

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL (Terceira Secção)  
13 de Julho de 1989 \*

No processo 173/88

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal, nos termos do artigo 177.º do Tratado CEE, pelo Højesteret dinamarquês, destinado a obter, no processo pendente neste órgão jurisdicional entre

**Skatteministeriet** (Ministério dos Assuntos Fiscais dinamarquês)

e

**Morten Henriksen,**

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 13.º, parte B, alínea b), da sexta Directiva 77/388 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)

O TRIBUNAL (Terceira Secção),

constituído pelos Srs. F. Grévisse, presidente de secção, J. C. Moitinho de Almeida e M. Zuleeg, juízes

advogado-geral: F. G. Jacobs

secretário: H. A. Rühl, administrador principal

vistas as observações apresentadas:

— por M. Henriksen, em causa própria,

— em representação do Governo dinamarquês, por J. Molde, consultor jurídico, e pelos advogados O. Fentz e F. Mejnertzen, de Copenhaga,

\* Língua do processo: dinamarquês.

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, pelo seu consultor jurídico J. F. Buhl, na qualidade de agente,

visto o relatório para audiência e após a realização desta em 18 de Abril de 1989,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 17 de Maio de 1989,

profere o presente

### Acórdão

- 1 Por pedido de 21 de Junho de 1988, que deu entrada no Tribunal em 27 de Junho, o Højesteret dinamarquês, nos termos do artigo 177.º do Tratado CEE, submeteu duas questões prejudiciais relativas à interpretação do artigo 13.º, parte B, alínea b), da sexta Directiva 77/388 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)
- 2 Estas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio que opõe Morten Henriksen ao Skatteministeriet (Ministério dos Assuntos Fiscais dinamarquês) e que incide sobre a questão de saber se a locação de garagens situadas num complexo de garagens de que M. Henriksen é proprietário beneficia ou não da isenção do imposto sobre o valor acrescentado, nos termos da citada disposição da sexta Directiva 77/388.
- 3 O complexo de garagens em causa é composto por dois imóveis, cada um com doze garagens, que foram construídos em ligação com um conjunto imobiliário composto por 37 moradias em banda. As garagens são arrendadas em parte a habitantes do conjunto imobiliário e em parte a pessoas da vizinhança. São todas fechadas, separadas umas das outras por uma divisória, e cada uma com uma porta.

- 4 No processo principal, o Østre Landsret, em primeira instância, decidiu que a locação das referidas garagens não estava sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado. O Østre Landsret considerou que a exclusão da isenção, normalmente aplicável à locação de bens imóveis, não era extensiva às garagens do tipo das aqui em causa, uma vez que tais garagens não podiam ser qualificadas como «áreas destinadas ao estacionamento», na acepção da legislação dinamarquesa sobre a matéria. Por outro lado, o artigo 13.º, parte B, alínea b), da sexta Directiva 77/388, não conteria nenhum elemento susceptível de permitir uma interpretação contrária.
- 5 A fim de poder apreciar esta argumentação, o Højesteret, para o qual foi interposto recurso, suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal as seguintes questões prejudiciais:
- «1) Deve a alínea b) da parte B do artigo 13.º da Directiva 77/388 do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (sexta directiva IVA) ser interpretada no sentido de que a obrigação fiscal decorrente da locação de “áreas destinadas ao estacionamento de veículos” abrange igualmente a locação de garagens do tipo das que estão em causa no presente processo?
- 2) Em caso de resposta afirmativa à questão anterior, deve o artigo citado ser interpretado no sentido de que os Estados-membros são obrigados a tributar em IVA a locação de garagens do tipo das aqui em causa?
- 6 Para mais ampla exposição dos factos do processo principal, das disposições comunitárias e nacionais em causa, assim como da tramitação processual e das observações apresentadas ao Tribunal, remete-se para o relatório para audiência. Estes elementos apenas serão adiante retomados na medida do necessário para a fundamentação do Tribunal.

### Quanto à primeira questão

- 7 Tendo em conta os elementos dos autos, a primeira questão deve ser entendida como visando, em substância, saber se o artigo 13.º, parte B, alínea b), da sexta Directiva 77/388 do Conselho, de 17 de Maio de 1977, deve ser interpretado no sentido de que o conceito de «locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos» abrange também a locação de garagens fechadas que apresentam um

nexo com bens imóveis cuja locação está isenta de imposto sobre o valor acrescentado.

- 8 O artigo 13.º, parte B, alínea b), da sexta directiva prevê que «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 locação de bens imóveis, com excepção... da locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos... Os Estados-membros podem prever outras excepções ao âmbito da aplicação desta isenção».
- 9 Morten Henriksen sustenta que a expressão «áreas destinadas ao estacionamento de veículos», que figura no citado artigo 13.º, parte B, alínea b), apenas engloba as áreas descobertas destinadas ao estacionamento de veículos por curta duração. Em contrapartida, o Governo dinamarquês entende que esta expressão, na sua acepção normal, abrange qualquer local destinado a estacionar ou guardar veículos a motor, sem que interesse saber se o mesmo é descoberto, coberto ou situado num edifício. A Comissão, por seu turno, sustenta que esta expressão, considerada no seu contexto, inclui as garagens fechadas, com excepção das que são arrendadas como parte não especificada de um imóvel isento.
- 10 Uma análise comparada das diversas versões linguísticas autênticas do artigo 13.º, parte B, alínea b) da sexta directiva revela divergências terminológicas no que se refere ao alcance da expressão «locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos». Com efeito, se algumas dessas versões permitem considerar que só estão abrangidas por esta expressão áreas não construídas destinadas ao estacionamento de veículos, outras versões linguísticas conduzem mais a pensar que a expressão abrange igualmente garagens fechadas como as que constituem o objecto do litígio na causa principal.
- 11 Perante estas divergências, não se pode apreciar o alcance do conceito controvertido com base numa interpretação exclusivamente textual. A fim de esclarecer o seu significado deve-se, portanto, recorrer ao contexto no qual o conceito se inscreve, tendo em conta a economia da sexta directiva.

- 12 A este respeito, há que tomar em consideração que o trecho da frase «com excepção... da locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos», que figura no artigo 13.º, parte B, alínea b), da directiva, introduz uma excepção à isenção, prevista na referida disposição, relativamente à locação de bens imóveis. Portanto, coloca as operações visadas sob o regime geral da directiva, que se destina a sujeitar ao imposto todas as operações tributáveis, salvo as derrogações expressamente previstas. Esta cláusula não pode, assim, ter uma interpretação restritiva no sentido de que apenas as áreas de estacionamento descobertas, com exclusão das garagens fechadas, são susceptíveis de entrar no seu âmbito de aplicação.
- 13 Esta interpretação é, aliás, conforme com uma concepção comum a todos os Estados-membros, nenhum dos quais, na legislação nacional adoptada para a implementação do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, faz depender a cobrança deste imposto, no que se refere às superfícies destinadas ao estacionamento de veículos, do carácter descoberto das áreas de estacionamento.
- 14 Convém, todavia, esclarecer que o conceito de «locação de bens imóveis», que é objecto da isenção prevista no artigo 13.º, parte B, alínea b), da sexta directiva, abrange necessariamente, para além da locação dos bens que constituem o objecto principal desta locação, a de todos os bens que lhes são acessórios.
- 15 Portanto, não pode excluir-se da isenção assim prevista a locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos, quando essa locação esteja estreitamente ligada à locação, ela própria isenta, de imóveis destinados a outra utilização, como imóveis para habitação ou utilização comercial, dado que as duas locações constituem uma única operação económica.
- 16 Tal é o caso se, por um lado, a área destinada ao estacionamento de veículos e o imóvel destinado a outra utilização fazem parte do mesmo conjunto imobiliário e se, por outro lado, os dois bens são arrendados ao mesmo locatário pelo mesmo proprietário.

- 17 Portanto, deve responder-se à primeira questão que a alínea b) do artigo 13.º, parte B, da Sexta Directiva 77/388 do Conselho, de 17 de Maio de 1977, deve ser interpretada no sentido de que o conceito de «locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos» abrange a locação de quaisquer superfícies destinadas ao estacionamento dos veículos, incluindo as garagens fechadas, mas essa locação não pode ser excluída do benefício da isenção prevista para a «locação de bens imóveis» se estiver estreitamente ligada à locação, ela própria isenta, de bens imóveis destinados a outra utilização.
- 18 No âmbito da cooperação, instituída pelo artigo 177.º do Tratado, entre o órgão jurisdicional nacional e o Tribunal, compete ao primeiro fazer a necessária apreciação da matéria de facto, para determinar se a locação em causa satisfaz estes critérios.

#### **Quanto à segunda questão**

- 19 A segunda questão visa, em substância, saber se o artigo 13.º, parte B, alínea b), deve ser interpretado no sentido de que permite aos Estados-membros isentar do imposto sobre o valor acrescentado a locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos.
- 20 Há que salientar por um lado que, embora, conforme os termos do texto introdutório do artigo 13.º, parte B, da sexta directiva, os Estados-membros fixem as condições das isenções a fim de assegurar a sua aplicação correcta e simples e de evitar qualquer possível fraude, evasão e abuso, essas «condições» não podem incidir sobre a definição do conteúdo das isenções previstas.
- 21 Há que salientar, por outro lado, que, nos termos do último parágrafo do artigo 13.º, parte B, alínea b), «os Estados-membros podem prever outras excepções ao âmbito de aplicação desta isenção». A própria redacção desta disposição mostra que, embora os Estados-membros sejam livres de restringir, mediante a introdução de outras excepções, o alcance da isenção em causa, não estão autorizados a exceptuar da sujeição ao imposto operações económicas que estão excluídas dessa isenção.

22 Daqui resulta que os Estados-membros são obrigados a sujeitar ao imposto sobre o valor acrescentado a «locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos que está excluída do benefício da isenção prevista no artigo 13.º, parte B, alínea b), da sexta directiva, nos termos da interpretação dada em resposta à primeira questão.

23 Portanto, deve responder-se à segunda questão que a alínea b) do artigo 13.º, parte B, da sexta Directiva 77/388 do Conselho, de 17 de Maio de 1977, deve ser interpretada no sentido de que se opõe a que os Estados-membros isentem do imposto sobre o valor acrescentado a locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos que está excluída do benefício da isenção prevista naquela disposição, ou seja, a que não esteja estritamente ligada a uma locação, ela própria isenta, de bens imóveis destinados a outra utilização.

### Quanto às despesas

24 As despesas efectuadas pelo Governo dinamarquês e pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o proceso, 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 (Terceira Secção),

pronunciando-se sobre as questões submetidas pelo Højesteret dinamarquês, por pedido de 21 de Junho de 1988, declara:

- 1) A alínea b) do artigo 13.º, parte B, da sexta Directiva 77/388 do Conselho, de 17 de Maio de 1977, deve ser interpretada no sentido de que o conceito de «locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos» abrange a locação de quaisquer superfícies destinadas ao estacionamento de veículos, incluindo as garagens fechadas, mas essa locação não pode ser excluída do benefício da isenção prevista para a «locação de bens imóveis» se estiver estreitamente ligada à locação, ela própria isenta, de bens imóveis destinados a outra utilização.

- 2) A alínea b) do artigo 13.º, parte B, da sexta Directiva 77/388 do Conselho, de 17 de Maio de 1977, deve ser interpretada no sentido de que se opõe a que os Estados-membros isentem do imposto sobre o valor acrescentado a locação de áreas destinadas ao estacionamento de veículos que está excluída do benefício de isenção prevista naquela disposição, ou seja, a que não esteja estreitamente ligada a uma locação, ela própria isenta, de bens imóveis destinados a outra utilização.

Grévisse

Moitinho de Almeida

Zuleeg

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, a 13 de Julho de 1989.

O secretário

J.-G. Giraud

O presidente da Terceira Secção

F. Grévisse