

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

9 de Outubro de 2001 \*

No processo C-108/99,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE (actual artigo 234.º CE), pela High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) (Reino Unido), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Commissioners of Customs & Excise

e

Cantor Fitzgerald International,

uma decisão a título prejudicial sobre 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),

\* Língua do processo: inglês.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: F. Macken, presidente de secção, N. Colneric (relatora), C. Gulmann, J.-P. Puissochet e R. Schintgen, juízes,

advogado-geral: A. Tizzano,  
secretário: D. Louterman-Hubeau, chefe de divisão,

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação da Cantor Fitzgerald International, por D. Goy, QC, mandatado por Deloitte & Touche, accountants,
  
- em representação do Governo do Reino Unido, por M. Ewing, na qualidade de agente, assistida por N. Fleming, QC, e P. Whipple, barrister,
  
- em representação do Governo alemão, por W.-D. Plessing e C.-D. Quasowski, na qualidade de agentes,
  
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa e F. Riddy, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Cantor Fitzgerald International, representada por D. Goy, do Governo do Reino Unido, representado por G. Amodeo, na qualidade de agente, assistida por N. Fleming e por P. Whipple, do Governo alemão, representado por W.-D. Plessing, e da Comissão, representada por R. Lyal, na qualidade de agente, na audiência de 16 de Novembro de 2000,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 23 de Janeiro de 2001,

profere o presente

### Acórdão

- 1 Por decisão de 2 de Setembro de 1998, que deu entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 30 de Março de 1999, a High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), submeteu, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE (actual artigo 234.º CE), uma questão prejudicial sobre 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 Esta questão foi suscitada no âmbito de um litígio entre a Cantor Fitzgerald International (a seguir «CFI») e os Commissioners of Customs and Excise (a seguir «Commissioners»), competentes em matéria de cobrança do imposto sobre

o valor acrescentado (a seguir «IVA») no Reino Unido, tendo por objecto a sujeição ao IVA de uma prestação de serviços que consistiu em a CFI assumir, contra pagamento, os direitos e obrigações decorrentes de um arrendamento cedido pelo arrendatário com o consentimento do proprietário.

## Regulamentação comunitária

- 3 Nos termos do artigo 2.º, que forma o título II, intitulado «Âmbito de aplicação», da Sexta 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;

[...]»

- 4 Os artigos 5.º e 6.º da Sexta Directiva, que fazem parte do título V, intitulado «Operações tributáveis», determinam:

«*Artigo 5.º*

Entregas de bens

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

[...]

*Artigo 6.º*

Prestações de serviços

1. Por ‘prestação de serviços’ entende-se qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens na acepção do artigo 5.º

Essa prestação pode, designadamente, consistir:

[...]

— na obrigação de não fazer ou de tolerar um acto ou uma situação;

[...]»

5 O artigo 13.º da Sexta Directiva estabelece o regime das isenções de IVA no que se refere às operações no território do país. O artigo 13.º, B, alínea b), determina:

«Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros isentam, 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 [...]»

### O litígio no processo principal e as questões prejudiciais

6 Em Março de 1986, a Prudential Assurance Co. Ltd (a seguir «proprietário») arrendou à Wako International (Europe) Ltd (a seguir «Wako»), pelo prazo de

quinze anos, o quarto andar de um imóvel situado em Londres. Nos termos do contrato, a Wako comprometia-se a não subarrendar o imóvel nem a ceder o arrendamento sem o consentimento do proprietário.

- 7 Em 1993, a Wako e a CFI acordaram, com o consentimento do proprietário, a cessão do arrendamento à CFI. Nos termos desse contrato, a CFI, que passava a ser o novo arrendatário, comprometia-se a cumprir as obrigações que incumbiam à Wako por força do arrendamento e a indemnizar a Wako de qualquer perda ou dívida decorrente do arrendamento. Como contrapartida de a CFI retomar o arrendamento, a Wako comprometia-se a pagar-lhe a soma de 1,5 milhões de GBP.
- 8 A CFI declarou de IVA um montante de 1,5 milhões de GBP, transacção essa aprovada por decisão dos Commissioners de 30 de Julho de 1996. A CFI interpôs recurso dessa decisão para o VAT and Duties Tribunal, London (Reino Unido). Por decisão de 6 de Agosto de 1997, este órgão jurisdicional deu provimento ao recurso, julgando a operação em causa isenta de IVA.
- 9 Os Commissioners interpuseram recurso desta decisão para a High Court.
- 10 Este órgão jurisdicional tem dúvidas de que o artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva deva, à luz do acórdão de 15 de Dezembro de 1993, Lubbock Fine (C-63/92, Colect., p. I-6665), ser interpretado no sentido de que a prestação de serviços efectuada pela CFI se encontra isenta. Inclina-se para uma regra simples,

segundo a qual um pagamento apenas fica isento se for efectuado como contrapartida da criação ou da concessão de um título imobiliário. Esta solução abrange os factos do processo Lubbock Fine, já referido, embora não tenha sido dessa forma que o Tribunal de Justiça se exprimiu.

- 11 Nestas condições, a High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Após a decisão do Tribunal de Justiça no processo C-63/92 (Lubbock Fine & Co/Customs and Excise Commissioners), o artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva IVA isenta de IVA o fornecimento feito por uma pessoa (a seguir 'pessoa') que não tem qualquer direito sobre um bem imóvel, quando a pessoa acorda aceitar a cessão de um arrendamento nesse bem imóvel da parte do arrendatário e o arrendatário paga a essa pessoa uma quantia em dinheiro em contrapartida da aceitação por essa pessoa da cessão do arrendamento do bem imóvel?»

### Quanto à questão prejudicial

#### *Argumentos formulados nas observações apresentadas ao Tribunal de Justiça*

- 12 A CFI considera que o artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva isenta de IVA não apenas o arrendamento inicial de um bem imóvel mas também todas as operações posteriores baseadas nesse arrendamento ou que lhe sejam acessórias. Tal é o princípio estabelecido pelo Tribunal de Justiça no acórdão Lubbock Fine, já referido. Assim, nos termos deste acórdão, o artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta

Directiva é aplicável às modificações introduzidas no contrato de arrendamento. No processo principal, existe uma modificação desse tipo na relação contratual.

- 13 Além disso, para a CFI, a isenção de IVA ter-se-ia seguramente aplicado se tivesse sido a CFI a efectuar um pagamento em favor da Wako como contrapartida da cessão do arrendamento. Contudo, o facto de o pagamento ser efectuado pelo cedente ou pelo cessionário do arrendamento mais não faz do que reflectir as condições do mercado, não justificando um tratamento diferente da operação de cessão de arrendamento do ponto de vista do IVA.
  
- 14 Os Governos do Reino Unido e alemão sustentam que a aplicação do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva pressupõe que o prestatário de serviços detenha sobre o bem que é objecto do arrendamento direitos de gozo que transfere a título oneroso para a outra parte. Tal não sucede no processo principal. Além disso, contrariamente ao processo que deu origem ao acórdão Lubbock Fine, já referido, o prestatário no processo principal — a saber, a CFI — não é parte num contrato de arrendamento alterado pelos contraentes. A isenção prevista no artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva não é, pois, aplicável no processo principal.
  
- 15 A Comissão sustenta, nas observações escritas, que o legislador comunitário, ao estabelecer uma diferença tão clara entre os termos gerais utilizados no artigo 13.º, B, alíneas a) e d), da Sexta Directiva e a formulação específica utilizada na alínea b) da mesma disposição, quis limitar a aplicação do artigo 13.º, B, alínea b), exclusivamente às prestações entre proprietário e arrendatário, pelas quais um cede ao outro, seja por que forma for, o direito de gozo de um bem imóvel. O acórdão Lubbock Fine, já referido, confirma esta ideia. A afirmação do Tribunal de Justiça, no n.º 9 deste acórdão, de que, se a

locação de um bem imóvel cair sob a alçada do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva, uma modificação desse contrato deve também estar abrangida por esta disposição, deve ser entendida à luz do contexto específico do acórdão Lubbock Fine, já referido. A Comissão sublinhou que, neste processo, a operação era uma prestação de serviços efectuada pelo arrendatário em favor do proprietário, consistindo em o arrendatário renunciar ao direito de ocupação do bem dado em arrendamento, através de uma indemnização paga pelo proprietário.

- 16 Na audiência, a Comissão mudou de opinião e argumentou que, excepto se existir uma prestação de serviços distinta e identificável, será preferível tratar o pagamento em causa como uma avaliação do preço do arrendamento entre cedente e cessionário. Ademais, o princípio da neutralidade fiscal exige que a operação em causa no processo principal seja isenta. Com efeito, para a Comissão, a Wako podia ter escapado ao pagamento da renda demasiado elevada, fazendo um pagamento ao proprietário para que este reduzisse a renda a pagar pelo novo arrendatário, a CFI. A Wako podia também ter subalugado o imóvel à CFI, pagando ao proprietário a diferença entre a renda calculada ao valor de mercado e a renda prevista no arrendamento original. Ambas estas hipóteses, que, em termos económicos, equivalem à cessão do arrendamento por que a Wako optou efectivamente, teriam ficado claramente isentas. É por isso que a cessão de arrendamento deve, em aplicação do princípio da neutralidade fiscal, ficar também isenta.

### *Apreciação do Tribunal de Justiça*

- 17 Recorde-se que, por força do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva, estão sujeitas ao IVA as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade. É por essa razão que é necessário, em qualquer caso, examinar que parte forneceu o bem ou o serviço e que parte pagou a contrapartida. Com efeito, são as entregas de bens e

as prestações de serviços que estão sujeitas ao IVA e não os pagamentos efectuados como sua contrapartida.

- 18 Assim, contrariamente ao sustentado pela CFI, não é indiferente, num processo como o principal, determinar quem, o cedente ou o cessionário, efectuou o pagamento em benefício do outro e quem efectua a prestação de serviços.
- 19 Cabe, pois, examinar se uma prestação de serviços como a que a CFI efectuou em benefício da Wako, como contrapartida do pagamento de uma quantia em dinheiro, é tributável ou se, a título excepcional, está isenta nos termos do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva.
- 20 Como refere o órgão jurisdicional de reenvio, a prestação em causa no processo principal consiste em o futuro arrendatário, enquanto prestador de serviços, se dispor a aceitar a cessão do arrendamento de um imóvel por parte de um arrendatário enquanto beneficiário. Existe, pois, no processo principal, contrariamente à análise da Comissão, uma prestação de serviços identificável que cai sob a alçada da Sexta Directiva por força do respectivo artigo 2.º, n.º 1, sendo pois tributável, salvo isenção prevista em disposição específica da referida directiva. Assim sendo, cabe examinar se essa prestação de serviços está abrangida pelo artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva.
- 21 A locação de bens imóveis na acepção do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva consiste, no essencial, em o proprietário de um imóvel ceder ao locatário, contra uma renda e por um prazo convencionado, o direito de ocupar o seu bem e de dele excluir outras pessoas (v., neste sentido, acórdãos de 12 de Setembro de 2000, Comissão/Irlanda, C-358/97, Colect., p. I-6301, n.ºs 52 a 57, Comissão/Reino Unido, C-359/97, Colect., p. I-6355, n.ºs 64 a 69; e de 4 de Outubro de 2001, Goed Wonen, C-326/99, Colect., p. I-6831, n.º 55).

- 22 A prestação em causa no processo principal não preenche essas condições.
- 23 Pelo contrário, foi o novo arrendatário, a CFI, que, aceitando assumir os direitos e obrigações decorrentes do arrendamento existente, prestou um serviço ao anterior arrendatário, a Wako. A Wako não efectuou qualquer prestação de serviços em favor da CFI, mas pagou a contrapartida em dinheiro da prestação fornecida pela CFI, contrapartida essa que, enquanto tal, não está sujeita ao IVA. Foi exclusivamente o proprietário que efectuou à CFI uma prestação de serviços na acepção do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva, isenta por força do respectivo artigo 13.º, B, alínea b), a saber, o direito de ocupar o imóvel como contrapartida do pagamento da renda.
- 24 Contrariamente ao sustentado pela CFI, o artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva aplica-se ao arrendamento de imóveis, mas não a operações que nele apenas se baseiam ou que lhe são acessórias, sem que sejam efectuadas pelo próprio proprietário.
- 25 Com efeito, a interpretação ampla defendida pela CFI colide com a jurisprudência do Tribunal de Justiça segundo a qual os termos utilizados para designar as isenções visadas pelo artigo 13.º da Sexta Directiva, e designadamente os termos «locação de bens imóveis», são de interpretação estrita, dado que constituem derrogações ao princípio geral de acordo com o qual o IVA é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efectuada a título oneroso por um sujeito passivo (v., designadamente, acórdãos de 15 de Junho de 1989, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, 348/87, Colect., p. 1737, n.º 13; de 11 de Agosto de 1995, *Bulthuis-Griffioen*, C-453/93, Colect., p. I-2341, n.º 19; de 5 de Junho de 1997, *SDC*, C-2/95, Colect., p. I-3017, n.º 20; e de 7 de Setembro de 1999, *Gregg*, C-216/97, Colect., p. I-4947, n.º 12).
- 26 Esta conclusão não é posta em causa pela interpretação dada pelo Tribunal de Justiça ao artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva no acórdão *Lubbock Fine*, já referido.

- 27 É certo que o Tribunal de Justiça julgou, nesse acórdão, que o facto de um locatário, que renuncia ao arrendamento, colocar o bem imóvel à disposição de quem lhe cedeu os direitos se inclui no conceito de «locação de bens imóveis», utilizado pelo artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva.
- 28 Sublinhe-se, contudo, que o referido acórdão foi proferido a respeito de um locatário que colocara o bem imóvel arrendado à disposição do proprietário e, em consequência, no plano fiscal, retrocedera o direito de o ocupar, renunciando a esse direito. Foi por essa razão que o Tribunal de Justiça julgou, nos n.ºs 9 e 12 do referido acórdão, que a renúncia do locatário à prestação de serviços efectuada pelo proprietário, que representou uma alteração do contrato de locação, deve ficar isenta quando a dita prestação estiver, também ela, isenta.
- 29 O acórdão Lubbock Fine, já referido, foi, pois, proferido em circunstâncias de facto e de direito plenamente diversas das do processo principal e, assim, a CFI não pode utilmente invocá-lo em apoio da sua argumentação.
- 30 Além disso, contrariamente ao pretendido pela Comissão na audiência, o princípio da neutralidade fiscal, no respeito do qual deve ser interpretada a Sexta Directiva, não exige uma interpretação ampla do artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva, nos termos da qual uma operação como a efectuada pela CFI se integra no conceito de locação de um bem imóvel.
- 31 É verdade que a Wako podia ter continuado como arrendatária, subalugando o imóvel à CFI a um preço menos elevado do que o que devia pagar ao proprietário, ou podia ter pago uma indemnização ao proprietário para este aceitar a rescisão antecipada do arrendamento. Em ambos os casos, o efeito económico teria sido idêntico ao da operação em causa no processo principal, sem que os interessados tivessem de pagar IVA.

- 32 Contudo, tal facto não justifica que o artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva seja interpretado no sentido de ser igualmente aplicável a uma prestação de serviços que não comporte a cessão do direito de ocupação de um imóvel.
- 33 Tal interpretação seria contrária aos objectivos do sistema do IVA de garantir a segurança jurídica e a correcta e simples aplicação das isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Directiva. A este respeito, recorde-se que, para facilitar os actos inerentes à aplicação do IVA, há que tomar em consideração, salvo em casos excepcionais, a natureza objectiva da operação em causa (v. acórdão de 6 de Abril de 1995, BLP Group, C-4/94, Colect., p. I-983, n.º 24). Um sujeito passivo que, para atingir determinado objectivo económico, possa optar entre operações isentas e operações tributáveis deve, pois, no seu próprio interesse, tomar correctamente a sua decisão, tendo em conta o regime objectivo de IVA (v., neste sentido, acórdão BLP Group, já referido, n.ºs 25 e 26). O princípio da neutralidade fiscal não implica que um sujeito passivo que tenha a opção entre duas operações possa escolher uma e invocar os efeitos da outra.
- 34 Cabe, pois, responder à questão prejudicial que o artigo 13.º, B, alínea b), da Sexta Directiva não isenta uma prestação de serviços efectuada por quem não possua qualquer título sobre um bem imóvel e que consiste em aceitar, a título oneroso, a cessão pelo arrendatário do arrendamento desse bem.

### Quanto às despesas

- 35 As despesas efectuadas pelos Governos do Reino Unido e alemão e pela Comissão, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

pronunciando-se sobre a questão submetida pela High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), por decisão de 2 de Setembro de 1998, 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, não isenta uma prestação de serviços efectuada por quem não possua qualquer título sobre um bem imóvel e que consiste em aceitar, a título oneroso, a cessão pelo arrendatário do arrendamento desse bem.

Macken

Colneric

Gulmann

Puissochet

Schintgen

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 9 de Outubro de 2001.

O secretário

O presidente da Sexta Secção

R. Grass

F. Macken