

Processo C-598/20**Pedido de decisão prejudicial****Data de entrada:**

13 de novembro de 2020

Órgão jurisdicional de reenvio:

Satversmes tiesa (Tribunal Constitucional, Letónia)

Data da decisão de reenvio:

11 de novembro de 2020

Recorrente:

AS Pilsētas zemes dienests

Instituição de que emana o ato impugnado:

Latvijas Republikas Saeima (Parlamento da República da Letónia)

DESPACHO**RELATIVO À APRESENTAÇÃO DE QUESTÕES A TÍTULO
PREJUDICIAL AO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA**

[*omissis*] [número do processo]

Riga, 11 de novembro de 2020

O Satversmes tiesa (Tribunal Constitucional), tendo examinado em audiência preparatória [*omissis*] [composição do órgão jurisdicional de reenvio]

os autos do processo [*omissis*] «Quanto à conformidade do artigo 1.º, ponto 14, alínea c), da Pievienotās vērtības nodokļa likums (Lei do imposto sobre o valor acrescentado), no que respeita ao arrendamento de um terreno em caso de locação coerciva, com os artigos 91.º, primeiro período, e 105.º, primeiro a terceiro períodos, da Latvijas Republikas Satversme (Constituição da República da Letónia)» [*omissis*],

expõe o seguinte:

- 1 O processo [*omissis*] está pendente no Satvermes tiesa (Tribunal Constitucional, Letónia), em fase de preparação para apreciação. O processo foi instaurado na

sequência de um recurso por inconstitucionalidade da sociedade anónima Pilsētas zemes dienests (a seguir «recorrente»).

O juiz [*omissis*] pediu que fosse submetido um pedido de decisão prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia.

[*Omissis*] [questões processuais]

Por conseguinte, o Satversmes tiesa (Tribunal Constitucional, Letónia) apreciará se, no processo [*omissis*], existem circunstâncias que justifiquem a decisão de submeter ao Tribunal de Justiça um pedido de decisão prejudicial.

I. Matéria de facto na origem do litígio

- 2 Em 29 de novembro de 2012, o Saeima (Parlamento) aprovou a Lei do imposto sobre o valor acrescentado, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2013.

O artigo 1.º, ponto 14, alínea c), da Lei do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «disposição controvertida») prevê que uma prestação de serviços é uma operação que não constitui uma entrega de bens e, para efeitos dessa lei, a locação de bens é igualmente considerada uma prestação de serviços.

- 3 **A recorrente** considera que a disposição controvertida, no que respeita ao arrendamento de um terreno em caso de locação coerciva, não está em conformidade com os artigos 91.º, primeiro período, e 105.º, primeiro a terceiro períodos, da Constituição da República da Letónia (a seguir «Constituição»).

A recorrente é uma sociedade anónima. É proprietária de uma parcela de terreno na qual se encontram alojamentos plurifamiliares pertencentes a outras pessoas. Essa parcela de terreno foi adquirida pela recorrente com base numa transação legal. Existe uma relação de locação coerciva entre a recorrente e os proprietários desses alojamentos plurifamiliares. A recorrente está registada como sujeito passivo de imposto sobre o valor acrescentado desde 6 de janeiro de 2002 e uma das suas atividades principais consiste na locação e na gestão de bens imóveis próprios ou dados em arrendamento.

Por força do artigo 50.º, n.º 1, ponto 3, da likums «Par valsts un pašvaldību dzīvojamu māju privatizāciju» (Lei da privatização de alojamentos do Estado e das autarquias locais), em caso de locação coerciva, o proprietário do terreno e o proprietário do alojamento plurifamiliar são reciprocamente obrigados a celebrar um contrato de locação de terreno. Por seu turno, o montante da renda relativa à locação coerciva que a recorrente tinha o direito de receber era determinado pela lei. Dado que, no caso presente, as partes não chegaram a acordo quanto à celebração do contrato de locação e ao montante da renda, a recorrente intentou uma ação judicial para obter dos proprietários dos alojamentos as rendas da locação coerciva do terreno, incluindo os montantes do imposto sobre o valor acrescentado relativos a essas rendas. O tribunal julgou procedente o pedido de cobrança das rendas da locação coerciva do terreno, mas julgou improcedente o

pedido de cobrança do montante correspondente ao imposto sobre o valor acrescentado.

De acordo com a disposição controvertida, o arrendamento de bens imóveis, incluindo em caso de locação coerciva, é considerado um serviço sujeito a imposto sobre o valor acrescentado. Isto reduz consideravelmente as receitas totais que o proprietário do terreno obtém ao dar em locação um bem que lhe pertence, uma vez que a recorrente é obrigada a pagar ao Tesouro Público o imposto sobre o valor acrescentado sobre as rendas devidas a título da locação coerciva. Assim, a recorrente considera que os seus direitos de propriedade, reconhecidos no artigo 105.º da Constituição, são restringidos. Além disso, na sua opinião, o princípio da igualdade jurídica enunciado no artigo 91.º, primeiro período, da Constituição, foi igualmente violado, uma vez que os proprietários de terrenos não registados como sujeitos passivos do imposto sobre o valor acrescentado não estão obrigados ao pagamento desse imposto sobre a locação coerciva do terreno em circunstâncias comparáveis.

Em seu entender, ao decidir sujeitar a imposto sobre o valor acrescentado determinadas prestações de serviços, o legislador deveria ter apreciado se a locação de um bem imóvel, nomeadamente no caso de uma locação coerciva, constitui uma prestação que, regra geral, pode estar sujeita a imposto sobre o valor acrescentado. A este respeito, importaria ter em conta a regulamentação da União Europeia, nomeadamente a Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «Diretiva 2006/112/CE»). Em conformidade com o artigo 135.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE, a locação de bens imóveis não está sujeita a imposto sobre o valor acrescentado. Segundo a recorrente, a isenção está ligada ao facto de a locação de bens imóveis ser habitualmente uma atividade relativamente passiva, que não gera um valor acrescentado significativo.

- 4 **A instituição de que emana o ato recorrido, o Saeima (Parlamento, Letónia),** alega que a disposição controvertida está em conformidade com os artigos 91.º, primeiro período, e 105.º, primeiro a terceiro períodos, da Constituição.

Por força do artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112, estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado as prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo. Na sua opinião, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, um serviço só está sujeito a imposto sobre o valor acrescentado se existir um vínculo jurídico entre o prestador e o beneficiário, em cuja vigência são efetuadas prestações recíprocas. Alega que a relação jurídica de locação coerciva deve ser considerada uma relação jurídica entre o proprietário da parcela do terreno e o proprietário do edifício estabelecida por lei. No âmbito dessa relação jurídica, o proprietário da parcela do terreno dá-a em locação ao proprietário do edifício que, por seu turno, paga a esse título a renda da locação coerciva ao proprietário da parcela do terreno. Por conseguinte, a locação do terreno em caso de locação

coerciva deve ser considerada uma prestação de um serviço sujeito a imposto sobre o valor acrescentado.

O Saeima (Parlamento, Letónia) afirma que o artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Diretiva 2006/112/CE prevê que os Estados-Membros isentem de imposto sobre o valor acrescentado a locação de bens imóveis. No entanto, o n.º 2 desse artigo autoriza os Estados-Membros a preverem exceções a essa isenção, isto é, a regulamentar os casos em que a locação de bens imóveis está sujeita a imposto sobre o valor acrescentado. Na sua opinião, o legislador tinha o direito de prever que, em caso de locação de uma parcela de terreno adquirida com fim lucrativo, verificando-se a existência de uma relação de locação coerciva, a prestação de serviços está sujeita a imposto sobre o valor acrescentado. Assim, em caso de locação coerciva, o serviço de locação está sujeito a imposto sobre o valor acrescentado quando a prestação de serviços é efetuada pelo proprietário do terreno, inscrito no registo dos sujeitos passivos para efeitos desse imposto. Por seu turno, o proprietário do edifício paga a renda da locação indicada na fatura, que inclui igualmente o montante correspondente ao imposto sobre o valor acrescentado.

II. Legislação letã

- 5 O artigo 91.º, primeiro período, da Constituição dispõe: «Todas as pessoas na Letónia são iguais perante a lei e os tribunais».

O artigo 105.º, primeiro a terceiro períodos, prevê: «Todas as pessoas têm direito à propriedade. Os bens objeto do direito de propriedade não devem ser utilizados de modo a contrariarem o interesse público. O direito de propriedade só pode ser limitado por lei».

- 6 Os sujeitos passivos de imposto sobre o valor acrescentado, as operações tributadas e as isenções de imposto são determinados pela Lei do imposto sobre o valor acrescentado.

Nos termos do artigo 1.º, ponto 14, alínea c), da Lei do imposto sobre o valor acrescentado, uma prestação de serviços é uma operação que não constitui uma entrega de bens e, para efeitos dessa lei, a locação de bens é igualmente considerada uma prestação de serviços.

Por força do artigo 5.º, n.º 1, ponto 2, da Lei do imposto sobre o valor acrescentado, estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado as prestações de serviços efetuadas a título oneroso no âmbito de uma atividade económica. Constitui uma atividade económica qualquer atividade contínua e independente efetuada a título oneroso, incluindo a exploração de um bem com o fim de auferir receitas regulares (*v. artigo 4.º da Lei do imposto sobre o valor acrescentado*).

O legislador previu no artigo 52.º, n.º 1, ponto 25 da Lei do imposto sobre o valor acrescentado que o único serviço de locação isento do imposto é o dos alojamentos (com exceção dos serviços de alojamento nos estabelecimentos de

alojamento de hóspedes: hotéis, motéis, casas de hóspedes, casas de turismo rural, parques de campismo, estabelecimentos turísticos).

O artigo 34.º, n.º 7, da Lei do imposto sobre o valor acrescentado dispõe que o valor tributável de uma operação de locação é o conjunto dos pagamentos previstos no contrato de locação.

Nos termos do artigo 84.º, n.º 1, da Lei do imposto sobre o valor acrescentado, os sujeitos passivos que estejam registados ou que, por força dessa lei, devam ser inscritos no registo dos sujeitos passivos para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado da Valsts ieņēmumu dienests (Autoridade Tributária do Estado, Letónia) e que efetuem operações tributáveis no território nacional devem, salvo disposição em contrário da referida lei, pagar o imposto sobre o valor acrescentado ao Tesouro Público. Um sujeito passivo nacional tem o direito de não se inscrever no registo dos sujeitos passivos para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado da Autoridade Tributária do Estado se o valor total das suas entregas de bens e prestações de serviços sujeitas ao imposto não exceder 40 000 euros nos 12 meses anteriores (v. *artigo 59.º, n.º 1, da Lei do imposto sobre o valor acrescentado*).

- 7 Na ordem jurídica letã, as relações jurídicas de propriedade partilhada coerciva existem há muito tempo (mais de 25 anos). A regulamentação destas relações jurídicas desenrolou-se no decurso da reforma fundiária e da privatização da propriedade estatal e local.

A reforma fundiária, enquanto processo complexo e prolongado que abrangia toda a economia letã, foi determinada por circunstâncias históricas [omissis] [referência à jurisprudência nacional]. Um dos principais objetivos da reforma fundiária consistia em restabelecer a justiça social, que tinha sido violada pela potência ocupante soviética, que expropriou ilegalmente e sem compensação as propriedades da população da Letónia [omissis] [referência à jurisprudência nacional]. Nos termos da regulamentação relativa à reforma fundiária, entrada em vigor no início dos anos 90 do século XX na sequência da restauração da independência da Letónia, os direitos de propriedade dos terrenos nacionalizados foram restituídos aos seus antigos proprietários ou aos seus herdeiros. No entanto, durante a ocupação soviética e após a restauração da independência da Letónia foram construídos edifícios nesses terrenos, incluindo alojamentos plurifamiliares estatais e locais.

Nos termos da Lei da privatização dos alojamentos do Estado e dos municípios, aprovada pelo Saeima (Parlamento, Letónia) em 21 de junho de 1995, os alojamentos plurifamiliares estatais e municipais foram privatizadas e os direitos de propriedade sobre os apartamentos, os alojamentos não residenciais e as oficinas de artistas situadas nesses edifícios podiam ser adquiridos não apenas pelos proprietários do terreno mas também por outras pessoas.

Assim, no decurso da reforma fundiária e da privatização da propriedade estatal e municipal, surgiu uma situação em que os antigos proprietários ou os seus herdeiros recuperaram os direitos de propriedade sobre o terreno, ao passo que os direitos de propriedade sobre os apartamentos e outros bens situados nos alojamentos plurifamiliares do Estado e das autarquias locais foram adquiridos por outras pessoas.

Com o artigo 14.º da likums «Par atjaunotā Latvijas Republikas 1937. gada Civillikuma ievada, mantojuma tiesību un lietu tiesību daļas spēkā stāšanās laiku un piemērošanas kārtību» (Lei sobre a entrada em vigor e as modalidades de aplicação das partes introdutória, relativa ao direito das sucessões e relativa aos direitos reais do Código Civil reformulado da República da Letónia de 1937), de 7 de julho de 1992, o legislador previu uma exceção ao princípio da unidade do terreno e das edificações enunciado no artigo 968.º do Código Civil, por força do qual um edifício construído num terreno e estreitamente ligado a este é considerado parte integrante desse terreno. A introdução desta exceção estava associada à reforma fundiária e à privatização da propriedade estatal e municipal e era necessária para regular as relações jurídicas entre os proprietários dos terrenos e os proprietários dos edifícios.

Para que o proprietário de um edifício pudesse exercer o seu direito de propriedade sobre o bem privatizado, era necessário que essa pessoa tivesse o uso do terreno necessário para o edifício. No entanto, o legislador devia igualmente tomar em consideração os interesses das pessoas em cujo terreno se encontravam os edifícios pertencentes a outras pessoas. O legislador optou por regulamentar as relações jurídicas de propriedade partilhada coerciva que ocorrem entre os proprietários de terrenos e os proprietários de edifícios através da locação coerciva. O artigo 12.º, n.º 2¹, da likums «Par zemes reformu Latvijas Republikas pilsētās» (Lei da reforma fundiária nas cidades da República da Letónia) e o artigo 54.º, n.º 1, da Lei da privatização de alojamentos do Estado e das autarquias locais, dispõem que o proprietário da parcela de terreno é obrigado a celebrar um contrato de locação do terreno com o proprietário do edifício. O Augstākā tiesa (Supremo Tribunal, Letónia) concluiu que, uma vez que a relação jurídica de locação coerciva entre as partes nasce por imposição da lei, esta relação evidencia apenas uma semelhança relativa com a relação contratual. Ou seja, o locador e o locatário estabelecem essa relação não através de um acordo voluntário, mas por força da lei, quando ocorre a situação de facto relevante: a existência de um edifício de uma pessoa num terreno pertencente a outra pessoa. Nem o proprietário do terreno nem o proprietário do edifício podem influenciar esta circunstância e devem ambos ter em conta a situação existente [*omissis*] [referência à jurisprudência nacional]. Por conseguinte, esta figura jurídica é denominada locação coerciva.

Ao adotar a Lei da privatização de alojamentos do Estado e das autarquias locais, em 21 de junho de 1995, o legislador fixou limites para o montante da renda das locações coercivas. Posteriormente, a Lei da reforma fundiária nas cidades da República da Letónia fixou igualmente um montante máximo permitido para a

renda da locação coerciva. O Satversmes tiesa (Tribunal Constitucional, Letônia) também examinou várias vezes a constitucionalidade do montante da renda da locação coerciva. Durante o período em relação ao qual a recorrente pediu o pagamento, pelos proprietários dos alojamentos, das rendas da locação coerciva do terreno, incluindo o montante do imposto sobre o valor acrescentado correspondente, a regulamentação fixava o montante da renda da locação coerciva do terreno do seguinte modo: em 2016 e 2017, 6 % por ano do valor cadastral do terreno; a partir de 1 de janeiro de 2018, a renda da locação coerciva do terreno não podia exceder 5 % por ano do valor cadastral do terreno; de 1 de janeiro de 2019 a 30 de abril de 2019, 4 % por ano do valor cadastral do terreno. Assim, ao contrário das relações de livre mercado, o legislador restringiu, por lei, a utilização da propriedade pelo seu titular.

Desde 1 de maio de 2019, o artigo 12.º, n.º 2¹, da Lei da reforma fundiária nas cidades da República da Letônia e o artigo 54.º da Lei da privatização de alojamentos do Estado e das autarquias locais dispõem que a renda da locação coerciva do terreno é determinada por acordo escrito entre as partes. Se as partes não chegarem a acordo sobre o montante da renda da locação coerciva, será um tribunal a determiná-la, em conformidade com o artigo 2123.º do Código Civil.

III. Legislação da União Europeia

- 8 O artigo 288.º, terceiro parágrafo, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia dispõe:

«A diretiva vincula o Estado-Membro destinatário quanto ao resultado a alcançar, deixando, no entanto, às instâncias nacionais a competência quanto à forma e aos meios.»

- 9 No que diz respeito aos objetivos da Diretiva 2006/112/CE, o seu preâmbulo enuncia:

«(4) A realização do objetivo de criação de um mercado interno pressupõe a aplicação, nos Estados-Membros, de legislações respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios que não falseiem as condições de concorrência e não impeçam a livre circulação de mercadorias e serviços. Por conseguinte, é necessário realizar uma harmonização das legislações respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios mediante um sistema de imposto sobre o valor acrescentado [...], a fim de eliminar, tanto quanto possível, os fatores que possam falsear as condições de concorrência, tanto no plano nacional como no plano comunitário.»

(5) Um sistema de [imposto sobre o valor acrescentado] atinge o maior grau de simplicidade e de neutralidade se o imposto for cobrado da forma mais geral possível e se o seu âmbito de aplicação abranger todas as fases da produção e da distribuição, bem como o setor das prestações de serviços. Por conseguinte, é do interesse do mercado interno e dos Estados-Membros adotar um sistema comum que se aplique igualmente ao comércio a retalho.

[...]

(7) O sistema comum do [imposto sobre o valor acrescentado], deverá, ainda que as taxas e isenções não sejam completamente harmonizadas, conduzir a uma neutralidade concorrencial, no sentido de que, no território de cada Estado-Membro, os bens e os serviços do mesmo tipo estejam sujeitos à mesma carga fiscal, independentemente da extensão do circuito de produção e de distribuição.

[...]

(35) É conveniente elaborar uma lista comum de isenções, por forma a que os recursos próprios da Comunidade possam ser cobrados de modo uniforme em todos os Estados-Membros.»

- 10 Nos termos do artigo 1.º da Diretiva 2006/112/CE, o princípio do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado consiste em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo exatamente proporcional ao preço dos bens e serviços.

O artigo 2.º da Diretiva 2006/112/CE prevê: «Estão sujeitas ao [imposto sobre o valor acrescentado] as seguintes operações:

[...]

c) As prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

O artigo 135.º da Diretiva 2006/112/CE prevê isenções do imposto sobre o valor acrescentado, em especial:

«1. Os Estados-Membros isentam as seguintes operações:

[...]

1) A locação de bens imóveis.

2. Não beneficiam da isenção prevista na alínea l) do n.º 1 as seguintes operações:

a) As operações de alojamento, tal como definidas na legislação dos Estados-Membros, realizadas no âmbito do setor hoteleiro ou de setores com funções análogas, incluindo as locações de campos de férias ou de terrenos para campismo;

b) A locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos;

c) A locação de equipamento e de maquinaria de instalação fixa;

d) A locação de cofres-fortes.

Os Estados-Membros podem prever outras exceções ao âmbito de aplicação da isenção prevista na alínea l) do n.º 1.»

IV. Motivos pelos quais o Satversmes tiesa (Tribunal Constitucional, Letónia) tem dúvidas quanto à interpretação da Diretiva 2006/112/CE

- 11 As decisões do Satversmes tiesa (Tribunal Constitucional, Letónia) não são suscetíveis de recurso, pelo que, se a interpretação do direito da União for pertinente para a decisão de um processo, o Satversmes tiesa (Tribunal Constitucional, Letónia) deve verificar se as disposições da legislação relevante são suficientemente claras ou, no caso de as regras relevantes não serem suficientemente claras, se o Tribunal de Justiça já clarificou estas questões [*omissis*] [referência à jurisprudência nacional].

Por conseguinte, o Satversmes tiesa (Tribunal Constitucional, Letónia) examinará em seguida os motivos que justificam a necessidade de uma decisão de submeter questões ao Tribunal de Justiça da União Europeia para que este decida a título prejudicial.

- 12 O Satversmes tiesa (Tribunal Constitucional, Letónia) declarou que, em conformidade com o artigo 68.º da Constituição, com a adesão da Letónia à União Europeia, o direito da União se tornou parte integrante do ordenamento jurídico da Letónia. O artigo 288.º, terceiro parágrafo, do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia dispõe que a diretiva vincula o Estado-Membro destinatário quanto ao resultado a alcançar, deixando, no entanto, às instâncias nacionais a competência quanto à forma e aos meios. Por conseguinte, ao adotar a legislação que transpõe as exigências das diretivas da União Europeia, o legislador deve tomar em consideração os princípios gerais do direito e outras normas da Constituição, bem como os princípios do direito da União [*omissis*] [referência à jurisprudência nacional].

O Satversmes tiesa (Tribunal Constitucional, Letónia) considerou que a sujeição tributária de uma pessoa implica sempre uma restrição ao direito de propriedade consagrado no artigo 105.º da Constituição [*omissis*] [referência à jurisprudência nacional]. Por seu turno, ao avaliar se a restrição dos direitos fundamentais imposta pela disposição controvertida no presente processo está em conformidade com a Constituição, o Satversmes tiesa (Tribunal Constitucional, Letónia) deve igualmente verificar se, ao adotá-la, o legislador respeitou o direito da União [*omissis*] [referência à jurisprudência nacional].

A disposição controvertida prevê que a locação de bens também é considerada uma prestação de serviços, para efeitos da Lei do imposto sobre o valor acrescentado. O conceito de «locação de bens» utilizado nesta disposição abrange a locação de bens imóveis. Isto é, a locação de bens imóveis constitui igualmente uma prestação sujeita a imposto sobre o valor acrescentado. O mesmo acontece quando um terreno é locado no âmbito de uma relação de locação coerciva

[*omissis*] [referência à jurisprudência nacional]. A Lei do imposto sobre o valor acrescentado, juntamente com a disposição controvertida, foi adotada em execução, em especial, das condições previstas na Diretiva 2006/112/CE.

Por conseguinte, ao iniciar a sua apreciação quanto ao mérito da causa [*omissis*], o Satversmes tiesa (Tribunal Constitucional, Letónia) deve apreciar igualmente se, ao adotar a disposição controvertida, o legislador respeitou as exigências da Diretiva 2006/112/CE. Isto é, se, em conformidade com a referida legislação da União, o legislador podia adotar uma regulamentação nos termos da qual a locação de um terreno em caso de locação coerciva está sujeita a imposto sobre o valor acrescentado.

- 13 O Tribunal de Justiça da União Europeia declarou que, em conformidade com o artigo 135.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CE, a locação de bens imóveis está isenta de imposto sobre o valor acrescentado. O Tribunal de Justiça da União Europeia definiu o conceito de «locação de bens imóveis» que consta do artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Diretiva 2006/112/CE como o direito conferido pelo proprietário de um imóvel ao locatário de, mediante remuneração e por um período acordado, ocupar esse imóvel como se fosse o proprietário e de excluir qualquer outra pessoa do benefício desse direito (v. *Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 28 de fevereiro de 2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, n.º 18*).

O Tribunal de Justiça da União Europeia declarou que a isenção prevista no artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Diretiva 2006/112/CE é de interpretação restrita, dado que constitui uma exceção ao princípio geral de o imposto sobre o valor acrescentado ser cobrado sobre cada prestação de serviços efetuada a título oneroso por um sujeito passivo. Como o Tribunal de Justiça da União Europeia esclareceu, essa isenção do imposto sobre o valor acrescentado explica-se pelo facto de a locação de bens imóveis, embora sendo uma atividade económica, constituir habitualmente uma atividade relativamente passiva, que não gera um valor acrescentado significativo (V. *Acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia de 16 de dezembro de 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, n.º 45, e de 2 de julho de 2020, Veronsaajien, C-215/19, EU:C:2020:518, apartados 38 e 41*).

O Tribunal de Justiça da União Europeia declarou igualmente que os Estados-Membros gozam de uma ampla margem de apreciação na definição das operações que, não obstante, devem estar sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado, como exceção à isenção desse imposto de que gozam o arrendamento de bens imóveis. Por conseguinte, compete-lhes, na transposição da Diretiva 2006/112/CE, introduzir critérios que lhes pareçam adequados para estabelecer a distinção entre as operações tributáveis e as que o não são, incluindo a locação de bens imóveis. O artigo 135.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112 confere aos Estados-Membros um amplo poder discricionário que lhes permite excluir da isenção certas prestações, como a locação de bens imóveis (v. *Acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia de 16 de dezembro de 2010, McDonald*

Resorts, C-270/09, EU:C:2010:780, n.º 50, e de 28 de fevereiro de 2018, Imofloresmira, C-672/16, EU:C:2018:134, apartados 31 e 48).

Assim, embora o artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Diretiva 2006/112/CE disponha que os Estados-Membros devem isentar de imposto sobre o valor acrescentado a locação de bens imóveis, o n.º 2 desse artigo concede aos Estados-Membros a faculdade de adotarem legislação nos termos da qual certas operações de locação de bens imóveis estejam sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado. Por conseguinte, o artigo 135.º da Diretiva 2006/112 poderia ser interpretado no sentido de que um Estado-Membro tem o direito, no exercício do seu poder de apreciação, de prever que a locação de um terreno em caso de locação coerciva está igualmente sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado.

- 13.1. No entanto, no caso, há que tomar em consideração o facto de o imposto sobre o valor acrescentado incidir sobre uma operação que apenas apresenta uma semelhança relativa com a relação contratual de locação.

As alíneas a) a d) do artigo 135.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112/CE, dizem respeito às operações de locação de bens imóveis que um Estado-Membro é obrigado a sujeitar a imposto sobre o valor acrescentado. Como o Tribunal de Justiça da União Europeia esclareceu, a característica comum dessas operações é o facto de implicarem uma exploração mais ativa dos bens imóveis, justificando, deste modo, a sujeição a imposto sobre o valor acrescentado (v. *Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 4 de outubro de 2001, Goed Wonen, C-326/99, EU:C:2001:506, n.º 53*). O imposto sobre o valor acrescentado incide geralmente sobre atividades de caráter industrial ou comercial. Estas atividades, enquanto exceção à isenção prevista no artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Diretiva 2006/112/CE, constam do artigo 135.º, n.º 2, alíneas a) a d), dessa disposição do direito da União. Do mesmo modo, o imposto sobre o valor acrescentado incide sobre as atividades que implicam a prestação de um serviço e não a simples cessão passiva do uso de um bem próprio a outra pessoa (v. *Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 18 de novembro de 2004, Temco Europe, C-284/03, EU:C:2004:730, n.º 20*). Uma atividade passiva como a locação de bens imóveis, embora constitua uma atividade económica, está, em princípio, isenta do imposto (v. *Conclusões do advogado-geral V. Trstenjak, apresentadas em 7 de setembro de 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, [EU:C:2010:502], n.º 99*).

Como já foi indicado no n.º 7 do presente despacho, a locação de um terreno em caso de locação coerciva é um tipo distinto de relação de locação que foi criada na sequência de circunstâncias históricas, quando o terreno e os edifícios aí presentes se tornaram propriedade de pessoas diferentes. A locação coerciva foi adotada como solução legal para alcançar um justo equilíbrio entre os diferentes direitos e interesses legítimos das referidas pessoas. Esta relação jurídica — a locação coerciva — surge por força da lei e é independente da vontade do proprietário do terreno e do proprietário do edifício. Por conseguinte, a locação de um terreno, em caso de locação coerciva, é uma atividade manifestamente passiva, uma vez que o proprietário do terreno apenas permite a sua utilização ao proprietário do edifício

situado nesse terreno por força da lei. Tal atividade passiva não gera valor acrescentado e, conseqüentemente não pode ser sujeita a imposto sobre o valor acrescentado.

Por conseguinte, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia que a locação de terrenos em caso de locação coerciva, devido ao seu caráter manifestamente passivo, poderá ser considerada uma operação abrangida pela isenção do imposto sobre o valor acrescentado prevista no artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Diretiva 2006/112/CE, para a locação de bens imóveis.

13.2. Por outro lado, o Tribunal de Justiça da União Europeia sublinhou que, embora, por força do artigo 135.º, n.º 2, da Diretiva 2006/112/CE, os Estados-Membros gozem de uma ampla margem de apreciação para isentar ou tributar a locação, essa margem de apreciação deve ser exercida respeitando os objetivos e os princípios da Diretiva 2006/112/CE, designadamente o princípio da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado (v. *Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 12 de janeiro de 2006, Turn, C-246/04, EU:C:2006:22, n.º 24*).

O princípio da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado inclui igualmente o princípio da não distorção da concorrência. Este princípio não permite que, no território de um Estado-Membro, serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam sujeitos a regimes diferentes de imposto sobre o valor acrescentado. No território de cada Estado-Membro, os bens e serviços semelhantes estarão sujeitos ao mesmo imposto (v. *Acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia de 3 de maio de 2001, Comissão/França, C-481/98, EU:C:2001:237, n.º 22, e de 19 de dezembro de 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, n.º 36*).

A disposição controvertida aplica-se a todas as operações de locação de terrenos, incluindo quando a locação de terrenos ocorra em casos de propriedade partilhada. Isto é, se o proprietário da parcela de terreno estiver inscrito no registo dos sujeitos passivos para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado, ou devesse estar nos termos da Lei do imposto sobre o valor acrescentado, então a locação da parcela de terreno deve ser considerada uma prestação de serviços sujeita a imposto sobre o valor acrescentado. Embora a locação coerciva constitua uma forma diferente de relação de locação, estas prestações poderiam ser consideradas semelhantes do ponto de vista do locatário: em ambos os casos, o locador coloca a parcela de terreno de que é proprietário à disposição do locatário e o locatário paga a renda ao locador. Se a locação de um terreno em caso de locação coerciva não estivesse sujeita a imposto sobre o valor acrescentado, em todos os outros casos em que um terreno é locado, esta operação deveria estar isenta de imposto sobre o valor acrescentado. Caso contrário, o princípio da não distorção da concorrência poderia ser violado, uma vez que serviços semelhantes estariam sujeitos a regimes diferentes do imposto sobre o valor acrescentado.

Por conseguinte, poder-se-ia concluir que o princípio da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado se opõe a que a locação de terrenos seja isenta do imposto sobre o valor acrescentado em caso de locação coerciva, quando, em todos os outros casos, a locação do terreno está sujeita a imposto sobre o valor acrescentado.

14 Assim, no presente processo, a interpretação da Diretiva 2006/112/CE poderia conduzir a conclusões diferentes:

1) o legislador, no exercício do seu poder de apreciação quanto à determinação das operações de locação para as quais o imposto sobre o valor acrescentado deve, todavia, ser pago, tinha o direito de adotar uma regulamentação por força da qual a locação de terreno em caso de locação coerciva está sujeita a imposto sobre o valor acrescentado.

2) tomando em consideração o facto de a relação de locação entre o proprietário do terreno e o proprietário do edifício ter carácter coercivo, bem como o facto de essa relação jurídica decorrer da lei e de a locação de terreno ser, por natureza, uma atividade manifestamente passiva, a locação de terreno em caso de locação coerciva deve estar isenta de imposto sobre o valor acrescentado;

3) em conformidade com o princípio da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado, o legislador não podia isentar de imposto sobre o valor acrescentado a locação de terreno em caso de locação coerciva, quando, em todos os outros casos, a locação de terreno está sujeita a esse imposto.

Embora o Tribunal de Justiça da União Europeia tenha interpretado repetidamente o artigo 135.º da Diretiva 2006/112/CE, incluindo no que respeita à locação de bens imóveis, não foi, até agora, dada uma interpretação deste artigo no que se refere à locação de terrenos em caso de locação coerciva. Além disso, como resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia acima referida, a exatidão da interpretação e da aplicação do artigo 135.º da Diretiva 2006/112/CE nas presentes circunstâncias de facto e de direito não é tão evidente que não suscite nenhuma dúvida razoável quanto à questão de saber se o legislador podia adotar uma regulamentação por força da qual a locação de terreno em caso de locação coerciva está sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado.

Consequentemente, o Satversmes tiesa (Tribunal Constitucional, Letónia) considera que, no caso presente [*omissis*], existem circunstâncias que justificam a decisão de submeter ao Tribunal de Justiça um pedido de decisão prejudicial.

Em conformidade com o [*omissis*] artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, [*omissis*] [referência às normas processuais nacionais] o Satversmes tiesa (Tribunal Constitucional, Letónia)

decidiu:

1. Submeter ao Tribunal de Justiça da União Europeia as seguintes questões prejudiciais:

1.1. Deve a isenção do imposto sobre o valor acrescentado das operações de locação de bens imóveis prevista no artigo 135.º, n.º 1, alínea l), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, ser interpretada no sentido de que essa isenção é aplicável ao arrendamento de terrenos em caso de locação coerciva?

1.2. Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, isto é, se o arrendamento de um terreno em caso de locação coerciva estiver isento de imposto sobre o valor acrescentado, quando, em todos os outros casos, o arrendamento de terrenos está sujeito a esse imposto, tal isenção não é contrária a um dos princípios da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, a saber, o princípio da neutralidade do imposto sobre o valor acrescentado?

2. Suspender a instância até à prolação de decisão pelo Tribunal de Justiça da União Europeia.

3. Enviar ao Tribunal de Justiça da União Europeia cópia da presente decisão, da petição inicial [omissis], da resposta do Saeima (Parlamento, Letónia), bem como das observações suplementares apresentadas no presente processo [omissis].

A presente decisão não é suscetível de recurso.

[Omissis] [assinaturas]