excepções aí mencionadas, exclusões suplementares do âmbito da isenção estabelecida para a locação de bens imóveis, não os habilita a tributar a referida indemnização, quando as rendas pagas em cumprimento do contrato de arrendamento forem isentadas de IVA, nos termos da disposição referida. O regime de um mesmo arrendamento não pode, efectivamente, ser cindido.

RELATÓRIO PARA AUDIÊNCIA
apresentado no processo C-63/92 *

Índice

I — Factos e tramitação processual ..... I - 6668

A — Os factos ..... I - 6668

B — A regulamentação aplicável ..... I - 6669

1. A Sexta Directiva ..... I - 6669

2. A legislação britânica ..... I - 6671

a) A situação antes de 1989 ..... I - 6671

b) O Finance Act 1989 ..... I - 6671

C — O processo no órgão jurisdicional nacional ..... I - 6672

1. Posição da Lubbock Fine ..... I - 6672

2. Posição da administração fiscal ..... I - 6672

3. Fundamentação do despacho de reenvio ..... I - 6672

4. As questões prejudiciais ..... I - 6673

* Língua do processo: inglês.

D — O processo no Tribunal de Justiça ..... I - 6673

II — Observações escritas apresentadas ao Tribunal de Justiça ..... I - 6674

A — Quanto à questão de saber se a noção de «locação de bens imóveis» abrange a revogação de um contrato de arrendamento acompanhada de uma compensação paga pelo locador ao locatário ..... I - 6674

1. Observações da Lubbock Fine ..... I - 6674

a) A título principal ..... I - 6674

b) Atítulo subsidiário ..... I - 6675

2. Observações do Governo do Reino Unido ..... I - 6675

3. Observações do Governo helénico ..... I - 6676

4. Observações da Comissão ..... I - 6677

B — Quanto à questão de saber se os Estados-membros podem tributar as compensações pagas por revogação de um arrendamento ..... I - 6678

1. Observações da Lubbock Fine ..... I - 6678

2. Observações do Governo do Reino Unido ..... I - 6679

a) A título principal ..... I - 6679

b) A título subsidiário ..... I - 6679

3. Observações do Governo helénico ..... I - 6679

4. Observações da Comissão ..... I - 6679

C — Quanto à questão de saber se a noção de «entregas de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno» abrange a restituição de um imóvel ao locador após renúncia de um locatário ao seu direito a ocupar o bem ..... I - 6680

1. Observações da Lubbock Fine ..... I - 6680

2. Observações do Governo do Reino Unido ..... I - 6681

3. Observações do Governo helénico ..... I - 6682

4. Observações da Comissão ..... I - 6682

III — Respostas às perguntas formuladas pelo Tribunal de Justiça ..... I - 6683

A — Perguntas ao Governo do Reino Unido ..... I - 6683

B — Pergunta à Lubbock Fine, ao Governo do Reino Unido e à Comissão .... I - 6683

I — Factos e tramitação processual

A — *Os factos*

A Lubbock Fine & Co. (a seguir «Lubbock Fine»), recorrente no processo principal, é uma sociedade britânica de revisores oficiais de contas.

Por contrato de 14 de Abril de 1971, a sociedade recorrente tomou de arrendamento escritórios sitos em 3, 4 e 5 Bedford Row e 3, 4 e 5 Jockey's Fields em Londres WC1, por um período de 25 anos e três meses, a partir de 29 de Setembro de 1970, isto é, até 24 de Dezembro de 1995, sendo a renda inicial de 35 000 UKL por ano.

Nessa altura, o proprietário e locador era a Esso Pension Trust Ltd.

Em 1989, a Esso Pension Trust Ltd vendeu o imóvel à Guildhall Properties Ltd.

Em 14 de Fevereiro de 1990, a Guildhall Properties Ltd e a Lubbock Fine celebraram um acordo nos termos do qual a Lubbock Fine renunciava, a partir de 1 de Junho de 1990, ao prazo remanescente de locação e restituía o imóvel à Guildhall Properties Ltd. Em contrapartida, esta comprometia-se a pagar à Lubbock Fine a importância de 850 000 UKL.

A revogação verificou-se efectivamente na data prevista, tendo sido paga a compensação.

Os Commissioners of Customs & Excise (administração das contribuições indirectas, a seguir «administração fiscal»), recorridos no processo principal, exigiram à Lubbock Fine o pagamento de IVA no montante de 110 869,56 UKL.

Considerando que esta transacção não devia estar sujeita a esse imposto, a Lubbock Fine recorreu para o Value Added Tax Tribunal (tribunal do imposto sobre o volume de negócios).

B — *A regulamentação aplicável*

1. *A Sexta Directiva*

No que se refere ao presente litígio, o IVA é regido pela 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»).

Nos termos do artigo 2.° desta directiva,

«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...»

Nos termos do artigo 4.° da Sexta Directiva,

«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.° 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...

Por edifício entende-se qualquer construção incorporada no terreno;

b) a entrega de um terreno para construção.

Por terrenos para construção entendem-se os terrenos, urbanizados ou não, tal como são definidos pelos Estados-membros.

...»

O artigo 5.° prevê:

«1. Por 'entrega de um bem' entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário.

2. ...

3. Os Estados-membros podem considerar bens corpóreos:

a) determinados direitos sobre bens imóveis...

4. São igualmente consideradas 'entrega', na acepção do n.° 1:

a) ...

b) entrega material de um bem por força de um contrato que preveja a locação de um bem por período determinado ou a venda a prestações de um bem, quando, num caso e noutro, se estipule que a propriedade se adquire, o mais tardar, no momento do pagamento da última prestação...»

O artigo 6.° afirma, nomeadamente:

«1. Por 'prestação de serviços' entende-se qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens na acepção do artigo 5.°...»

O artigo 13.° dispõe na sua parte B:

«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:

a) ...

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;

...

g) 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.°;

h) as entregas de bens imóveis não construídos, com excepção das entregas de terrenos para construção previstas no n.° 3, alínea b), do artigo 4.°»

Segundo a parte C do mesmo artigo 13.°:

«Os Estados-membros podem conceder aos sujeitos passivos o direito de optar pela tributação:

a) da locação de bens imóveis;

b) das operações referidas em B, ... g) e h).

Os Estados-membros podem restringir o âmbito do direito de opção e fixarão as regras do seu exercício.»

2. *A legislação britânica*

a) A situação antes de 1989

Antes de 1989, as operações isentas de IVA no Reino Unido constavam do n.° 1 do Grupo 1 do Anexo 6 do Value Added Tax Act 1983 (lei relativa ao IVA). Este número isentava nomeadamente a «cessão, transmissão ou renúncia de qualquer direito de propriedade ou de qualquer outro direito real bem como de qualquer autorização de ocupação de um bem imóvel».

Assim, até 1989 a compensação paga por revogação de um contrato de arrendamento não estava sujeita a IVA.

b) O Finance Act 1989

Na sequência do acórdão do Tribunal de Justiça de 21 de Junho de 1988, Comissão/ /Reino Unido (416/85, Colect., p. 3127), esta legislação foi alterada pelo Finance Act 1989, que entrou em vigor em 1 de Abril de 1989.

Foram nomeadamente alteradas as isenções. O n.° 1 do grupo 2 do Anexo 6 inclui, é certo, nas operações isentas, «a cessão de qualquer direito de propriedade ou de qualquer outro direito real sobre um imóvel bem como de qualquer autorização de ocupar um bem imóvel...». No entanto, uma nota de rodapé precisa que:

«'Cessão' inclui a transmissão que não seja a transferência de um direito feita a quem já pudesse beneficiar dessa transferência.»

Com esta alteração, sujeitou-se ao IVA a compensação paga por um locador para que um locatário renuncie ao arrendamento, deixando os arrendados à sua disposição.

C — *O processo no órgão jurisdicional nacional*

1. *Posição da Lubbock Fine*

No órgão jurisdicional nacional, a Lubbock Fine admitiu que o Finance Act 1989 tem por efeito sujeitar ao IVA a renúncia do arrendamento. Alegou, no entanto, que esta legislação era contrária às disposições da Sexta Directiva, que tem efeito directo.

A Lubbock Fine sustentava, de facto, a título principal, que, ao renunciar ao arrendamento, efectuou, em benefício do proprietário, uma «entrega de edifício», na acepção do artigo 13.°, parte B, alínea g), da Sexta Directiva. Quanto a isto, sustentou que o artigo 5.°, n.° 1, desta directiva considera «entrega de um bem» a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário. Ora, a entrega que efectuou referia-se ao direito de ocupar o edifício ao abrigo de um contrato de arrendamento.

A título subsidiário, a Lubbock Fine considera que a revogação está abrangida pela noção de «locação de bens imóveis», contida no artigo 13.°, parte B, alínea b). A este propósito, salienta que, em vez de renunciar ao seu arrendamento, teria podido subarrendar ou ainda ceder o prazo remanescente do seu arrendamento. Nestes dois casos a entrega estaria isenta. Ora, o legislador comunitário não pode ter pretendido que transacções com o mesmo efeito económico, isto é, a perda do gozo de um bem imóvel, sejam tratadas de modo diferente, de modo que uma, a renúncia a um arrendamento, seja tributável e as outras não.

2. *Posição da administração fiscal*

Para a administração fiscal, as isenções previstas no artigo 13.°, parte B, alíneas g) e h), não se referem ao caso em apreço, uma vez que só são aplicáveis a entregas de terrenos, com construções no primeiro caso e sem construções no segundo.

Além disso, admitindo embora que o artigo 13.°, parte B, alínea b), da Sexta Directiva isenta a transferência de um arrendamento, ela sustentava que esta isenção não abrange a renúncia a um arrendamento. Em seu entender, a renúncia distingue-se de uma transferência porque faz desaparecer o direito concedido na origem. A administração fiscal alegava, por fim, que a formulação geral do artigo 13.°, parte B, alínea b), permite que os Estados-membros tributem as renúncias.

3. *Fundamentação do despacho de reenvio*

O órgão jurisdicional nacional considera que a legislação do Reino Unido, que tributa as entregas efectuadas sob a forma de uma renúncia a um contrato de arrendamento em benefício do proprietário, não cai no âmbito de aplicação do artigo 13.°, parte B, alínea g), que só se refere à isenção da entrega de terrenos.

No entanto, uma vez que o artigo 13.°, parte B, visa todas as entregas de bens imóveis e que as duas categorias que prevê, isto é, em primeiro lugar, «a locação de bens imóveis» (alínea b) e, em segundo lugar, a entrega de terrenos com e sem construções [alíneas g) e h)], se excluem mutuamente, aplicar-se-á a alínea b).

A este respeito, o órgão jurisdicional nacional salienta que a renúncia a um contrato de arrendamento equivale, para o locatário, à entrega de um direito real ao locador. Considerando que o IVA é um imposto sobre prestações, alega que no caso vertente o prestador, ou seja, o locatário, fornece ao locador o conjunto dos direitos de que é titular por força do arrendamento.

Quanto à questão de saber se os Estados-membros podem excluir esta renúncia do âmbito da aplicação da isenção e, portanto, tributá-la, o órgão jurisdicional nacional recorda as conclusões do advogado-geral Jacobs no processo que originou o acórdão de 13 de Julho de 1989, Henriksen (173/88, Colect., p. 2763), segundo as quais o poder discricionário atribuído aos Estados-membros está sujeito a certos limites. Considera que esses limites impedem os Estados-membros de excluir da isenção a renúncia a um contrato de arrendamento, uma vez que o seu efeito económico é comparável ao de uma transferência de arrendamento, que está isenta.

Para se certificar da correcção da sua posição, decidiu, por despachos de 30 de Julho de 1991 e de 26 de Fevereiro de 1992, submeter três questões prejudiciais ao Tribunal de Justiça.

4. *As questões prejudiciais*

Essas questões são as seguintes:

«1) A renúncia à locação de um bem imóvel, contra pagamento pelo proprietário de uma compensação ao locatário, é uma prestação abrangida pela expressão 'locação de bens imóveis', do artigo 13.°, parte B, alínea b), da Sexta Directiva?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, um Estado-membro tem o direito de excluir da isenção essa renúncia e, portanto, de a tributar, ao abrigo da parte final do artigo 13.°, parte B, alínea b), da Sexta Directiva, onde se estabelece que 'os Estados-membros podem prever outras excepções ao âmbito de aplicação desta isenção'?

3) Em caso de resposta negativa à primeira questão, a renúncia ao arrendamento de edifícios ou de partes de edifícios, contra pagamento pelo proprietário de uma compensação ao locatário, é uma prestação abrangida pela expressão 'entregas de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação, com excepção dos indicados no n.° 3, alínea b), do artigo 4.° [1]', contida no artigo 13.°, parte B, alínea g), da Sexta Directiva?»

D — *O processo no Tribunal de Justiça*

O despacho do Value Added Tax Tribunal deu entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 3 de Março de 1992.

Nos termos do artigo 20.° do Protocolo relativo ao Estatuto do Tribunal de Justiça da Comunidade Económica Europeia, foram apresentadas observações escritas:

— em 21 de Maio de 1992, pela Lubbock Fine & Co, recorrente no processo principal, representada por David Goy, QC,

1 — As partes estão de acordo em que a remissão para o «n.° 3, alínea b), do artigo 4.°» constitui um erro de escrita, devendo ler-se, na realidade, «n.° 3, alínea a), do artigo 4.°».

— em 24 de Junho de 1992, pela Comissão das Comunidades Europeias, representada por Thomas F. Cusak, consultor jurídico, na qualidade de agente,

— em 30 de Junho de 1992, pelo Governo do Reino Unido, representado por John E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, na qualidade de agente, e A. W. H. Charles, barrister,

— em 13 de Julho de 1992, pelo Governo helénico, representado por Fokionas P. Georgakopoulos, assessor do Conselho Jurídico do Estado, na qualidade de agente.

Visto o relatório do juiz-relator, ouvido o advogado-geral, o Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 104.°, n.° 4, do Regulamento de Processo, decidiu dar início à fase oral, tendo a Lubbock Fine e os Governos helénico e do Reino Unido pedido para serem ouvidos. O Tribunal decidiu, no entanto, dirigir perguntas ao Governo do Reino Unido.

II — Observações escritas apresentadas ao Tribunal de Justiça

A — *Quanto à questão de saber se a noção de «locação de bens imóveis» abrange a revogação de um contrato de arrendamento acompanhada de uma compensação paga pelo locador ao locatário*

1. *Observações da Lubbock Fine*

Baseando-se no acórdão de 6 de Outubro de 1982, Becker (8/81, Recueil, p. 53), a *Lubbock Fine* considera que o artigo 13.°, parte B, da Sexta Directiva, é directamente aplicável, dado que é preciso e incondicional. Recorda em seguida que o Tribunal de Justiça, no seu acórdão de 15 de Março de 1989, Hamann (51/88, Colect., p. 767), considerou que as isenções fiscais deviam ser interpretadas de modo estrito.

a) A título principal

A título principal, a Lubbock Fine considera que a revogação de um contrato de arrendamento não pode ser qualificada como «locação de bens imóveis».

Importa, em seu entender, analisar globalmente as alíneas b), g) e h) do artigo 13.°, parte B, para determinar o seu objectivo. Não está em causa a não aplicação de nenhuma dessas alíneas ao caso em apreço. As três alíneas traduzem assim a intenção do legislador comunitário de isentar todos os actos de transmissão de direitos de propriedade ou de outros direitos reais sobre terrenos ou edifícios, excepto em dois casos, isto é, quando está prevista uma excepção expressa a esta isenção e quando um contribuinte exerceu o direito de optar pela tributação previsto no artigo 13.°, parte C. Dado que é impossível justificar a isenção de actos de transmissão de certos tipos de direitos sobre terrenos ou edifícios com exclusão de outros, não se deve, pois, atentar na natureza exacta do direito ou nas modalidades específicas do seu exercício.

Ora, a legislação britânica em matéria de IVA trata de modo diferente duas formas comparáveis de exercer os direitos: o locatário que subarrenda ou que cede o seu arrendamento está isento de IVA; ao invés, o que revoga o

seu contrato de arrendamento a favor do proprietário deve pagar IVA. No entender da Lubbock Fine, a distinção que esta legislação efectua entre transacções basicamente semelhantes é incompatível com o artigo 13.°, parte B, da Sexta Directiva.

Obrigada, no entanto, a escolher se a renúncia a um arrendamento é abrangida pela alínea g), que isenta todas as «entregas de edifícios» sem excepção, ou pela alínea b), que isenta a «locação de bens imóveis» com algumas excepções, a Lubbock Fine considera que se aplica a alínea g). De facto, a revogação não pode ser incluída no conceito de «locação de bens imóveis» porque tem precisamente por consequência pôr fim a um arrendamento.

b) A título subsidiário

A título subsidiário, a Lubbock Fine considera que os termos «locação de bens imóveis» incluem igualmente a revogação de um contrato.

Alega, a este respeito, que a noção de «locação de bens imóveis» abrange nomeadamente a celebração inicial de um contrato de arrendamento e suas cessões subsequentes. Precisa, a este propósito, que não incluir as cessões de arrendamento na noção de «locação de bens imóveis» conduz a situações absurdas: assim, a celebração de um contrato de arrendamento relativamente a um bem que faz parte das categorias excluídas da isenção (um lugar para estacionamento de automóveis, por exemplo) seria tributável, mas não a cessão desse arrendamento.

Ora, apesar de existirem certas diferenças, uma renúncia a um arrendamento tem os mesmos efeitos que uma cessão de arrendamento. Estas duas operações implicam, para o locatário, a perda dos direitos decorrentes do arrendamento e permitem que o proprietário ou o cessionário possam gozar o bem durante o período remanescente. Deste modo, dado que a cessão do arrendamento se enquadra no âmbito de aplicação da alínea b), seria errado tratar de maneira diferente uma revogação.

2. *Observações do Governo do Reino Unido*

Para o *Governo do Reino Unido,* as questões suscitadas pelo órgão jurisdicional nacional traduzem-se em saber se o artigo 13.° da Sexta Directiva obriga os Estados-membros a isentar a rescisão de um arrendamento.

Baseando-se nos acórdãos Hamann e Henriksen, já referidos, o Governo do Reino Unido considera que uma isenção deve ser interpretada de modo estrito, dado que a regra geral é a tributação das transacções. Sustenta, além disso, que, para determinar o alcance exacto das isenções previstas no artigo 13.°, é preciso não se ficar pelo sentido literal, interpretando o artigo no seu todo, sem entrar nas particularidades da legislação inglesa relativa à propriedade.

A este respeito, o Governo do Reino Unido considera que o conceito de «locação de bens imóveis» visa, em primeiro lugar, todos os actos de transmissão sob a forma de elaboração e de celebração de um arrendamento, em segundo lugar as autorizações ou licenças para utilizar o bem e, em terceiro lugar, as cessões de arrendamento ou da autorização.

O Governo britânico explica que o IVA é um imposto que incide sobre uma entrega. Na sua essência, dar de arrendamento a um locatário consiste na transferência para este de determinados direitos, nomeadamente de ocupação, pertencentes ao proprietário.

Um locatário, ao ceder o seu arrendamento, transfere igualmente direitos ao cessionário, efectuando assim uma entrega. Do ponto de vista do beneficiário da entrega, não existe nenhuma diferença entre a constituição do arrendamento originário e a cessão desse arrendamento. É, portanto, legítimo que a cessão do arrendamento esteja isenta ao mesmo título que a constituição do arrendamento originário.

Ao invés, uma renúncia conduz a um resultado distinto do da cessão. A partir do momento da revogação, o arrendamento deixa de existir, pondo portanto fim à entrega. O Governo britânico não entende como se pode pretender que uma renúncia, pela qual o bem arrendado é restituído ao proprietário, extinguindo-se portanto o arrendamento, seja abrangida pelos termos «locação de bens imóveis». O artigo 13.°, parte B, alínea b) não visa, portanto, o presente caso.

3. *Observações do Governo helénico*

A título liminar, o *Governo helénico* salienta que, devido à sua natureza fiscal, as normas da Sexta Directiva devem ser interpretadas de modo estrito, sobretudo no que se refere às disposições de isenção, dado que, como recordou o advogado-geral no processo Henriksen, já referido, constituem uma excepção aos princípios de base da directiva.

Ora, incluir a revogação antecipada de um contrato de arrendamento no conceito de «locação de bens imóveis» implica uma interpretação extensiva destes termos.

A este respeito, o Governo helénico aponta várias características de um contrato de arrendamento que não se encontram na operação efectuada pela Lubbock Fine.

Explica, assim, que o arrendamento é um contrato continuado pelo qual o locador se compromete a deixar que o arrendatário goze de um bem, durante certo tempo, contra pagamento de uma renda acordada.

Ora, em primeiro lugar, um acordo de revogação do arrendamento não tem carácter continuado. É instantâneo e os seus efeitos realizam-se devido à sua celebração ou execução.

Em segundo lugar, através deste acordo, o locatário não cede ao locador o direito de gozar do bem, limitando-se a liberá-lo das suas obrigações.

Em terceiro lugar, o locador passa a dispor do seu bem, não durante um certo período, mas por tempo ilimitado.

Finalmente, o próprio contrato de arrendamento não obriga o locador a pagar uma compensação como contrapartida do bem arrendado. A circunstância de as partes nesse contrato acordarem que no momento de expiração nascerão outros direitos e deveres é alheia ao próprio arrendamento. O acordo

eventual entre o locador e o locatário para o pagamento de uma compensação em caso de revogação antecipada do arrendamento não confere à compensação o carácter de uma renda.

O Governo grego conclui que, no caso vertente, o imposto incidiu não sobre a «locação de um bem», mas sobre a restituição de um bem, que é, em seu entender, uma «prestação de serviços», na acepção do artigo 6.° da Sexta Directiva.

O Governo helénico propõe, deste modo, que o Tribunal de Justiça responda da seguinte forma:

«A revogação antecipada e de comum acordo entre o locador e o locatário do arrendamento de um bem imóvel em troca de uma compensação paga pelo primeiro ao segundo não é abrangida pelo conceito de isenções do IVA para as locações de bens imóveis, previstas no artigo 13.°, parte B, alínea b), da Directiva 77/388/CEE.»

4. *Observações da Comissão*

A *Comissão* salienta que a Sexta Directiva enuncia um princípio de tratamento idêntico de todos os edifícios da mesma natureza. A perspectiva geral consiste em tributar as entregas de edifícios novos ou de terrenos a urbanizar e em isentar todas as restantes operações. Em especial, a directiva prevê um princípio de isenção geral de todas as locações de um bem real. Esta conclusão é, no seu entender, reforçada pelo alcance limitado das excepções a este princípio.

Daqui decorre, na sua perspectiva, que o artigo 13.°, parte B, alínea b), da Sexta Directiva abrange todas as operações relacionadas com a «locação de bens imóveis», excepto as que estão sujeitas a disposições especiais como os artigos 4.°, n.° 3, 5.°, n.° 3, alíneas a) e b), e 13.°, parte B, alíneas g) e h). Noutros termos, a noção de «locação de bens imóveis» deve considerar-se como englobando as operações ulteriores relativas a esses bens, operações essas cuja única razão de ser reside na existência de um arrendamento inicial.

A Comissão salienta, no que se refere ao arrendamento originário, que a Lubbock Fine teria beneficiado da isenção se na altura a directiva estivesse em vigor. Acrescenta ainda que a operação prevista no caso em apreço visa pôr termo, prematuramente e por consentimento mútuo, a um arrendamento. Para a Comissão, isto basta para que a referida operação seja abrangida pela isenção prevista no artigo 13.°, parte B, alínea b).

Ao defender esta tese, a Comissão considera que adere à posição adoptada pelo Tribunal de Justiça no acórdão de 13 de Julho de 1989, Henriksen, já referido. O Tribunal de Justiça deve, assim, admitir que a expressão «locação de bens imóveis» inclui necessariamente, além da locação inicial, todas as operações subsequentes que lhe são acessórias, como, por exemplo, a transferência do arrendamento ou a sub-locação e, no caso concreto, a renúncia do locatário aos seus direitos.

A Comissão sugere, deste modo, que o Tribunal de Justiça responda da seguinte forma:

«A revogação do arrendamento de um imóvel é uma entrega, no sentido dos termos 'locação de bens imóveis' que constam do artigo 13.°, parte B, alínea b) da Sexta Directiva IVA, independentemente de uma das partes pagar ou não à outra uma compensação.»

B — *Quanto à questão de saber se os Estados-membros podem tributar as compensações pagas por revogação de um arrendamento*

1. *Observações da Lubbock Fine*

A *Lubbock Fine* só aborda esta questão para o caso de o Tribunal de Justiça considerar que a noção de «locação de bens imóveis» abrange a revogação de um arrendamento.

Recorda, antes de mais, que nos trabalhos preparatórios do Finance Act 1989 o Governo britânico, para justificar a tributação da renúncia, nunca invocou a possibilidade prevista no artigo 13.°, parte B, alínea b), da Sexta Directiva de derrogar o princípio da isenção. Como única justificação adiantou-se que, na ausência de tributação, se verificaria «uma dificuldade suplementar relacionada com a opção deixada aos proprietários em matéria de tributação».

Para saber se os Estados-membros podem tributar as renúncias, é preciso determinar, antes de mais, se a directiva limita a sua faculdade de preverem exclusões suplementares e, em caso afirmativo, qual é esse limite.

Baseando-se, uma vez mais, nas conclusões do advogado-geral no processo Henriksen, já referido, a Lubbock Fine considera que o poder de apreciação dos Estados-membros está sujeito a certos limites. Com efeito, se esse poder fosse ilimitado, os Estados-membros poderiam tributar todas as locações de bens imóveis, o que seria contrário ao princípio da isenção previsto pela directiva.

Quanto à questão de saber qual é esse limite, a Lubbock Fine defende que as exclusões suplementares que os Estados-membros podem prever devem ter a mesma natureza que as excepções à isenção já previstas no artigo 13.°, parte B, alínea b). Deste modo, as exclusões deveriam referir-se quer à locação de um bem imóvel afectado a um destino específico [como no caso dos hotéis ou dos parques de estacionamento previstos nos n.^{os} 1 e 2 da alínea b)], quer à locação de um certo tipo de bens imóveis (como é o caso de maquinaria de instalação fixa ou dos cofres-fortes previstos nos n.^{os} 3 e 4). Assim, no acórdão Henriksen, já referido, o Tribunal de Justiça admitiu correctamente que, dado que o artigo 13.°, parte B, alínea b), n.° 2, sujeitava ao IVA os estacionamentos a céu aberto, os Estados-membros podiam fazer o mesmo no que se refere às garagens fechadas e cobertas.

A Lubbock Fine acrescenta que, ainda que o poder de apreciação concedido aos Estados-membros fosse ilimitado, esses Estados não o poderiam, no entanto, exercer de modo a excluir a revogação de um arrendamento, uma vez que o efeito económico desta é idêntico ao de uma cessão de arrendamento que está, em qualquer caso, isenta.

2. *Observações do Governo do Reino Unido*

a) A título principal

O *Governo do Reino Unido* defende que o poder atribuído aos Estados-membros pelo artigo 13.°, parte B, alínea b), da Sexta Directiva, de preverem excepções ao princípio da isenção suplementar, está formulado em termos gerais sendo, portanto, ilimitado.

Considera, a este respeito, que o Tribunal de Justiça, no acórdão Henriksen, já referido, não concordou com o advogado-geral quando este defendia a existência de limites ao poder de apreciação dos Estados-membros nesta matéria. Pelo contrário, o acórdão de 21 de Setembro de 1988, Comissão/França (50/87, Colect., p. 4797) vai no sentido de um poder ilimitado.

Aliás, este poder de prever excepções suplementares tem como resultado limitar o alcance das isenções que são de interpretação estrita e respeitar a regra geral de aplicação do imposto a todas as entregas.

b) A título subsidiário

Se, contrariamente a esta opinião, se concluir pela existência de uma limitação ao poder dos Estados-membros de preverem excepções suplementares, esta limitação só pode ser entendida no sentido de que um Estado-membro não pode excluir a isenção relativamente a todas as locações de bens imóveis, devendo prever as exclusões caso a caso.

De qualquer modo, o Governo do Reino Unido salienta que esta limitação não pode impedir um Estado-membro de excluir as revogações do âmbito de aplicação da isenção, porque, tal como observou no âmbito da resposta à primeira questão, a revogação é um acto diferente da constituição de um arrendamento.

3. *Observações do Governo helénico*

O *Governo helénico* considera que, uma vez que a revogação antecipada do contrato de arrendamento não é abrangida pelo conceito de «locação de bens imóveis», as excepções à isenção previstas no último parágrafo do artigo 13.°, parte B, alínea b), da Sexta Directiva não lhe são aplicáveis.

4. *Observações da Comissão*

A *Comissão* considera que o artigo 13.°, parte B, da Sexta Directiva não autoriza um Estado-membro a excluir uma revogação de arrendamento da isenção prevista e, por conseguinte, de a sujeitar ao IVA. Quanto a isto, concorda com a posição do advogado-geral no processo Henriksen, já referido, segundo a qual o poder de apreciação dos Estados-membros é limitado.

Para precisar estes limites, a Comissão recorre a dois critérios.

Antes de mais, recorda que a intenção do legislador comunitário era de isentar de modo geral a «locação de bens imóveis». As excepções a este princípio constam dos n.os 1 a 4 da alínea b) da parte B do artigo 13.°, que se referem a entregas que, na realidade, não têm a mesma natureza que uma locação (como, por exemplo, os hotéis e a locação de maquinaria) ou que tendem a ocupar uma zona intermédia entre o arrendamento e a autorização (os parques de estacionamento e os cofres-fortes). Consequentemente, as exclusões suplementares que os Estados-membros podem prever devem ter natureza idêntica às que já constam destes números (por exemplo, a locação de hangares para aviões ou de locais de atracagem para embarcações). Este ponto de vista é confirmado pelos trabalhos preparatórios.

Alega, em seguida, que o alcance das exclusões deve ser determinado por aplicação dos critérios da fórmula introdutória do artigo 13.°, isto é, que o Estado-membro deve demonstrar que a tributação que prevê tem por objectivo «assegurar a aplicação correcta e simples das isenções... e... evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso». Ora, a Comissão não dispõe de elementos que lhe permitam apreciar se, no presente processo, estas duas condições estão preenchidas. Declara não perceber que dificuldades poderiam surgir se a renúncia pelo locatário ao seu arrendamento estivesse isenta de IVA. Compete, portanto, às autoridades britânicas demonstrar que a tributação se justifica com base nestas condições. Esta demonstração será determinante, se puder ser feita. Na falta dela, convém aplicar o critério segundo o qual as exclusões só são admitidas se forem equiparáveis às já previstas no artigo 13.°

A Comissão propõe, portanto, a seguinte resposta:

«Em aplicação da última frase do artigo 13.°, parte B, alínea b), da Sexta Directiva IVA, isto é, 'os Estados-membros podem prever outras excepções ao âmbito de aplicação desta isenção', um Estado-membro não tem, em princípio, o direito de excluir a revogação da isenção para a sujeitar ao imposto, a menos que possa demonstrar que a exclusão se justifica por aplicação dos critérios determinados na primeira frase do artigo 13.°, parte B, isto é, que foi prevista «com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples das isenções e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso».

C — *Quanto à questão de saber se a noção de «entregas de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno» abrange a restituição de um imóvel ao locador após renúncia de um locatário ao seu direito a ocupar o bem*

1. *Observações da Lubbock Fine*

A *Lubbock Fine* sustenta que os termos «entregas de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação», do artigo 13.°, parte B, alínea g), abrangem a revogação de um arrendamento mediante o pagamento pelo proprietário de uma compensação ao locatário.

Com efeito, o conjunto do artigo 13.°, parte B, traduz a intenção do legislador comunitário de isentar todos os actos de transmissão

do direito de propriedade ou de qualquer outro direito real sobre terrenos e edifícios, salvo excepção expressa ou no caso de um contribuinte exercer o direito de optar pela tributação prevista no artigo 13.°, parte C. Deste modo, uma vez que a revogação do arrendamento não está, em princípio, abrangida pelo noção de «locação de bens imóveis» prevista na alínea b) do referido artigo, está necessariamente abrangida pela noção de «entregas de edifícios» prevista na alínea g). Se assim não fosse, nenhuma isenção poderia ser concedida, apesar de uma revogação ter os mesmos efeitos económicos que as operações isentas, como a cessão do arrendamento ou a sub-locação.

Esta abordagem evita ainda alargar a noção de «locação de bens imóveis».

Aliás, enquanto o artigo 5.°, n.° 3, da Sexta Directiva reconhece a existência de diferentes categorias de direitos sobre bens imóveis, a alínea g) não faz qualquer distinção entre os direitos sobre os edifícios cuja entrega é abrangida pelo seu âmbito de aplicação.

Finalmente, ao Governo do Reino Unido, que alega que as «entregas» previstas na alínea g) devem incidir tanto sobre os «edifícios» como sobre o «terreno da sua implantação», concluindo que esta alínea só se refere à transmissão de propriedade, a Lubbock Fine responde que esta interpretação não é razoável de um ponto de vista económico: assim, relativamente a um bem objecto de um contrato de arrendamento a longo prazo, a sua venda, que tem pouco valor económico, estaria isenta, mas não a revogação do arrendamento, que devolve ao bem o seu pleno valor comercial. Esta abordagem demonstraria que a alínea g) abrange todos os casos não incluídos na «locação de bens imóveis» prevista na alínea b).

2. *Observações do Governo do Reino Unido*

Para o *Governo do Reino Unido,* as «entregas de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno da sua implantação» previstas no artigo 13.°, parte B, alínea g), da Sexta Directiva não abrangem a revogação de um arrendamento.

Alega, a este respeito, que a isenção só é aplicável na medida em que diz respeito a entregas dos edifícios e do terreno. A isenção não poderia portanto referir-se unicamente à entrega de edifícios ou de uma fracção de edifícios.

Explica, seguidamente, que nas alíneas g) e h) os termos «terreno» e «bens imóveis não construídos», que são próximos, visam os terrenos, dado que estes termos são utilizados a propósito de edifícios e que só se constrói sobre o terreno físico. Este ponto de vista é confirmado pela análise do contexto mais vasto do artigo 13.°, partes B e C. Ora, como este artigo 13.° menciona separadamente as «entregas... do terreno» e a «locação de bens imóveis», daí conclui que se deve entender por «entregas... do terreno», a transmissão da propriedade ou «do direito real mais amplo» sobre o terreno e não a transmissão dos direitos derivados, pois os direitos reais menos amplos que o da propriedade são abrangidos pelos termos «locação de bens imóveis».

Consequentemente, todas as entregas previstas no artigo 13.°, parte B, alínea g), só podem referir-se a actos de transmissão da propriedade ou do «direito real mais amplo» que uma pessoa possa ter. A perspectiva geral da directiva, segundo a qual a isenção deve ser interpretada restritivamente, impõe esta interpretação.

Ora, uma revogação nunca implica a entrega do terreno. Além disso, não confere necessariamente ao beneficiário um direito de propriedade ou um «direito real mais amplo» sobre o bem, dado que o locador a quem é restituído o imóvel pode ser apenas titular de um direito de posse sobre esse bem ou ser apenas o locatário desse bem.

3. *Observações do Governo helénico*

O *Governo grego* alega que, como afirmou no âmbito da análise da primeira questão, não sendo a revogação antecipada de um arrendamento mediante compensação uma «entrega de bens», está excluído que seja considerada «entrega de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno», isentada pelo artigo 13.°, parte B, alínea g), da Sexta Directiva. Este ponto de vista é corroborado pela definição de «entrega de um bem» que consta do artigo 5.°, n.° 1, da directiva.

4. *Observações da Comissão*

A *Comissão* entende que, se o Tribunal de Justiça considerar que a revogação de um contrato não é abrangida pela noção de «locação de bens imóveis», esta deve ser incluída nas «entregas de edifícios ou de partes de edifícios e do terreno» previstas pelo artigo 13.°, parte B, alínea g), da Sexta Directiva.

Baseia esta afirmação no princípio geral da isenção de bens imóveis enunciado pela Sexta Directiva. As únicas excepções seriam as entregas de bens imóveis correspondentes à descrição prevista no artigo 4.°, n.° 3, alínea a), da mesma directiva, isto é, os edifícios antes da sua primeira ocupação. Verificar se é este o caso concreto incumbe ao juiz nacional.

Propõe, deste modo, que o Tribunal de Justiça responda:

«Em caso de resposta negativa à primeira questão, a revogação de um contrato de arrendamento relativo a edifícios ou partes de edifícios é uma entrega na acepção dos termos '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.°', constantes do artigo 13.°, parte B, alínea g), da Sexta Directiva IVA.

No entanto, a questão de saber se, num caso concreto, a entrega corresponde à descrição que consta do artigo 4.°, n.° 3, alínea a), da Sexta Directiva IVA, constituindo assim uma entrega efectuada antes da primeira ocupação, tal como previsto nesse artigo, é uma questão de facto, devendo, portanto, ser decidida pelo tribunal nacional».

III — Respostas às perguntas formuladas pelo Tribunal de Justiça

A — *Perguntas ao Governo do Reino Unido*

Pergunta 1. O órgão jurisdicional nacional menciona no seu despacho um documento de consulta publicado pelo Governo do Reino Unido anteriormente à adopção do Finance Act 1989, no qual se afirma que, se a isenção para as restituições não fosse suprimida, «haveria uma dificuldade suplementar relacionada com a opção deixada aos proprietários em matéria de tributação». O Governo do Reino Unido é convidado a precisar em que consistiria concretamente essa dificuldade suplementar.

Resposta: O *Governo do Reino Unido* explica que o exercício da faculdade, prevista no artigo 13.°, parte C, da Sexta Directiva, de se optar pela tributação da locação de bens imóveis teria sido mais difícil para os proprietários se estes não tivessem a certeza de que as compensações pagas devido à revogação de um arrendamento eram tributáveis. Ora, existiria tal incerteza se se tivesse isentado a revogação, dado que, nessa hipótese, os locatários teriam ainda podido optar pela tributação.

Pergunta 2: O Governo do Reino Unido é convidado a explicar ao Tribunal de Justiça a aparente contradição existente entre a sua afirmação de que a revogação do arrendamento não se inclui na noção de «locação de bens imóveis» isenta por força do artigo 13.°, parte B, alínea b), da Sexta Directiva e a afirmação de que, por força do mesmo artigo 13.°, parte B, alínea b), *in fine,* os Estados-membros podem excluir a referida revogação do âmbito de aplicação dessa isenção. Noutros termos, como pode abordar a segunda questão prejudicial tendo respondido negativamente à primeira?

Resposta: O *Governo do Reino Unido* alega que a sua resposta à segunda questão foi formulada designadamente para o caso de o Tribunal de Justiça responder afirmativamente à primeira questão, e considerar, assim, que a revogação de um arrendamento entra na noção de «locação de bens imóveis». Nesta hipótese, o Reino Unido considera que podia excluir tal revogação da isenção prevista no artigo 13.°, parte B, alínea b).

B — *Pergunta à Lubbock Fine, ao Governo do Reino Unido e à Comissão*

Pergunta O órgão jurisdicional nacional liga a revogação do arrendamento ao artigo 13.°, parte B, da Sexta Directiva. O Governo helénico considera, no entanto, que o imposto incidiu sobre uma prestação de serviços na acepção do artigo 6.° desta directiva. A Lubbock Fine, o Governo do Reino Unido e a Comissão são convidados a tomar posição sobre esta interpretação e a indicar também ao Tribunal de Justiça se é possível invocar outras disposições da Sexta Directiva no caso em apreço.

Resposta: A *Lubbock Fine* não concorda com o Governo helénico. Para esta sociedade, um arrendamento pode caber, à escolha dos Estados-membros, quer na noção de «entrega de um bem», na acepção do artigo 5.°, da Sexta Directiva, quer na de «prestação

de serviços», na acepção do artigo 6.° Mas, na prática, esta escolha não tem grande importância. De facto, o artigo 13.°, parte B, alínea b), abrange as duas hipóteses.

Além disso, a Lubbock Fine considera que o artigo 5.°, n.° 4, alínea b), a que se refere o Governo grego, não se aplica ao o caso vertente. Este artigo só abrange os contratos de locação nos termos dos quais a propriedade do bem locado é adquirida pelo locatário na altura do pagamento da última prestação. Isto nada tem a ver com o arrendamento de um bem imóvel, em que nunca se prevê a transmissão da plena propriedade do imóvel para o locatário.

O *Governo do Reino Unido* está de acordo com o Governo helénico no sentido de que uma revogação antecipada de um arrendamento não é abrangida pela noção de «locação de bens imóveis».

Ao invés, discordando daquele Governo, considera que, uma vez que o artigo 5.°, n.^{os} 1 e 3, alíneas a) e b), da Sexta Directiva deixam à escolha dos Estados-membros a inclusão ou não de certos direitos sobre imóveis na noção de «entrega de um bem», nem esta disposição nem o artigo 6.° permitem determinar o alcance da isenção prevista no artigo 13.°, parte B, alínea b).

Exceptuando o artigo 5.°, n.^{os} 1 e 3, bem como as disposições da Sexta Directiva que citou nas suas observações escritas, o Governo do Reino Unido não considera que as restantes disposições sejam pertinentes para o caso em apreço.

A *Comissão* considera que o Governo helénico apenas defendeu que uma revogação de um arrendamento é uma «prestação de serviços», na acepção do artigo 6.°, da Sexta Directiva, porque considera que essa revogação está excluída da noção de «entrega de um bem» pelo artigo 5.°, n.° 4, alínea b). Esta última disposição não se refere, porém, ao caso em apreço. Este artigo visa apenas abranger as compras a prestações, pelo que não se aplica às operações relativas à «locação de bens imóveis».

Para a Comissão, a análise do Governo grego quanto à revogação não é correcta, uma vez que se baseia exclusivamente na situação de um proprietário que concede uma compensação. Ora, podem apresentar-se várias outras hipóteses: ou não existe nenhuma compensação pela revogação, ou a compensação é paga pelo locatário, ou a revogação se justifica devido a assinatura pelas partes de um novo contrato de arrendamento com cláusulas diferentes. Deste modo, a existência de uma compensação não permite apreender a natureza jurídica da revogação de um arrendamento.

Não existem, que a Comissão tenha conhecimento, outras disposições da Sexta Directiva susceptíveis de serem invocadas no caso em apreço.

R. Joliet

Juiz-relator