ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

18 de Novembro de 2004 *

No processo C-284/03,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE,

apresentado pela Cour d'appel de Bruxelles (Bélgica), por decisão de 19 de Junho de 2003, entrado no Tribunal de Justiça em 2 de Julho de 2003, no processo

Estado belga

contra

Temco Europe SA,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: P. Jann, presidente de secção, A. Rosas (relator), R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts e S. von Bahr, juízes,

* Língua do processo: francês.

advogado-geral: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
secretário: M.-F. Contet, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 1 de Abril de 2004,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação do Estado belga, por E. Dominkovits, na qualidade de agente, assistida por B. van de Walle de Ghelcke e C. Louveaux, avocats,

— em representação da Temco Europe SA, por J.-P. Magremanne, avocat,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa e C. Giolito, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 4 de Maio de 2004,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial incide 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 Este pedido foi apresentado no quadro de um litígio que opõe a Temco Europe SA (a seguir «Temco Europe») ao Estado belga, a propósito de uma intimação feita à Temco Europe para pagar as quantias de 137 125,53 euros (5 531 639 BEF), a título do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») que se alega ter sido indevidamente deduzido pela referida sociedade, de 13 708,51 euros (553 000 BEF), representando o montante de uma multa fiscal, e dos juros legais relativos a estas quantias.

Quadro jurídico

Regulamentação comunitária

3 No título X, intitulado «Isenções», o artigo 13.º da Sexta Directiva, epigrafado «Isenções no território do país», contém as seguintes disposições:

«[...]

B. *Outras isenções*

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;

[...]»

Regulamentação nacional

4 O artigo 1709.º do Código Civil belga dispõe:

«Locação é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa em contrapartida de uma retribuição que esta se obriga a pagar-lhe.»

5 O artigo 44.º, § 3, 2.º, do código do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «código IVA») determina que estão isentos deste imposto, nomeadamente, «o arrendamento rural, a locação e a cessão de arrendamento de imóveis por natureza, bem como a utilização destes bens nas condições do artigo 19.º, § 1 [...]».

Litígio no processo principal e questão prejudicial

6 O órgão jurisdicional de reenvio descreve os factos que estão na origem do litígio no processo principal do seguinte modo:

«A SA Temco Europe está sujeita a IVA pela sua actividade de limpeza e manutenção de edifícios [...].

É proprietária do imóvel sito na Chaussée de Ruisbroeck, n.os 107 a 117. Entre o final de 1993 e o princípio de 1994 fez obras de reparação no edifício sito no n.º 111 e deduziu o IVA que lhe foi facturado sobre essas obras de reparação. Não tem sede de exploração no edifício.

A SA Temco Energy Management Company, a SA Publi-round e a SA Petrus são três sociedades que pertencem ao mesmo grupo; dependem, juntamente com a SA Temco, de uma direcção central comum.

Em 1 de Fevereiro de 1994, a SA Temco Europe celebrou com estas três sociedades três acordos qualificados pelas partes contratantes como cessões [a seguir «acordos»], através dos quais a SA Temco Europe autoriza cada cessionária a exercer as suas actividades no imóvel, segundo uma afectação decidida pelo conselho de administração da cedente, sem que a cessionária tenha um direito particular sobre qualquer parte determinada do imóvel. Não foram apresentados documentos comprovativos da actividade das cessionárias nem as decisões do conselho de administração da cedente quanto à afectação.

Os acordos foram celebrados pelo período de duração das actividades da cessionária, que é obrigada a utilizar os locais exclusivamente para a sua actividade, respeitando o regulamento interno fixado pela cedente. O conselho de administração da cedente pode, no entanto, a qualquer momento e sem pré-aviso, exigir à cessionária que libere os espaços cedidos.

A cessionária é obrigada a assumir todos os encargos necessários à sua actividade. O gás e a electricidade são calculados em função do consumo e os encargos comuns em função do número de metros quadrados ocupados. É igualmente obrigada a reparar as degradações nos espaços por ela ocupados com base em critérios decididos pelo conselho de administração da cedente.

A renda é paga anualmente e está fixada em 3 500 [BEF] por metro quadrado na parte em que estão instalados os escritórios e em 1 000 [BEF] por metro quadrado na parte em que está instalado o depósito, sendo acrescida de 0,4% sobre o volume de negócios, excluído o IVA, da cessionária e de 5 000 [BEF] por ano por cada empregado.

As partes excluíram expressamente a aplicação do artigo 1709.º do Código Civil.

O regulamento interno prevê as regras relativas ao acesso ao edifício, à limpeza e à possibilidade de fixação de cartazes publicitários, o direito de acesso ilimitado dos empregados da cedente e a obrigação de as cessionárias assegurarem:

— as ligações para o telefone, água, gás, electricidade e aquecimento, eventualmente em acordo com os outros ocupantes;

— o acesso de todos os ocupantes aos distribuidores de bebidas, ao refeitório, aos chuveiros;

— a possibilidade de acesso às vias transitáveis e aos parques de estacionamento;

— um depósito e utilização responsáveis dos esgotos.

A SA Temco Europe não fornece qualquer informação útil quanto à execução destes acordos.

O inspector-adjunto da administração do IVA concluiu, na acta redigida em 30 de Setembro de 1996, que:

— em relação a duas ocupantes os acordos foram assinados depois da publicação da transferência da respectiva sede social para o imóvel em causa;

— nenhuma disposição dos acordos circunscreve a actividade das cessionárias ou a utilização a fazer dos locais;

— não existe qualquer controlo sobre a parte da renda relacionada com o volume de negócios, representando essa parte 7% da renda total da SA Petrus, 6% da da SA Publi-round e 0% da da SA Temco Energy;

— as ocupantes possuem uma chave de acesso ao edifício e este não tem qualquer vigilância nem porteiro, pelo que a restrição do acesso prevista no regulamento interno é puramente formal.

Não se contesta que as sociedades ainda ocupam as instalações na pendência da acção.»

7 Na sequência de um controlo efectuado pela administration de la TVA, de l'Enregistrement et des Domaines (a seguir «administração»), esta concluiu que os acordos constituíam na realidade locações de imóveis isentas de IVA por aplicação do artigo 44.°, § 3, 2.°, do código IVA, disposição que constitui a transposição do artigo 13.°, B, alínea b), da Sexta Directiva e que, portanto, a dedução do IVA relativo às obras feitas no imóvel sito no n.° 111 da chaussée de Ruisbroek não tinha fundamento.

8 Em consequência, a administração exigiu à Temco Europe o pagamento das quantias de 137 125,53 euros (5 531 639 BEF), a título do IVA que se alega ter sido indevidamente deduzido, de 13 708,51 euros (553 000 BEF), representando o montante de uma multa fiscal, e dos juros legais relativos a estas quantias.

9 Tendo a Temco Europe recusado a pagar tais quantias, foi intimada a fazê-lo pela administração. A Temco Europe deduziu oposição a esta intimação e, por decisão de 29 de Novembro de 2000, o Tribunal de première instance de Bruxelles (Bélgica) anulou-a. O Estado belga recorreu desta decisão para o órgão jurisdicional de reenvio.

10 A Cour d'appel de Bruxelles interroga-se sobre o conceito de «locação de bens imóveis» na acepção do artigo 13.°, B, alínea b), da Sexta Directiva a propósito dos acordos que foram celebrados e executados no litígio que é objecto do processo principal. O órgão jurisdicional precisa a este respeito:

«No caso dos autos, foram assinados contratos leoninos entre a recorrida, cedente, e as cessionárias, através dos quais é concedido às cessionárias o direito de ocupação precária do imóvel. Estes contratos são manifestamente celebrados com o intuito de escapar à noção de arrendamento e de locação de bens imóveis.

Todavia, estes contratos não podem ser apreciados sem tomar em conta o elo estreito que liga as referidas sociedades, todas elas dependentes da mesma direcção, o que garante às cessionárias uma continuidade na ocupação e um cumprimento razoável dos acordos.

O cumprimento dos contratos demonstra que as cessionárias dispõem de um acesso contínuo e ilimitado [aos] locais e que gozam de uma grande estabilidade na ocupação dos seus escritórios e estabelecimentos comerciais.»

11 Foi nestas circunstâncias que a Cour d'appel de Bruxelles decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 13.°, B, alínea b), da Sexta Directiva pode ser interpretado no sentido de que operações, que em direito belga correspondem a um contrato atípico, através do qual uma sociedade concede simultaneamente, por contratos diferentes, a sociedades coligadas, um direito precário de ocupação do mesmo imóvel mediante o pagamento de uma retribuição fixada, em parte mas essencialmente, em função da superfície ocupada, sendo certo que a precariedade é neutralizada por uma direcção comum às cessionárias e à cedente, constituem, na acepção do direito comunitário, uma locação de bens imóveis, ou, por outras palavras, o conceito autónomo de direito comunitário de 'locação de bens imóveis', que figura no artigo 13.°, B, alínea

b), da Sexta Directiva, abrange a utilização a título oneroso de um bem imóvel para fins alheios à actividade económica do sujeito passivo — definição reproduzida no artigo 44.°, § 3, 2.°, *in fine*, do [código IVA] —, ou seja, a colocação à disposição a título precário por um período indeterminado e mediante pagamento de uma retribuição mensal, mesmo que flutuante e parcialmente sujeita aos resultados da co-contratante que goza de um direito de ocupação não exclusivo, sendo certo que a precariedade é neutralizada por uma direcção comum à cessionária e à cedente?»

Quanto à questão prejudicial

12 Pela sua questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 13.°, B, alínea b), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que constituem operações de «locação de bens imóveis», na acepção dessa disposição, as operações pelas quais uma sociedade concede simultaneamente, por contratos diferentes a sociedades coligadas, um direito precário de ocupação de um mesmo imóvel em contrapartida do pagamento de uma retribuição fixada principalmente em função da superfície ocupada.

Observações apresentadas ao Tribunal de Justiça

13 A Temco Europe sustenta que os acordos que não sejam reconhecidos em direito belga como contratos de locação não correspondem à definição de locação na acepção do direito comunitário em razão da ausência de direito exclusivo à ocupação do bem, da natureza essencialmente precária deste direito e do facto de a remuneração dele não ser exclusivamente fixada em função da duração da ocupação do bem.

14 O Estado belga alega que, para apreciar a natureza de um contrato, há que ter em conta as condições aplicáveis ao seu cumprimento, independentemente da formulação das suas cláusulas. Põe igualmente em evidência a necessidade de tomar em consideração a *ratio legis* da isenção prevista no artigo 13.°, B, alínea b), da Sexta Directiva, e o contexto em que tal isenção se inscreve, bem como as finalidades e a economia da referida directiva. O critério atinente à duração do contrato não pode ser interpretado no sentido de que tal duração deva ser sempre determinada no momento da celebração do contrato. Quanto à natureza precária da ocupação, o Estado belga considera que se trata de uma modalidade de extinção da obrigação que não põe em causa a essência da prestação efectuada.

15 A Comissão sublinha que o próprio órgão jurisdicional de reenvio considerou os contratos leoninos e fictícios, na medida em que foram manifestamente redigidos com o fim de os subtrair ao conceito de «locação de bens imóveis». Considera que compete aos órgãos jurisdicionais nacionais ter em conta a realidade dos factos, não devendo limitar-se à letra dos acordos. Sustenta ainda que pode presumir-se uma vontade de evasão fiscal, atendendo à ausência de razões económicas válidas para a celebração dos acordos, ou que o órgão jurisdicional de reenvio, a que o litígio foi submetido para decisão de mérito, pode basear-se no conceito de abuso de direito, desenvolvido pelo Tribunal de Justiça noutras circunstâncias.

Resposta do Tribunal de Justiça

16 Em primeiro lugar, há que recordar 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. acórdãos de 12 de Setembro de 2000, Comissão/Irlanda, C-358/97, Colect., p. I-6301, n.° 51; de 16 de Janeiro de 2003, Maierhofer, C-315/00, Colect., p. I-563, n.° 25, e de 12 de Junho de 2003, Sinclair Collis, C-275/01, Colect., p. I-5965, n.° 22).

17 Em segundo lugar, os termos utilizados para designar as isenções referidas no artigo 13.º da Sexta Directiva são de interpretação estrita, dado que constituem derrogações ao princípio geral de acordo com o qual o IVA é cobrado sobre qualquer prestação de serviço efectuada a título oneroso por um sujeito passivo (v., nomeadamente, acórdãos Comissão/Irlanda, já referido, n.º 52; de 18 de Janeiro de 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, Colect., p. I-493, n.º 25, e Sinclair Collis, já referido, n.º 23). Como o advogado-geral acertadamente fez notar no n.º 37 das suas conclusões, esta regra da interpretação estrita não significa, no entanto, que os termos utilizados para definir as isenções devam ser interpretados de um modo que as prive dos seus efeitos.

18 No que se refere às isenções previstas no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva, há que declarar que esta disposição não define o conceito de «locação» nem remete para a respectiva definição adoptada na matéria pelos ordenamentos jurídicos dos Estados-Membros (v. acórdãos de 4 de Outubro de 2001 «Goed Wonen», C-236/99, Colect., p. I-6831, n.º 44, e Sinclair Collis, já referido, n.º 24). A referida disposição deve portanto ser interpretada à luz do contexto em que se inscreve, das finalidades e da economia da Sexta Directiva, tendo especialmente em conta a *ratio legis* da isenção que prevê (v., neste sentido, acórdão «Goed Wonen», já referido, n.º 50).

19 O Tribunal de Justiça definiu, em numerosos acórdãos, o conceito de locação de bens imóveis na acepção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva no sentido de se referir, em substância, à situação em que um locador confere a um locatário, por um período acordado e em contrapartida de remuneração, o direito de ocupar um imóvel como se fosse o seu proprietário, excluindo qualquer outra pessoa do benefício desse direito (v., neste sentido, acórdãos «Goed Wonen», já referido, n.º 55; de 9 de Outubro de 2001, Mirror Group, C-409/98, Colect., p. I-7175, n.º 31, e Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Colect., p. I-7257, n.º 21; de 8 de Maio de 2003, Seeling, C-269/00, Colect., p. I-4101, n.º 49, e Sinclair Collis, já referido, n.º 25).

20 Se, em tais acórdãos, o Tribunal de Justiça evidenciou por várias vezes o elemento relativo à duração da locação, foi para distinguir a operação de locação de imóvel, que constitui normalmente uma actividade relativamente passiva ligada ao simples decurso do tempo e que não gera um valor acrescentado significativo (v., neste sentido, acórdão «Goed Wonen», já referido, n.º 52), de outras actividades que têm quer a natureza de negócios industriais e comerciais, como as excepções referidas no artigo 13.º, B, alínea b), pontos 1 a 4, da Sexta Directiva, quer um objecto que se caracteriza melhor pela realização de uma prestação do que pela simples colocação à disposição de um bem, como o direito de utilizar um terreno de golfe (acórdão Stockholm Lindöpark, já referido, n.os 24 a 27), o direito de utilizar uma ponte em contrapartida do pagamento de uma portagem (acórdão Comissão/Irlanda, já referido), ou, ainda, o direito de instalar distribuidores de cigarros num estabelecimento comercial (acórdão Sinclair Collis, já referido, n.os 27 a 30).

21 A própria duração da locação não é, portanto, por si só, o elemento determinante para permitir qualificar um contrato como locação de imóvel na acepção do direito comunitário, ainda que a brevidade da duração do alojamento possa constituir um critério apropriado para distinguir o alojamento hoteleiro da locação de quartos para habitação (acórdão de 12 de Fevereiro de 1998, Blasi, C-346/95, Colect., p. I-481, n.os 23 e 24).

22 De qualquer modo, não é indispensável que essa duração tenha sido fixada aquando da celebração do contrato. Com efeito, há que tomar em consideração a realidade das relações contratuais (acórdão Blasi, já referido, n.º 26). Ora, a duração de uma locação pode ser reduzida ou prolongada por comum acordo entre as partes no decurso do cumprimento do contrato.

23 Além disso, embora uma retribuição do locador estritamente relacionada com a duração da ocupação do bem pelo locatário pareça ser o aspecto que melhor reflecte a natureza passiva da operação de locação, daqui não pode inferir-se que uma retribuição que tenha em conta outros elementos imponha que se afaste a qualificação de «locação de bens imóveis» na acepção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva, em especial quando os outros elementos tidos em consideração tenham natureza manifestamente acessória relativamente à retribuição relacionada com o decurso do tempo ou não remunerem uma prestação diferente da simples colocação à disposição do bem.

24 No que se refere, finalmente, ao direito que assiste ao locatário de ocupar o imóvel a título exclusivo, há que notar que pode ser limitado no acordo celebrado com o locador e que apenas incide sobre o imóvel tal como definido nesse acordo. Assim, o locador pode reservar-se o direito de visitar regularmente o imóvel locado. Além disso, um contrato de locação pode incidir sobre determinadas partes de um imóvel que devam ser utilizadas em comum com outros ocupantes.

25 A presença, no contrato, de tais limitações ao direito de ocupar os locais locados não impede que esta ocupação seja exclusiva relativamente a qualquer outra pessoa à qual a lei ou o contrato não confiram o poder de invocar um direito sobre o bem que é objecto do contrato de locação.

26 No que se refere à operação em causa no processo principal, é ao órgão jurisdicional de reenvio que compete ter em conta todas as circunstâncias em que a operação se desenrola para dela extrair os elementos característicos e avaliar se pode ser qualificada de «locação de bens imóveis» na acepção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva.

27 Compete-lhe, assim, verificar se os acordos, tal como são cumpridos, têm essencialmente por objecto uma passiva colocação à disposição de locais ou de superfícies de imóveis em contrapartida de uma retribuição ligada ao decurso do tempo, ou se tais acordos implicam uma prestação de serviço susceptível de ser diferentemente qualificada.

28 Há, pois, que responder à questão colocada do seguinte modo:

O artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que constituem operações de «locação de bens imóveis», na acepção dessa disposição, as operações pelas quais uma sociedade concede simultaneamente, por contratos diferentes a sociedades coligadas, um direito precário de ocupação do mesmo imóvel em contrapartida do pagamento de uma retribuição fixada principalmente em função da superfície ocupada, quando tais contratos, tal como são cumpridos, têm essencialmente por objecto uma passiva colocação à disposição de locais ou superfícies de imóveis em contrapartida de uma retribuição ligada ao decurso do tempo, e não uma prestação de serviço susceptível de ser diferentemente qualificada.

Quanto às despesas

29 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado no órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir sobre as despesas. As despesas efectuadas para submeter observações ao Tribunal, para além das das referidas partes, não são reembolsáveis.

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

O artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, deve ser interpretado no sentido de que constituem operações de «locação de bens imóveis», na acepção dessa disposição, as operações pelas quais uma sociedade concede simultaneamente, por contratos diferentes a sociedades coligadas, um direito precário de ocupação do mesmo imóvel em contrapartida do pagamento de uma retribuição fixada principalmente em função da superfície ocupada, quando tais contratos, tal como são cumpridos, têm essencialmente por objecto uma passiva colocação à disposição de locais ou superfícies de imóveis em contrapartida de uma retribuição ligada ao decurso do tempo, e não uma prestação de serviço susceptível de ser diferentemente qualificada.

Assinaturas.