

Downloaded via the EU tax law app / web

**Processo C-451/06**

**Gabriele Walderdorff**

**contra**

**Finanzamt Waldviertel**

(pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien)

«Sexta Directiva IVA – Artigo 13.º, B, alínea b) – Isenção – Operações de locação de bens imóveis – Locação de um direito de pesca»

Conclusões da advogada-geral E. Sharpston apresentadas em 18 de Julho de 2007

Acórdão do Tribunal de Justiça (Terceira Secção) de 6 de Dezembro de 2007

Sumário do acórdão

*Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Isenções previstas na Sexta Directiva – Isenção da locação de bens imóveis*

*[Directiva 77/388 do Conselho, artigo 13.º, B, alínea b)]*

O artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, deve ser interpretado no sentido de que a concessão do direito de pesca, a título oneroso, nos termos de um contrato de locação celebrado por dez anos pelo proprietário de uma lagoa para a qual este direito foi concedido e pelo titular do direito de pesca numa lagoa do domínio público, não constitui uma locação de bens imóveis, visto que esta concessão não confere o direito de ocupar o bem imóvel em questão e de excluir qualquer outra pessoa do benefício de tal direito.

(cf. n.º 23, disp.)

**ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção)**

6 de Dezembro de 2007 (\*)

«Sexta Directiva IVA – Artigo 13.º, B, alínea b) – Isenção – Operações de locação de bens imóveis – Locação de um direito de pesca»

No processo C-451/06,

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

pelo Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (Áustria), por decisão de 24 de Outubro de 2006, entrado no Tribunal de Justiça em 6 de Novembro de 2006, no processo

**Gabriele Walderdorff**

contra

**Finanzamt Waldviertel,**

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Terceira Secção),

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

advogada?geral: E. Sharpston,

secretário: R. Grass,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

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

ouvidas as conclusões da advogada?geral na audiência de 18 de Julho de 2007,

profere o presente

**Acórdão**

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Directiva»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe G. Walderdorff ao Finanzamt Waldviertel (a seguir «Finanzamt»), a propósito da sujeição ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») das operações de locação de um direito de pesca.

**Quadro jurídico**

*Regulamentação comunitária*

3 Nos termos do artigo 2.º, ponto 1, da Sexta Directiva, estão sujeitas ao IVA «[a]s entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

4 Nos termos do artigo 13.º, B, da Sexta Directiva:

«Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados?Membros isentarão, nas condições por eles fixadas com o fim de assegurar a aplicação correcta e simples das isenções a seguir enunciadas e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso:

[...]

b) A locação de bens imóveis, com excepção:

1. das operações de alojamento, tal como são definidas na legislação dos Estados-Membros, realizadas no âmbito do sector hoteleiro ou de sectores com funções análogas, incluindo as locações de campos de férias ou de terrenos para campismo;
2. da locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos;
3. da locação de equipamento [e] maquinaria de instalação fixa;
4. da locação de cofres/fortes.

Os Estados-Membros podem prever outras excepções ao âmbito de aplicação desta isenção;

[...]»

### *Legislação nacional*

5 Nos termos do § 1, n.º 1, da Lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios de 1994 (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 663/1994, a seguir «UStG 1994»), estão sujeitos ao imposto sobre o volume de negócios as entregas de bens e as prestações de serviços que um empresário efectue na Áustria, no âmbito da sua empresa, a título oneroso.

6 Nos termos do § 6, n.º 1, ponto 16, da UStG são isentas:

«a locação de bens imóveis, de títulos a que se apliquem as disposições do direito civil relativas aos bens imóveis e de prédios rústicos e urbanos do Estado; a cedência da utilização de espaços comerciais e outros, com base em concessões de exploração deve ser considerada locação de bens imóveis. Está igualmente isento o uso pessoal de bens próprios. As seguintes situações não estão isentas:

- a locação (cedência da utilização) de bens imóveis para habitação, excepto o uso pessoal de bens próprios;
- a locação de maquinaria e utensílios de qualquer natureza que façam parte de uma empresa, mesmo que se trate de partes essenciais de um bem imóvel;
- o alojamento em habitações ou em quartos de dormir, mobilados para o efeito;
- a locação (cedência da utilização) de espaços ou áreas destinadas ao estacionamento de todo o tipo de veículos;
- a locação (cedência da utilização) de terrenos para campismo».

### **Litígio no processo principal e questão prejudicial**

7 G. Walderdorff dirige uma exploração agrícola e florestal na Áustria. As operações realizadas pela interessada no âmbito da sua actividade económica estão sujeitas ao regime geral em matéria de IVA.

8 Em 21 de Novembro de 1995, G. Walderdorff celebrou com a Sportfischereiverein Zwettl (sociedade de pesca desportiva de Zwettl, a seguir «sociedade de pesca») um contrato com a

duração de dez anos. De acordo com este contrato, a sociedade de pesca beneficiava, mediante remuneração, do direito de pesca, por um lado, em duas lagoas situadas na exploração de G. Walderdorff, nas quais esta dispõe de um direito de pesca na sua qualidade de proprietária e, por outro, numa zona de pesca que faz parte do domínio público sobre a qual G. Walderdorff dispõe de um direito de pesca inscrito no registo predial (zona «Zwettl I/3»). O referido contrato de locação foi celebrado para o período decorrente entre 1 de Janeiro de 1996 e 31 de Dezembro de 2005. G. Walderdorff não pagou IVA por estas operações de locação. Este imposto também não foi facturado ao locatário.

9 Na sequência de um controlo fiscal realizado relativamente aos anos 1998 a 2000, o Finanzamt apurou que estas operações de locação deviam ter sido sujeitas a IVA à taxa normal, uma vez que os rendimentos resultantes da locação em causa não tinham sido recebidos a título de locação de um direito real imobiliário, isento nos termos da UStG. Com efeito, segundo o Finanzamt o direito de pesca referia-se a um direito independente do solo.

10 Foi assim que, em 24 de Março de 2003, o Finanzamt decidiu, relativamente aos referidos anos, proceder à liquidação adicional do imposto devido por G. Walderdorff, nas quais acrescentou as operações sujeitas à taxa normal de 20% a locação do direito de pesca. Por carta de 24 de Abril de 2003, G. Walderdorff reclamou destas liquidações, pedindo, com base no § 6, n.º 1, ponto 16, da UStG, a isenção das operações de locação do direito de pesca.

11 O Finanzamt indeferiu esta reclamação. Depois, a pedido de G. Walderdorff, remeteu o processo para decisão ao Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien.

12 O litígio pendente neste órgão jurisdicional tem por objecto a questão de saber se as rendas pagas nos termos do contrato celebrado entre G. Walderdorff e a sociedade de pesca são tributáveis à taxa normal de IVA, nos termos do regime geral, ou se a isenção prevista no § 6, n.º 1, ponto 16, da UStG tem aqui aplicação.

13 Nestas condições, o Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva [...] deve ser interpretado no sentido de que a concessão de uma autorização para o exercício da pesca a título oneroso, sob a forma de um contrato de locação celebrado por um período de 10 anos

– pelo proprietário do bem imóvel no qual se situam as águas relativamente às quais a autorização foi concedida,

– pelo titular do direito de pesca em águas do domínio público

constitui uma 'locação de bens imóveis'?»

### **Quanto à questão prejudicial**

14 Com a questão prejudicial colocada, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, no essencial, se o artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a concessão a título oneroso, por força de um contrato de locação celebrado por dez anos, de um direito de pesca numa lagoa, pelo proprietário desta última e sobre uma lagoa do domínio público, pelo titular do direito de pesca, constitui uma «locação de bens imóveis» na acepção desta disposição.

15 A título preliminar, há que observar que o contrato celebrado entre G. Walderdorff e a sociedade de pesca se refere à concessão do direito de pesca em lagoas. As operações de

locação nos termos do referido contrato são, por conseguinte, em princípio, sujeitas a IVA em conformidade com a Sexta Directiva. Importa decidir se essas operações estão abrangidas pelo campo de aplicação da isenção prevista no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva.

16 Há que recordar que, segundo jurisprudência assente, as isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Directiva constituem conceitos autónomos de direito comunitário, que devem, 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.º 51; de 16 de Janeiro de 2003, Maierhofer, C-315/00, Colect., p. I-563, n.º 25; de 12 de Junho de 2003, Sinclair Collis, C-275/01, Colect., p. I-5965, n.º 22; de 18 de Novembro de 2004, Temco Europe, C-284/03, Colect., p. I-11237, n.º 16; de 3 de Março de 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, C-428/02, Colect., I-1527, n.º 27, e 19 de Abril de 2007, Velvet & Steel Immobilien, C-455/05, ainda não publicado na Colectânea, n.º 15).

17 Não existindo uma definição do conceito de «locação de bens imóveis» no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva, o Tribunal de Justiça definiu a locação de bens imóveis, na acepção desta disposição, como o direito, conferido pelo proprietário de um imóvel ao locatário, de ocupar esse imóvel e de excluir qualquer outra pessoa do benefício desse direito, por um período acordado e mediante remuneração (v., nesse sentido, acórdãos de 4 de Outubro de 2001, «Goed Wonen», C-326/99, Colect., p. I-6831, 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, bem como acórdãos, já referidos, Comissão/Irlanda, n.os 52 a 57; Sinclair Collis, n.º 25; Temco Europe, n.º 19, e Fonden Marselisborg Lystbådehavn, n.º 30).

18 Segundo a jurisprudência, os termos utilizados para designar as isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Directiva, incluindo os conceitos de «locação de bens imóveis», são de interpretação estrita, dado que essas isenções constituem derrogações ao princípio geral segundo o qual o IVA é cobrado sobre todas as prestações de serviços efectuadas a título oneroso por um sujeito passivo (v., nomeadamente, acórdãos de 18 de Janeiro de 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, Colect., p. I-493, n.º 25, bem como acórdãos, já referidos, Comissão/Irlanda n.os 52 e 55; Sinclair Collis n.º 23; Temco Europe n.º 17, e Fonden Marselisborg Lystbådehavn, n.º 29).

19 No processo principal está assente que G. Walderdorff celebrou com a sociedade de pesca, mediante remuneração, um contrato de concessão do direito de pesca em várias lagoas válido durante dez anos. O Tribunal de Justiça já decidiu que uma superfície, no todo ou em parte imersa, pode ser qualificada como bem imóvel susceptível de ser objecto de uma locação (v., neste sentido, acórdãos Fonden Marselisborg Lystbådehavn, já referido, n.º 34, e de 7 de Setembro de 2006, Heger, C-166/05, Colect., p. I-7749, n.º 20).

20 Tal como observou, com razão, a advogada-geral no n.º 23 das suas conclusões, todos os elementos típicos do conceito de locação de bens imóveis, recordados no n.º 17 do presente acórdão, devem estar reunidos. É assim, nomeadamente, quanto ao elemento segundo o qual a locação de um bem imóvel deve conceder o direito de ocupar o referido imóvel e de excluir qualquer outra pessoa do benefício de um tal direito. Ora, tal não é o caso nas circunstâncias do litígio no processo principal.

21 Resulta da decisão de reenvio que, por força do contrato celebrado entre G. Walderdorff e a sociedade de pesca, esta última dispõe apenas do direito de pesca nas lagoas em questão. Resulta igualmente dos autos submetidos ao Tribunal de Justiça que os termos do contrato de locação prevêm que G. Walderdorff se reserva o direito de pescar nestas lagoas e de autorizar um convidado por dia a aí pescar. Assim, por força do contrato em questão no processo principal, a sociedade de pesca não dispõe de um direito de excluir qualquer outra pessoa do direito de ocupar as lagoas de que G. Walderdorff é proprietária e a que pertence ao domínio público, sobre

os quais aquela dispõe de um direito de pesca inscrito no registo predial.

22 Há que concluir, por consequência, sem que seja necessário pronunciar-se sobre se um contrato de concessão do direito de pesca, como o que está em causa no processo principal, tem por objecto um bem imóvel, que um dos elementos típicos da definição do conceito comunitário de locação de bens imóveis, utilizada no âmbito do regime comunitário do IVA, não existe no caso concreto, uma vez que o contrato de concessão em causa no processo principal não confere à sociedade de pesca o direito de ocupar o bem imóvel em questão e de excluir qualquer outra pessoa do benefício de tal direito.

23 Há, por conseguinte, que responder à questão colocada que o artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a concessão do direito de pesca, a título oneroso, nos termos de um contrato de locação celebrado por dez anos pelo proprietário de uma lagoa para a qual este direito foi concedido e pelo titular do direito de pesca numa lagoa do domínio público, não constitui uma locação de bens imóveis, visto que esta concessão não confere o direito de ocupar o bem imóvel em questão e de excluir qualquer outra pessoa do benefício de tal direito.

### **Quanto às despesas**

24 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

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

**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 a concessão do direito de pesca, a título oneroso, nos termos de um contrato de locação celebrado por dez anos pelo proprietário de uma lagoa para a qual este direito foi concedido e pelo titular do direito de pesca numa lagoa do domínio público, não constitui uma locação de bens imóveis, visto que esta concessão não confere o direito de ocupar o bem imóvel em questão e de excluir qualquer outra pessoa do benefício de tal direito.**

Assinaturas

\* Língua do processo: alemão.