteja implantada à condição de não ser efectuada antes da primeira ocupação, isto é, que não se trate de construções novas. Na medida em que um sistema como o «Bauherrenmodell» é, por definição, previsto para a realização de construções novas, está igualmente afastada, por este motivo, uma isenção nos termos da referida norma.

17 Tratando-se, por outro lado, de isenção face ao n.° 3, alínea a), do artigo 29.°, em conjugação com o n.° 16 do anexo F, é forçoso admitir que esta disposição transitória permite aos Estados-membros «continuar a isentar» construções novas «nas condições vigentes no Estado-membro». Opõe-se, todavia, pelos seus próprios termos, à criação de novas isenções ou ao alargamento do âmbito de isenções existentes, após a data de entrada em vigor da directiva. Um eventual alargamento dos impostos de transmissão ainda que de realização jurisprudencial, não pode, portanto, após a entrada em vigor da directiva, produzir efeitos quanto ao âmbito da isenção do imposto sobre o volume de negócios.

18 Por todos estes motivos, deve responder-se à primeira questão que as entregas de bens e as prestações de serviços, à excepção da entrega do terreno para construção, efectuadas no quadro de um conjunto de contratos de empreitada e de prestação de serviços com o objectivo da construção de um edifício, tal como o «Bauherrenmodell» objecto do pedido da decisão prejudicial, estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado, nos termos do n.° 1 do artigo 2.° da sexta directiva (77/388) do Conselho, de 17 de Maio de 1977.

Quanto à segunda questão

19 A segunda questão visa essencialmente saber se o direito comunitário proíbe que um Estado-membro sujeite uma operação passível de um imposto sobre o valor acrescentado nos termos da sexta directiva também a outros impostos sobre as transferências e transacções, tais como a «Grunderwerbsteuer» do direito alemão.

20 Os autores no processo principal sustentam, a este respeito, que o efeito útil da sexta directiva, que visaria harmonizar, entre outras, as isenções do imposto sobre o valor acrescentado, exclui a dupla tributação de uma única operação imobiliária que resultaria da sua sujeição simultaneamente a este imposto e a um imposto de transmissão sobre os bens imobiliários.

21 Ao invés, o Governo alemão e a Comissão consideram que a resposta resulta do artigo 33.° da sexta directiva, que autorizaria expressamente a manutenção ou a criação pelos Estados-membros de quaisquer impostos que não tivessem a natureza de impostos sobre o volume de negócios e, mais particularmente, de direitos de registo («Grunderwerbsteuer»). O Governo alemão acrescenta mais que, se a referida directiva excluiu, em parte, por meio de isenções que prevê, a dupla tributação de algumas operações, admite, não obstante, para o resto uma tal dupla tributação.

22 Devem ser aceites os entendimentos do Governo alemão e da Comissão. Os termos do artigo 33.° da sexta directiva indicam, efectivamente, sem ambiguidade, que, «salvo o disposto noutras normas comunitárias, as disposições da presente directiva não impedem um Estado-membro de manter ou introduzir impostos sobre os contratos de seguro, sobre jogos e apostas, sobre consumos específicos, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios». Não contendo o direito comunitário, no seu estado actual, qualquer disposição específica que exclua ou limite a competência dos Estados-membros para criar impostos sobre as transmissões e transacções, para além do imposto sobre o volume de negócios, aceitando, assim, a existência de regimes de tributação concorrentes, tem de concluir-se que tais impostos podem ser igualmente aplicados quando, como no caso em apreço, a sua cobrança possa conduzir a uma cumulação com o imposto sobre o valor acrescentado para uma única operação.

23 Há assim, que responder à segunda questão que nenhuma norma de direito comunitário proíbe que um Estado-membro tribute uma operação sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado, nos termos da sexta directiva, igualmente com outros impostos sobre as transmissões e transacções, tais como o «Grunderwerbsteuer» do direito alemão, desde que estes últimos não tenham o carácter de imposto sobre o volume de negócios.

Quanto às despesas

24 As despesas efectuadas pelo Governo alemão e pela Comissão, que apresentaram observações ao Tribunal, não podem ser objecto de reembolso. Tendo o processo, em relação às partes no processo principal, o carácter de um incidente suscitado perante o tribunal nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre as questões que lhe foram apresentadas pelo Finanzgericht Düsseldorf, por despacho de 17 de Dezembro de 1984, declara:

1) **As transmissões de bens e as prestações de serviços, à excepção da entrega do terreno para construção, efectuadas no quadro de um conjunto de contratos de empreitada e prestação de serviços com o fim da construção de um edifício, tal como o «Bauherrenmodell» objecto do pedido de decisão prejudicial, estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado, nos termos do n.° 1 do artigo 2.° da sexta directiva (77/388) do Conselho, de 17 de Maio de 1977.**

2) **Nenhuma norma do direito comunitário proíbe que um Estado-membro tribute uma operação sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado, nos termos da sexta directiva, igualmente com outros impostos sobre transmissões e transacções, tais como o «Grunderwerbsteuer» do direito alemão, desde que estes últimos não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios.**

Everling Joliet

Due Galmot Kakouris

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, a 8 de Julho de 1986.

O secretário

P. Heim

O presidente da Quinta Secção

U. Everling